

PROCESSO	- A. I. Nº 157064.0303/08-9
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e BRASIL KIRIN LOGÍSTICA E DISTRIBUIÇÃO LTDA. (SCHINCARIOL LÓGISTICA E DISTRIBUÍDORA LTDA. - SKINKA DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA.)
RECORRIDOS	- BRASIL KIRIN LOGÍSTICA E DISTRIBUIÇÃO LTDA. (BRASIL KIRIN LOGÍSTICA E DISTRIBUIÇÃO LTDA. (SCHINCARIOL LÓGISTICA E DISTRIBUÍDORA LTDA. - SKINKA DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA.) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JJF nº 0083-04/13
ORIGEM	- INFRAZ ATACADO
INTERNET	- 19/12/2013

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0384-12/13

EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Infração elidida após provas trazidas aos autos pelo recorrente. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO E AO CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Efetivamente não se trata de insumos posto que o artigo 93, inciso V, “b”, do RICMS/BA, define como material de uso e consumo as “*mercadorias que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação* (§ 11) (*Lei Complementar nº 87/96*), o que se aplica por inteiro na acusação fiscal.

Comprovado, em parte, o recolhimento da exigência inerente às mercadorias destinadas ao consumo do próprio estabelecimento. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. ENTRADA DE MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO SEM O DEVIDO REGISTRO NA ESCRITA FISCAL. MULTA. Exigência parcialmente comprovada, após exclusão de notas fiscais lançadas na escrita fiscal. 4. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. FALTA DE ENTREGA QUANDO EXIGIDO MEDIANTE INTIMAÇÃO. MULTA. A infração carece de segurança na apuração de sua base de cálculo, razão pela qual é nula. Rejeitada a preliminar de decadência, Decisão por maioria. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Recurso Voluntário PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício, bem como Recurso Voluntário apresentado pelo sujeito passivo interposto contra Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal que através do Acórdão JJF 0083-04/13 (fls. 927 a 934) julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, lavrado em 29 de dezembro de 2008, com exigência de crédito tributário no montante de R\$ 986.029,79, além da multa no percentual de 60%, bem como penalidade por descumprimento de obrigação acessória, referente às seguintes infrações, objeto do Recurso:

INFRAÇÃO 1. Falta de recolhimento do ICMS por antecipação, no montante de R\$ 50.243,44, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, relacionadas nos anexos 88 e 89, nos meses de outubro de 2003; janeiro e novembro de 2004, sendo aplicada multa de 60%;

INFRAÇÃO 2. Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, no valor de R\$ 16.840,93, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, inerente a vários meses dos exercícios de 2003 e 2004;

INFRAÇÃO 3. Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, no valor de R\$ 5.757,31, nas aquisições de mercadorias junto a outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, inerente aos meses de janeiro, abril, setembro e novembro de 2004;

INFRAÇÃO 4. Multa, no valor de R\$ 3.740,64, correspondente a 10% do valor comercial das mercadorias, sujeitas à tributação, entradas no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal;

INFRAÇÃO 5. Multa, no valor total de R\$ 909.447,47, relativa aos exercícios de 2003 e 2004, por ter o contribuinte fornecido informações através de arquivos magnéticos exigidos na legislação tributária, requerido mediante intimação, com dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais correspondentes, ficando o valor da multa limitada a 1% (um por cento) do valor das operações de saídas e das operações de serviços realizados no estabelecimento em cada período, calculando-se a multa sobre o valor das operações ou prestações divergentes.

A Decisão de piso foi no seguinte sentido, após rejeitar a argüição de decadência, bem como indeferir o pedido de diligência:

“Quanto à primeira infração, o autuado anexa os recolhimentos antecipados do imposto que foram realizados, tais como os comprovantes de recolhimento do ICMS devido por antecipação, relativos aos meses de outubro de 2003 e janeiro de 2004 (fls. 558 a 601), os quais, após a devida análise, o autuante concordou com a exclusão das citadas ocorrências relativas à infração 01, remanescendo apenas a ocorrência de 30/11/2004, no valor de R\$ 15.799,73, conforme relatório às fls. 168 e 169, uma vez que o autuado não elidiu tal exigência.

Diante das provas documentais, a infração 1 subsiste parcialmente no valor de R\$ 15.799,73.

Na infração 2 está sendo exigido ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, sendo a infração 3 relativa às aquisições de mercadorias destinadas ao ativo fixo do estabelecimento autuado.

Para efeito de pagamento da diferença de alíquotas, ocorre o fato gerador do ICMS no momento da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, quando destinados a uso, consumo ou ativo permanente do próprio estabelecimento (art. 5º, I do RICMS/BA).

No demonstrativo de fls. 207 a 209, relativo ao exercício de 2004, encontra-se o número da nota fiscal, data, valor comercial, alíquota, crédito, e os valores resultantes da diferença de alíquota. Faz-se acompanhar das cópias das notas fiscais, fls. 210 a 272 do PAF.

Mesmo procedimento foi adotado com relação ao exercício de 2003, cujo demonstrativo está nas fls. 335 a 336, e cópias de notas fiscais de fls. 337 a 358 do PAF.

Verifico com base nas notas fiscais adrede aludidas, que na infração 02 está sendo exigido ICMS referente ao DIFAL, de produtos tais como adesivo, arruela, jogo de cabo de velas, formulário de nota fiscal, disco para tacógrafo, camisa social, calça, bota, cartucho, fita impressora, portanto, bens para uso e consumo do estabelecimento. Efetivamente não se trata de insumos posto que o artigo 93, inciso V, “b”, do RICMS/BA, define como material de uso e consumo as “mercadorias que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação (§ 11) (Lei Complementar nº 87/96), o que se aplica por inteiro na acusação fiscal, uma vez que a atividade principal é a produção de bebidas.

Quanto à infração 3, o demonstrativo encontra-se na fl. 273, referente ao exercício de 2004, objeto da autuação, e são de bens provenientes dos Estados de São Paulo e de Pernambuco, cujas cópias das notas fiscais estão

anexas nas fls. 274 a 280. Verifico que são bens do ativo permanente tais como microcomputador, telas para fechamento, contador de cédulas, estruturas metálicas.

A obrigação tributária imputada ao autuado, está legalmente prevista no artigo 155, VII e VIII, da Constituição Federal, reproduzida nos artigos 2º, IV, 4º, XV, da Lei 7.014/96, com base de cálculo prevista no artigo 17, XI, § 6º da mencionada Lei, e artigo 69 do RICMS-BA.

Com relação às infrações 2 e 3, o autuado apensa aos autos cópia do Registro de Entradas, no qual indica o valor do ICMS relativo ao diferencial de alíquota a ser pago, relativo às notas fiscais que entende que deve ser recolhido o aludido imposto, como também cópia do Registro de Apuração do ICMS com o correspondente débito apurado do diferencial de alíquota (603 a 676).

Contudo, como bem ressaltou o autuante, às fls. 716 e 717 dos autos, tais documentos só comprovam a tributação relativa às ocorrências de 2003, visto que o deficiente anexou o livro Registro de Apuração do ICMS relativo apenas ao exercício de 2003, impossibilitando a comprovação da compensação do citado débito destacado na coluna “Observações” do Registro de Entradas, relativos apenas aos meses de janeiro a março de 2004, no referido livro RAICMS.

Também, há de se salientar que, do cotejo do levantamento fiscal (fl. 207/209) com os lançamentos consignados no livro Registro de Entradas (fls. 624/638), relativos ao exercício de 2004, se verifica que todos os documentos fiscais arrolados pelo autuante, a partir do mês de março, não foram considerados pelo autuado como sujeitos ao ICMS diferencial de alíquota, visto não consignar na coluna “Observações” o valor relativo ao diferencial de alíquotas, como havia feito anteriormente.

Assim, diante das provas documentais trazidas aos autos, concordo com a conclusão do autuante de reduzir a infração 02 para R\$ 12.482,37, relativo ao exercício de 2004, conforme relatório às fls. 207 a 209 dos autos, e manter na íntegra a infração 3, por se referir, também, ao exercício de 2004, cuja prova de que o valor exigido foi oferecido à tributação, não foi trazida aos autos.

No tocante à quarta infração, o autuado comprova, às fls. 679 e 680 dos autos, que as Notas Fiscais de nºs 33431, 33432 e 175014 foram escrituradas no livro Registro de Entradas, fato este reconhecido pelo próprio autuante ao concluir que devem ser excluídas as correspondentes multas de R\$ 949,09, R\$ 949,09 e R\$ 692,01, reduzindo a exigência para R\$ 1.150,46, relativo às notas fiscais de nº 53174, com multa de R\$ 30,27, e 53175, com multa de R\$ 1.120,19, conforme planilha à fl. 359 dos autos.

Concordo com a conclusão do autuante de que remanesce o valor da multa de R\$ 1.150,46, relativo às Notas Fiscais de nºs 53174 e 53175, pois entendo que a simples declaração acostada pelo autuado (fl. 682) de que tais documentos fiscais não tiveram como destinatário o autuado não destitui a prova documental às fls. 360 e 361 dos autos, ou seja, as próprias notas fiscais emitidas pelo declarante, 3ª via - fisco de destino, foram capturadas nos postos fiscais do trajeto das mercadorias, quando destinadas ao autuado, são provas documentais suficientes da realização das operações e de suas aquisições pelo destinatário, salvo prova em contrário, as quais devem ser produzidas pelo contribuinte, no sentido de destituir as existentes nos autos, a exemplo de quem, efetivamente, recebeu tais mercadorias (canhoto de recebimento, prova de pagamento).

Assim, subsiste parcialmente a infração no valor de R\$ 1.150,46.

Por fim, quanto à quinta infração, na qual se exige a multa, no valor total de R\$ 909.447,47, inerente aos exercícios de 2003 e 2004, por ter o contribuinte fornecido informações, através de arquivos magnéticos exigidos na legislação tributária, com dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais correspondentes, o próprio contribuinte atesta a irregularidade apontada, uma vez que só entregou os arquivos magnéticos – SINTEGRA em 19/01/2009, e não 19 de dezembro de 2008, como afirma em sua defesa (fl. 410), após ter sido intimado, em 24/10/2008, para apresentar, no prazo de trinta dias, os arquivos magnéticos com as inconsistências corrigidas, conforme termo de intimação às fls. 12 e 13 dos autos. Assim, foi aplicada a penalidade prevista, à época da intimação, no art. 42, XIII-A, “i”, da Lei nº 7.014/96, conforme a seguir transcrita:

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

XIII-A - nas infrações relacionadas com a entrega de informações em arquivo eletrônico e com o uso de equipamento de controle fiscal ou de sistema eletrônico de processamento de dados:

i) 5% (cinco por cento) do valor das entradas e saídas de mercadorias, bem como das prestações de serviços tomadas e realizadas, omitidas de arquivos eletrônicos exigidos na legislação tributária, ou neles informadas com dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais correspondentes, não podendo ser superior a 1% (um por cento) do valor das operações de saídas e das prestações de serviços realizadas no estabelecimento em cada período, calculando-se a multa sobre o valor das operações ou prestações omitidas ou sobre o valor das divergências, conforme o caso;

Sendo assim, uma vez comprovado o descumprimento da obrigação tributária acessória, acima descrita, foi aplicada a multa sobre o valor das operações ou prestações divergentes, limitada a 1% (um por cento) do valor

das operações de saídas e das operações de serviços realizados no estabelecimento em cada período, consoante demonstrado às fls. 370 e 371 dos autos, nos termos do art. 42, XIII-A, "i", da Lei nº. 7.014/96.

Verifico, contudo, que existe um equívoco material na presente autuação, que deve ser corrigido nesta oportunidade, independentemente de provação do sujeito passivo, por medida de economia e celeridade processuais e, sobretudo, como forma de realizar o princípio da legalidade a que estamos todos, membros da Administração, irremediavelmente vinculados.

O erro material a que ora faço referência está na data da ocorrência e de vencimento dessa infração, pois, nos casos em que se atribuiu ao contribuinte a falta de cumprimento de determinada intimação, aplicando-lhe a respectiva multa, só se considera ocorrida à infração no primeiro dia útil subsequente ao termo final do prazo fixado pela autoridade fazendária competente. Durante o prazo, por óbvias razões, não há descumprimento da intimação e, portanto, não há infração. Nesse sentido, inclusive, dispõe a Orientação Técnica da GEAFI 003/2005, item 6, a saber:

"6 – Caso o contribuinte não entregue o arquivo solicitado ou o apresente ainda com inconsistências, deve ser lavrado Auto de Infração em razão do não atendimento à intimação, conforme referido no item 2 desta orientação gerencia, hipótese em que deverá ser anexada ao Auto de Infração a intimação não atendida.

6.1 – Na lavratura de Auto de Infração por falta de apresentação ou irregularidade do arquivo magnético, os campos data de ocorrência e data de vencimento do Auto de Infração deverão ser preenchidos com indicação da data correspondente ao primeiro dia útil subsequente ao do término do prazo consignado na intimação para apresentação do arquivo ainda não apresentado ou do arquivo com correção dos erros indicados.

6.2 – Tratando-se de infração relacionada à omissão de informação ou divergência mencionadas nos subitens 1.1 e 1.2, os campos ‘data de ocorrência’ e ‘data de vencimento’ do Auto de Infração, deverão ser preenchidos com a data de envio do respectivo arquivo.”

Assim sendo, como a intimação fornecida ao contribuinte foi entregue em 24/10/2008 (sexta-feira), fls. 12 e 13, e o prazo de trinta dias findou-se em 25/11/2008, somente em 26/11/2008 considera-se como ocorrida à infração, devendo esta data constar dos campos “data de ocorrência” e “data de vencimento” da autuação.

Assim, a exigência é subsistente, porém com data de ocorrência e vencimento de 26/11/2008.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, no valor de R\$ 944.637,34, sendo: R\$ 15.799,73 relativo à primeira infração, com data de ocorrência de 30/11/2004; R\$ 12.482,37, à segunda infração, inerente aos meses de janeiro a março e maio a dezembro de 2004; R\$ 5.757,31 relativo ao valor original da terceira infração; R\$ 1.150,46 inerente à quarta infração, e R\$ 909.447,47, à quinta infração, com data de ocorrência e vencimento de 26/11/2008”.

Diante da desoneração verificada, a Junta de Julgamento Fiscal recorreu, de ofício, da sua Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Por seu turno, científica do julgamento, o autuado interpôs Recurso Voluntário (fls. 947 a 963), onde, após breve síntese dos fatos, solicita a reforma da Decisão prolatada, tendo em vista diversas razões, a começar pelo fato da Decisão recorrida não ter afastado a preliminar de decadência.

Entende que, ao invocar o Código Tributário do Estado da Bahia, a Decisão recorrida acabou por aplicar a regra do artigo 173, inciso I do CTN, inadmissível ao caso em tela.

Isso porque, entende que tendo efetuado o pagamento dos montantes de ICMS devidos mês a mês, inclusive apresentando as obrigações acessórias inerentes ao recolhimento (que, de acordo com o STJ, constituem o crédito tributário, sendo dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco), não há que se cogitar sobre a aplicação da regra do artigo 173, inciso I do CTN.

Aduz que se houve a constituição do crédito tributário pelo próprio contribuinte (auto lançamento), há de ser aplicado o artigo 150, §4º do CTN, transscrito, sendo patente a necessidade de reforma da Decisão recorrida para, nos termos do mencionado artigo do CTN, reconhecer a decadência dos fatos geradores ocorridos no período anterior a 28 de dezembro de 2003.

Adentrando na análise de mérito, em relação à infração 1, observa que o Fisco a manteve por entender que a exigência fiscal de 30/11/2004, no valor de R\$ 15.799,73, não teria sido elidida pelo

recorrente. Todavia, o ICMS devido por antecipação foi devidamente recolhido, conforme demonstram os DAE's da competência de outubro de 2004, juntados às fls. 587 e 588.

Menciona, ainda, o DAE de fls. 588 que faz expressa referência às Notas Fiscais nºs 74105, 48623, 48625, 48626, 48624, 48699, 48627, 74558 e 74918 – as mesmas que resultaram na ocorrência de novembro de 2004, no valor de R\$ 15.799,93, como atesta o relatório fiscal de fls. 169.

Conclui estar claro, portanto, na análise do DAE de fls. 588 (e das notas fiscais nele referidas) com o relatório fiscal de fls. 169, que, ao contrário do que dispõe a Decisão recorrida, houve, sim, o recolhimento do ICMS-ST também em relação à exigência fiscal de 30/11/2004, motivo pelo qual deve ser reconhecida a improcedência da infração nº 1.

Quanto à infração 2, também a reputa improcedente, diante do fato de que há que se observar que o recorrente, justamente pela sua qualidade de distribuidora de bebidas, mantém veículos visando a comercialização de seus produtos, de modo que as mercadorias constantes nas notas fiscais de fls. 213, 216 e 218 são destinadas diretamente a atividade e não a consumo do próprio estabelecimento.

Ainda, em relação às demais notas fiscais (fls. 210-280), salienta que mantém, junto às revendas, pontos que servem como chamariz de vendagem, de modo que são necessários uniformes e identificação visual (tanto nos produtos como nos colaboradores) para que as vendas sejam realizadas (numa ação de marketing dirigida).

Assim é que todos os bens relacionados às fls. 210 a 280 configuram insumos e, por isso, descabida a exigência fiscal.ressalta que, conforme observa a própria Decisão guerreada, o art. 5º, I do RICMS/BA dispõe que para efeitos de pagamento da diferença de alíquotas, ocorre o fato gerador do ICMS no momento da entrada, no estabelecimento do contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, quando destinados a uso, consumo, ou ativo permanente do próprio estabelecimento.

Dessa forma, se os bens relacionados na infração 2 visam à realização da atividade-fim do recorrente, descabe a obrigatoriedade do pagamento do diferencial de alíquota.

Reitera que as notas fiscais juntadas às fls. 210 a 280 comprovam a aquisição de bens que se qualificam como insumos. Nesse cenário, há de ser reformada a Decisão recorrida, já que não há que se falar em diferencial de alíquota quando os bens utilizados são insumos.

Analizando a infração 3, entende que a mesma repousa na acusação de que o recorrente teria deixado de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento.

Isso diante do fato de que a Administração não comprova a sua acusação, havendo, em verdade, uma ilegítima presunção no caso em questão, o que põe em xeque o direito do recorrente ao contraditório e a ampla defesa, constitucionalmente garantidos (artigo 5º, incisos LIV e LV da CF).

Argumenta que a acusação está pautada na falta de recolhimento do diferencial de alíquota na aquisição interestadual de bens para o ativo imobilizado, mas não houve a juntada de documentos que, pormenorizadamente, comprovassem que os bens são efetivamente destinados ao ativo imobilizado.

Aduz que a descrição dos fatos imputados à empresa, além de superficial, não revelou com clareza e precisão as fontes que sustentaram às conclusões fiscais, conforme bem determina o artigo 39, inciso III do RPAF/99, transcrito.

Argumenta que o Fisco tinha amplo acesso às operações realizadas pelo recorrente, mas preferiu não apontar com precisão as infrações supostamente cometidas por ela, motivo pelo qual o Auto de Infração restou eivado de vício insanável por não ter sido lavrado de forma clara, precisa e sucinta, o que pode ser conhecido de pleno direito, nos termos no artigo 18, II do RICMS/BA.

Menciona que além do que foi exposto acima, deve ser observado que as acusações 2 e 3 alegam que o recorrente supostamente teria deixado de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, vez que o livro de Registro de Entradas do período relacionado no Auto de Infração é suficiente para demonstrar, naqueles casos nos quais o diferencial de alíquota era devido, o valor do diferencial de alíquota efetivamente lançado e recolhido, conforme se denota às fls. 603 a 638.

Já o livro de Registro de Apuração do ICMS do ano de 2003 demonstra a realização do pagamento de diferencial de alíquota através da utilização do Saldo Credor do ICMS (fls. 639 a 676). Em relação ao ano de 2004, a infração jamais poderia ter sido lavrada por presunção, motivo pelo qual há de ser reformada a Decisão recorrida para o fim de julgar improcedente as infrações 2 e 3.

Após transcrever trecho da Decisão recorrida, relativa à infração 4, manifesta-se no sentido de que em relação às Notas Fiscais nºs 53174 e 53175, a infração foi julgada procedente sob alegação de que o contrário deveria ser provado pelo recorrente. A respeito, indica que as mesmas não foram emitidas à empresa Schincariol Logística e Distribuição Ltda., antiga denominação de Brasil Kirin Logística e Distribuição Ltda., CNPJ 05.254.957/0030-11, conforme a declaração da empresa Companhia Muller de Bebidas Nordeste, CNPJ nº 02.151.119/0001-90, juntada às fls. 682, e sim, a outra empresa.

Logo, posiciona-se no sentido de que tendo tais notas sido emitidas a terceiros, descabia à Recorrente qualquer escrituração das mesmas, bem como a conclusão do *a quo* de que a declaração de fls. 682 não deve prevalecer, pois as 3^{as} vias (fisco de destino) “*foram capturadas nos postos fiscais do trajeto das mercadorias*”, na medida em que não há nos autos qualquer demonstração nesse sentido.

Atenta para o fato de que não haveria que produzir outras provas, tendo em vista que não tem como produzir prova de fato negativo, poderia o próprio Fisco, se quisesse se certificar do ocorrido, diligenciar junto à Companhia Muller de Bebidas Ltda., com vistas a apurar a real operação com as apontadas notas fiscais, além de ser vedada a autuação por presunção, ainda mais diante da necessidade de se respeitar a verdade material que recai sobre as operações tributárias, motivo para a infração ser julgada improcedente.

Quanto à infração 5, entende que a autuação fiscal fundamenta-se, exclusivamente, no exame dos arquivos magnéticos remetidos pelo autuado à Secretaria da Fazenda (SINTEGRA) e, portanto, a única fonte de informação da fiscalização são os arquivos magnéticos (como reconhece o próprio fisco), indicando que teve dificuldades na geração dos arquivos que satisfizessem a fiscalização, pois além de manter dois sistemas de gestão (CONTROL e SAP) e possuir mais de um estabelecimento, realizava enorme volume de operações diárias. Esse fato, desde a identificação das divergências, foi levado a conhecimento da autoridade fiscal e tratado com ampla transparência e lealdade pelo recorrente.

Informa que no curso da fiscalização, ao tempo em que não se furtava a apresentar documentos essenciais à fiscalização, pedia prazo para apresentar o SINTEGRA retificado, e que as divergências apontadas pelo fisco se referiam a diferenças entre os registros existentes na capa do SINTEGRA e os existentes nos Itens 50 e 54.

Tais divergências foram devidamente corrigidas, tendo apresentado a retificação do SINTEGRA, após receber a intimação de fls. 12-13 em 24/10/2008, entre 15/12/2008 e 18/12/2008, como comprovam os documentos das fls. 517 a 542, e, ao contrário do que consta da Decisão recorrida, o SINTEGRA foi retificado antes da autuação fiscal e, por isso, descabida a atuação em 30/12/2008, como fez o Fisco.

Diz que em 19/01/2009 o SINTEGRA foi novamente retificado, fato que só demonstra a sua boa-fé, transparência e lisura (fls. 541-516), observando que, na retificação do SINTEGRA datada de 19 de janeiro de 2009 (fls. 541-516 e 684-709), todas as divergências foram devidamente regularizadas.

Por fim, aduz que a acusação fiscal é diametralmente oposta à penalidade dela resultante, fato que a torna anulável. O Auto de Infração é expresso em dispor que a multa aplicada está limitada a 1% do valor das operações de saídas e prestações realizadas, calculada sobre o valor das operações ou prestações divergentes. É o que consta da descrição da infração às fls. 03.

Ocorre que o valor lançado no Auto de Infração não foi limitado a 1%. Ao contrário, o percentual aplicado foi de 5%. Portanto, a desconexão entre a descrição da penalidade e sua aplicação concreta também impõe a nulidade da infração.

Conforme exposto, o recorrente realizou a retificação total do SINTEGRA entre 15 de dezembro de 2008 e 18 de dezembro de 2008, ou seja, logo após receber a intimação de fls. 12-13 (fls. 517 a 542). Em 19 de janeiro de 2009 realizou nova retificação, demonstrando sua boa-fé (fls. 541 a 516).

Repisa que na retificação de 19 de janeiro de 2009 todas as divergências foram devidamente regularizadas, não havendo nenhuma pendência, e que nesse cenário, não houve e sequer ficou demonstrada, qualquer conduta dolosa, fraudulenta ou simulada por parte do recorrente, pelo contrário, sempre agiu imbuída na sua boa-fé, tanto é que todas as divergências foram sanadas, sem exceção.

Além disso, tais divergências não implicaram em falta de pagamento de imposto, o que demonstra, mais uma vez, que o recorrente nunca teve a finalidade de fraudar os cofres públicos., razão pela qual, nos termos do artigo 158 do RPAF e do artigo 42, §7º da Lei nº 7.014/1996, a multa imposta há de ser cancelada.

De acordo com tais dispositivos, as multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo, conforme se deu no caso em tela.

Frisa que não houve falta de recolhimento de imposto e a multa sobre as divergências implicou em R\$ 909.447,47 quando, paradoxalmente, tais divergências não foram objeto de qualquer autuação visando ao recolhimento de eventual imposto não recolhido.

Ademais, assevera que a apresentação do SINTEGRA devidamente retificado e sem qualquer divergência prova, em linha paralela, a inexistência de qualquer tributo suprimido, e que o regime constitucional exige que a administração pública paute toda sua conduta dentro de determinados parâmetros fixados nas leis e regidos pelos princípios constitucionais da legalidade e da moralidade (artigo 37 da CF), cuja materialização exige o atendimento aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, de forma que os atos administrativos que impõem medidas punitivas devem aplicar as sanções adequadas e que retribuam com razoabilidade a infração cometida pelos administrados, sob pena de se caracterizar abuso ou excesso no uso do poder discricionário do administrador na efetivação dos fins do sistema normativo.

Dessa forma, por todo o exposto e em respeito aos princípios acima citados, entende patente a necessidade de cancelamento da multa relativa à infração 5 ou, sucessivamente, a sua redução a patamares razoáveis, nos termos do artigo 37, caput da CF, artigo 158 do RPAF/99 e artigo 42, §7º da Lei nº 7.014/96.

Diante de todo o exposto, requer seja conhecido e provido o Recurso Voluntário, reformando-se a Decisão recorrida para reconhecer a decadência dos fatos geradores ocorridos até 28 de dezembro de 2003, nos termos do artigo 150, §4º do CTN, anular e cancelar o Auto de Infração epigrafado ou, subsidiariamente, cancelar a multa representada pela infração 5, nos termos do artigo 37, caput da CF, artigo 158 do RPAF/99 e artigo 42, §7º da Lei nº 7.014/1996 ou, sucessivamente, reduzi-la a patamares razoáveis.

Protesta pela sustentação oral de suas razões, devendo ser intimada para tanto, requerendo, ainda, que todas as intimações deste feito sejam efetivadas no seu estabelecimento matriz, na Av. Primo Schincariol, nº 2300, sala 16, Itaim, Itu/SP, CEP 13312-250.

Por fim, requer que todas as intimações sejam levadas a efeito também na pessoa de seu advogado Gustavo Almeida e Dias de Souza, inscrito na OAB/SP sob o nº 154.074, no endereço que indica.

Encaminhado para Parecer à Procuradoria Geral do Estado, através da Procuradoria Fiscal, este órgão às fls. 994 a 997 posiciona-se no sentido de que a argüição de decadência deverá ser afastada em face dos termos da legislação tributária vigente, especialmente o disposto no artigo 107 do COTEB, em conformidade com a previsão do artigo 150 parágrafo 4º do CTN, prevê o início do prazo decadencial como sendo o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador. Portanto, o prazo decadencial em relação aos fatos geradores de 2003 teve início em 1º de janeiro de 2004.

Contando-se cinco anos a partir de tal data, a autuação que foi lavrada em 29 de dezembro de 2008, com intimação do sujeito passivo em 2008, conforme documento de fl. 13, ocorreu dentro do prazo legal, devendo ser afastada a alegação recursal.

Esclarece que embora o artigo 150 parágrafo 4º do CTN, estabeleça que o prazo decadencial dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, deva ser considerado a partir da ocorrência do fato gerador, tal prazo será adstrito à hipótese de tributo lançado e recolhido a menor pelo sujeito passivo, e depois de ultrapassado os cinco anos previstos em lei, não for objeto de lançamento de ofício pelo Fisco. No caso em comento, o contribuinte não recolheu o imposto e a fiscalização realizou o lançamento de ofício, razão para aplicação do artigo 173, inciso I do CTN.

Quanto ao mérito, esclarece que considera presentes argumentos jurídicos capazes de provocar revisão parcial do Acórdão Recorrido.

Para a infração 1, indica que a prova trazida à fl. 588 faz referência às notas fiscais que remanesceram na mesma, frisando que o pagamento realizado é até mesmo maior do que o lançado, motivo pelo qual opina pela sua improcedência.

Já na infração 2, posiciona-se pela sua manutenção, diante do fato de que as razões recursais trazidas carecem de fundamento, diante do fato de que os itens constantes na autuação (arruelas, adesivos, camisas, calças, fita impressora), são considerados materiais de uso e consumo, não tendo o sujeito passivo sequer escrutado a diferença de alíquota das notas fiscais arroladas na autuação, e vinculadas aos meses de março e seguintes, bem como não trouxe aos autos o livro RAICMS do ano de 2004, essencial para comprovar eventual recolhimento do imposto mantido pelo *a quo*.

Na infração 3, entende que o recorrente não logrou carrear aos autos as provas capazes de descharacterizar a acusação fiscal, quanto à natureza dos bens, destacando que itens da autuação (microcomputador e acessórios, contador de cédulas, leitor de cheques, etc.), constantes das notas fiscais de fls. 274 a 280 são bens do ativo fixo.

Com relação à infração 04, a Decisão exarada pela Junta de Julgamento Fiscal não merece reparo, porquanto as próprias notas fiscais de fls. 360 e 361 comprovam a materialidade da acusação, e que a declaração do emitente de que as mesmas não tiveram como destinatário o autuado não tem valor probante capaz de destituir as notas fiscais emitidas pelo declarante, vez que foram capturadas nos postos fiscais do trajeto das mercadorias, sendo as provas documentais suficientes para comprovar a realização das operações, salvo prova em contrário, as quais deveriam ser produzidas pelo contribuinte.

No tocante ao pedido de dispensa ou redução da multa, por descumprimento de obrigação acessória, salienta que o próprio contribuinte atesta a irregularidade apontada, vez que somente entregou os arquivos SINTEGRA em 19 de janeiro de 2009, após ser intimado em 24 de outubro de 2008, para apresentar, em 30 dias os arquivos magnéticos com as inconsistências apontadas, consoante documentos de fls. 12 e 13 dos autos, sendo que a legislação outorga ao órgão julgador ao poder discricionário de conceder a redução ou cancelamento solicitados.

Reafirma que o sujeito passivo não logrou comprovar o preenchimento das condições essenciais previstas expressamente em Lei, dificultando e impossibilitando o Fisco de efetuar procedimentos de fiscalização.

Por tais razões, opina pelo provimento parcial do Recurso Voluntário, no que foi acompanhada pela Procuradora Assistente, em despacho de fl. 998.

VOTO

Inicialmente, analisarei o Recurso Voluntário o qual tem por objetivo o reexame da Decisão de primeiro grau que julgou procedente em parte o lançamento, abordando a questão preliminar suscitada, relativa à ocorrência, no entender do recorrente, do instituto da decadência.

Diante de tal questão, impende afirmar-se que ela cessa o direito de constituir o crédito através do ato administrativo do lançamento. O crédito tributário perde o seu conceito abstrato somente quando a autoridade administrativa formaliza o direito a esse crédito através da emissão do lançamento. Procedida tal formalização do lançamento com a devida ciência ao sujeito passivo do mesmo, não se fala mais de decadência, pois o direito de constituir o crédito já foi feito e notificado.

Verificado o nascimento da obrigação tributária com a ocorrência do fato gerador, é imperioso à administração, a realização de um ato que a individualize, caracterizando o fato e a identificação da matéria tributável, indicando o sujeito passivo vinculado à relação jurídica valorando a prestação pecuniária, mediante procedimento administrativo regular. Tal ato representa-se pelo lançamento tributário, consoante definido pelo Código Tributário Nacional (CTN), artigo 142:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

Na definição de Eduardo de Moraes Sabbag (Elementos do Direito. Direito Tributário. 8ª edição, São Paulo, Premier Máxima, 2007, página 214), lançamento “é ato documental de cobrança, por meio do qual se declara a obrigação tributária nascida do fato gerador”.

O CTN elenca três espécies de lançamento, que são: o lançamento por declaração, o lançamento de ofício e o lançamento por homologação. A nós interessarão apenas estes dois últimos.

Fala-se em lançamento de ofício quando o próprio Fisco, de posse das informações necessárias para efetuar o lançamento, o faz por si, sem qualquer contribuição por parte do contribuinte. Já o lançamento por homologação ocorre nos casos em que a lei determina o pagamento antecipado pelo sujeito passivo, na época em que nasce o fato gerador. Esse pagamento é feito antes de constituído o crédito pelo sujeito ativo, isto é, ainda não há lançamento, mas o sujeito passivo se antecipa e recolhe o valor do tributo com base nos critérios (base de cálculo, alíquota etc.) estabelecidos na lei respectiva. A Fazenda Pública tem o direito de, posteriormente, verificar se aquele pagamento correspondeu à verdade.

Observe-se que o lançamento, na forma do artigo 142 do CTN, 1ª parte, é ato privativo da autoridade administrativa. Logo, se vislumbra a necessidade de haver ulterior homologação pelo Fisco no lançamento por homologação, a despeito da conduta do contribuinte ser essencial na modalidade em tela.

Aparentemente, o lançamento por homologação seria aquele realizado pelo contribuinte, tendo em vista que ele próprio noticia o fato gerador que praticou, quantifica o valor devido e o recolhe ao erário. Todavia, em harmonia com o artigo 142 do CTN acima mencionado, entendo que o

lançamento, nessa modalidade, somente se aperfeiçoa com a homologação do Fisco, uma vez que é competência privativa deste.

Assim, a partir da ocorrência do fato gerador, a autoridade tributária disporia de cinco anos para conferir o procedimento prévio realizado pelo sujeito passivo no lançamento por homologação. Caso isso não ocorra, afigura-se a homologação tácita, e, conseqüentemente, extinção da obrigação tributária, condicionada ao regular e total recolhimento do tributo.

Contudo, nesse procedimento de verificação dos dados apresentados pelo sujeito passivo, pode ocorrer de o Fisco entender que houve omissões ou inexatidões, em ordem a concluir que o tributo foi recolhido a menor. Lembrando que isso deve ser feito no prazo para a homologação, sob pena de perda do direito de cobrar eventuais diferenças.

Essas diferenças, se verificadas, deverão ser objeto de lançamento de ofício. Nessa esteira, assim dispõe o inciso V do artigo 149 do CTN:

“Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

V – quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte (lançamento por homologação”).

Parte da doutrina entende que a lei trata da notificação do efetivo lançamento, isto é, o pronunciamento da Fazenda Pública traduz-se em “notificado do lançamento”. Com a devida *vénia*, não concordo com tal argumentação, diante do fato de que aos termos do § 4º do artigo 150 do CTN, cuja aplicação é defendida pelo recorrente, reúno a redação do artigo 173 e parágrafo do mesmo diploma que impõe:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a Decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento”.

Diz, então, o parágrafo único do artigo 173 que o direito de constituir o crédito extingue-se a contar da data em que tenha sido iniciada a respectiva constituição pela notificação de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Ora, como apurar se o pagamento antecipado realizado pelo contribuinte foi total ou parcial sem que haja ação fiscal preliminar, devidamente notificada ao contribuinte? Pois o pronunciamento da Fazenda Pública nada mais é do que a comunicação formal de que estão sendo tomadas medidas preparatórias indispensáveis ao lançamento, através de uma ação fiscal.

Um dos pontos que a doutrina ataca é a de que o artigo 173 do CTN trata somente da decadência relativa aos lançamentos de ofício, tendo em vista de que o artigo 150 já trata da decadência dos lançamentos por homologação. Com a devida *vénia*, discordo igualmente de tal entendimento. Em nenhum momento o CTN esclarece que o artigo 173, se encontra no capítulo das extinções do crédito tributário, trata **somente** de lançamentos de ofício. Além disso, o artigo 150 encontra-se inserido no capítulo sobre a constituição do crédito tributário, trata, pois, do lançamento por homologação, e não de decadência como modalidade de extinção do crédito tributário.

Analisando o artigo 150 do CTN em seu § 4º, entendo que ele está a se referir ao lapso de tempo para ser promovida a homologação do lançamento, ao dispor que “*se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos*”. Não está, portanto, a dar prazo à decadência, a essa modalidade de extinção do direito de constituir o crédito, pois se assim fosse não poderia haver outra lei a fixar prazo diferenciado, pois esbarriaria aos próprios termos do CTN, conforme prevê o artigo 170 desse diploma legal. Um ente político pode estabelecer outro prazo, em sua lei, para

a homologação do lançamento, todavia, em qualquer hipótese, não pode alterar o prazo decadencial fixado no art. 170, que não abre qualquer possibilidade a esse respeito.

Logo, o artigo 150, § 4º trata somente do prazo limite pelo qual a homologação, se não foi expressa, passa a ser entendida como aceita tacitamente. Dessa forma, poderíamos afirmar que para o lançamento por homologação, inexistiria decadência.

Acaso o Fisco não homologue expressamente e venha a apurar uma diferença a pagar pelo sujeito passivo, o lançamento dessa diferença não é mais “lançamento por homologação”, mas, sim, lançamento de ofício. Aqui, não se fala mais em lançamento por homologação, quando o ato administrativo de lançar foi, exclusivamente, através da autoridade administrativa competente para tal, nos termos previstos no artigo 149 do CTN.

Desse modo, entendo que a decadência está amparada somente nas disposições contidas no artigo 173, que estabelece as seguintes regras de contagem de prazo:

- a) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, regra esta que serve para todos os tributos quando a modalidade de lançamento utilizada é de ofício ou declaratória, inclusive aquela que, originalmente, seria de homologação, mas passou a ser de ofício. Neste caso, a decadência começa a contar do primeiro do exercício seguinte ao fato gerador, não importando o mês em que ocorreu;
- b) da data em que se tornar definitiva a Decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado, vez que a anulação do lançamento anterior, por evidência, é administrativa, e efetivada pela verificação de algum erro, reclamado pelo sujeito passivo ou constatado de ofício pela administração. Neste caso, a decadência passa a contar da Decisão definitiva em processo administrativo da anulação do lançamento anterior, sendo necessário formalizar outro lançamento e notificar do ato o sujeito passivo dentro do prazo de cinco anos; e
- c) previsto no parágrafo único do referido artigo, da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Este raciocínio não é tão fantasioso nem absurdo quanto poderia parecer à primeira vista. Luciano Amaro (Direito Tributário Brasileiro, 7ª edição, São Paulo, Ed. Saraiva, 2001, páginas 391/2) a respeito, entende que:

“O lançamento por homologação não é atingido pela decadência, pois, feito o pagamento (dito ‘antecipado’), ou a autoridade administrativa anui e homologa expressamente (lançamento por homologação expressa) ou deixa transcorrer, em silêncio, o prazo legal e, dessa forma, anui tacitamente (lançamento por homologação tácita). Em ambos os casos, não se pode falar em decadência (do lançamento por homologação), pois o lançamento terá sido realizado (ainda que pelo silêncio).”

O que é passível de decadência é o lançamento de ofício, que cabe à autoridade realizar quando constante omissão ou inexatidão do sujeito passivo no cumprimento do dever de ‘antecipar’ o pagamento do tributo. Se o sujeito passivo ‘antecipa’ o tributo, mas o faz em valor inferior ao devido, o prazo que flui é para a autoridade manifestar-se sobre se concorda ou não com o montante pago; se não concordar, deve lançar de ofício, desde que faça antes do término do prazo cujo transcurso implica homologação tácita. Assim, o prazo, após o qual se considera realizado tacitamente o lançamento por homologação, tem natureza decadencial (...), pois ele implica a perda do direito de a autoridade administrativa (recusando a homologação) efetuar o lançamento de ofício. O que é passível de decadência, pois, é o lançamento de ofício, não o lançamento por homologação.”

E tanto é assim, intrincada a questão, que até mesmo observamos o entendimento jurisprudencial até no Superior Tribunal de Justiça (STJ), da tese do denominado “cinco mais cinco”, como, por exemplo, no julgamento do Recurso Especial nº. 58.918-5-RJ, relatado pelo Ministro Humberto Gomes de Barros, cuja ementa segue transcrita:

“TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA– CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA – PRAZO (CTN ART. 173).

I – O Art. 173, I do CTN deve ser interpretado em conjunto com seu Art. 150, § 4º.

II – O termo inicial da decadência prevista no Art. 173, I do CTN não é a data em que ocorreu o fato gerador.

III – A decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário somente ocorre depois de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento (CTN, Art. 150, § 4º).

IV – Se o fato gerador ocorreu em outubro de 1974, a decadência opera-se em 1º de janeiro de 1985”

Digno de registro é a Decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), ao apreciar o Recurso Especial nº 566621, entendeu ser o prazo de dez anos aquele para pleitear a restituição de tributo, cuidando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação.

Tal julgamento analisava a constitucionalidade da segunda parte do artigo 4º da Lei Complementar 118/2005, que determinou a aplicação retroativa do seu artigo 3º, norma que, ao interpretar o artigo 168, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), fixou em cinco anos, desde o pagamento indevido, o prazo para o contribuinte buscar a repetição de indébitos tributários (restituição) relativamente a tributos sujeitos a lançamento por homologação.

Assim, há de perquirir como ficaria o princípio da isonomia, onde a Fazenda Pública, teria a obrigação de restituir o imposto pago indevidamente em dez anos, e quando da contagem de prazo para a constituição do crédito tributário, amarrada à redação do artigo 150, § 4º do CTN?

Frente a tais argumentos, e contrariamente ao entendimento exposto pelo recorrente, entendo que o seu pleito não pode ser acolhido, e rejeito tal argumento, afastando a preliminar, e adentrando no mérito da autuação.

Esta, diz respeito a diversas infrações. A primeira delas, refere-se à falta de recolhimento do ICMS por antecipação, no montante de R\$50.243,44, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, relacionadas nos anexos 88 e 89, tendo a Junta de Julgamento Fiscal reduzido tal valor para R\$ 15.799,73, relativo à ocorrência de 30 de novembro de 2004, diante a falta de comprovação do recolhimento por parte do recorrente, a qual, todavia, em sede de Recurso, argumenta que às fls. 587 e 588 encontram-se os documentos que provam a insubsistência da infração.

Com efeito, cotejando-se o demonstrativo de fl. 169 elaborado pelo aujuante, e o Documento de Arrecadação Estadual (DAE) de fl. 588, que se refere ao recolhimento de ICMS relativo a antecipação tributária de produtos elencados nos Anexos 88 e 89, constato que o mesmo se refere aos documentos fiscais elencados na infração, para tal período, razão pela qual, acorde posição da PGE/PROFIS, a mesma fica elidida.

Já a segunda infração, refere-se a falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento.

A alegação recursal, repetindo, inclusive, aquela posta inicialmente, quando da apresentação de defesa, é a de que tais produtos são inerentes ao exercícios de suas atividades, e desta forma, insumos essenciais para a sua atividade.

O uso do crédito fiscal em relação a aquisições de tais materiais, a princípio é vedado, conforme legislação em vigor. Também não posso acatar a assertiva recursal de ilegalidade em procedimento de complementação de alíquota, levantado em relação à infração, diante, não apenas do disposto na Lei Complementar nº 87/96, como, de igual forma, pela determinação Constitucional contida no artigo 155, incisos VII e VIII, cuja previsão encontra-se de forma explícita.

Fato é que tratando-se o recorrente de contribuinte estabelecido no Estado da Bahia, obriga-se a cumprir a legislação baiana do ICMS, especialmente aquela que estabelece no artigo 2º, inciso IV, da Lei nº. 7.014/96, que:

“Art. 2º. O ICMS incide sobre:

(...)

IV - a entrada ou a utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes."

Por seu turno, o § 1º do citado dispositivo legal prevê que:

"§ 1º. São irrelevantes para caracterização do fato gerador:

I - a natureza jurídica da operação ou prestação de serviço de que resultem quaisquer das hipóteses previstas neste artigo;

II - o título jurídico pelo qual a mercadoria ou bem esteja na posse do respectivo titular;"

Para efeito do pagamento da diferença de alíquotas, o artigo 69 do RICMS/97 então em vigor à época dos fatos geradores, assim previa:

"Art. 69. A base de cálculo do ICMS, para efeito do pagamento da diferença de alíquotas, é o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem, constante no documento fiscal, e o imposto a ser pago será o valor resultante da aplicação, sobre essa base de cálculo, do percentual equivalente à diferença entre a alíquota prevista para as operações ou prestações internas neste Estado, segundo a espécie de mercadoria, e a alíquota interestadual prevista na legislação da unidade da Federação de origem."

Já o artigo 624, inciso II, do RICMS/97, alinhando-se ao comando emanado da Lei 7.014/96, determinava que, na entrada de bem de uso ou material de consumo se faria o pagamento da diferença de alíquotas, correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Dessa forma, ainda mais tratando-se do recorrente de empresa de natureza comercial, não se pode considerar as aquisições e entradas dos produtos elencados na autuação (adesivos, arruelas, lâmpadas, fusíveis, alicates, jogo de cabo de velas, camisas, calças, dentre outros, constantes nos documentos de fls. 210 a 272) como "insumos", na forma pretendida pelo recorrente, para amparar seu pleito, motivo pelo qual entendo que a infração deve ser mantida.

Para a infração 3, a acusação fiscal é a de falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, no valor de R\$5.757,31, nas aquisições de mercadorias junto a outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, cujo demonstrativo se encontra à fl. 273 e documentos comprobatórios às fls. 273 a 280, referem-se a aquisições de mouse, computadores, periféricos de informática em geral, elementos e estruturas metálicas, materiais que diante da atividade desenvolvida pelo recorrente, se destinam ao ativo imobilizado da empresa, sem que a mesma trouxesse qualquer elemento probatório em contrário, além de argumentação vaga e genérica. Por tal razão, fica a mesma mantida.

Ressalto que, contrariamente à alegação recursal, não há que se falar em autuação por presunção, vez que os materiais objeto da autuação, conforme já afirmado anteriormente, não fazem parte do rol de comercialização do recorrente, sendo isso fato, e não mera ilação do Fisco. Neste caso, caberia à empresa comprovar que comercializa sim, tais produtos, o que não ocorreu ao longo do processo.

Logo, descabe falar-se em violação a qualquer dos artigos do RPAF/99, especialmente o artigo 39, bem como quanto a cerceamento de defesa, plenamente exercido pela empresa ao longo de todo o processo.

Quanto à infração 4, já em sede de apreciação pela primeira instância, houve redução do valor lançado, para R\$ 1.150,46, tendo por ocasião da apresentação do Recurso a empresa argumentado que as operações referentes a tais notas fiscais não haviam se realizado, diante do fato de que a emitente de tais documentos fiscais havia firmado declaração de que os produtos nela elencados não se destinavam à Recorrente.

Quanto a este fato, as Notas Fiscais nºs 53174 53175 supostamente não teriam sido destinadas à empresario autuado, consoante declaração de fl. 682. Todavia, como afirmado no opinativo da PGE/PROFIS, tal documento, de forma isolada, não tem o condão de elidir a infração, até pelo fato de que estando a prova em mãos de outrem, este deveria indicar para quem efetivamente se

destinaram as mercadorias, fazendo prova de eventual carta de correção, ou registro no destinatário real, ou qualquer outro meio lícito, com vistas a desconstituir a acusação, o que não logrou, até pelo fato de estar registrada a circulação das mesmas no território do Estado da Bahia, razão para a manutenção de tal valor na autuação, quanto a este item.

Por fim, quanto à infração 05, que se refere a aplicação de multa percentual, por ter o contribuinte fornecido informações através de arquivos magnéticos exigidos na legislação tributária, requerido mediante intimação, com dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais correspondentes, ficando o valor da multa limitada a 1% (um por cento) do valor das operações de saídas e das operações de serviços realizados no estabelecimento em cada período, calculando-se a multa sobre o valor das operações ou prestações divergentes, consta às fls. 12 e 13, intimação do autuante para a correção de inconsistências nos arquivos magnéticos, com listagem diagnóstica das mesmas, e prazo de trinta dias para tal, sendo emitida em 24 de outubro de 2008, conforme recibo nela constante.

No Recurso apresentado, a empresa defende-se, afirmando que transmitiu os arquivos magnéticos em 15 de dezembro de 2008, antes, portanto, da autuação, que por tal motivo, seria descabida. Analisando os documentos de fls. 517 a 540, observo que, de fato, o recorrente apresentou arquivos magnéticos em diversas datas anteriores à autuação, a exemplo dos documentos de fl. 529, transmitido em 15 de dezembro de 2008, fls. 517, 518, 520, 521, transmitidos em 17 de dezembro de 2008, fls. 519, 528, transmitidos em 18 de dezembro de 2008, os quais, sequer, foram analisados ou contestados pelo autuante, quando de sua informação fiscal.

Da análise de tal acusação, verifico, entretanto, que a autuação refere-se nas palavras do autuante a: "*Multa, no valor total de R\$ 909.447,47, relativa aos exercícios de 2003 e 2004, por ter o contribuinte fornecido informações através de arquivos magnéticos exigidos na legislação tributária, requerido mediante intimação, com dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais correspondentes, ficando o valor da multa limitada a 1% (um por cento) do valor das operações de saídas e das operações de serviços realizados no estabelecimento em cada período, calculando-se a multa sobre o valor das operações ou prestações divergentes.*" (grifei)

Verificando a intimação de fls. 12 e 13, feita pelo autuante para a correção de inconsistências nos arquivos magnéticos, com listagem diagnóstica das mesmas, e prazo de trinta dias para as devidas correções por parte da empresa, observo que ela se estriba nos relatórios do SVAM (Sistema de Verificação dos Arquivos Magnéticos) da Secretaria da Fazenda, especialmente os de número 301 e 302.

De tais relatórios, acostados pelo autuante ao feito, extraio algumas observações: primeiramente, para a infração verificada em janeiro de 2003, foi informado na DMA valor de R\$ 18.601.687,82, o qual somado com aquele constante no Registro 50, resulta na informação de que inexiste diferença a ser cobrada. Todavia, o autuante, ainda assim, aplica multa de 1% (um por cento) sobre este valor, lançando a multa no montante de R\$ 180.216,88, apesar de indicar no Auto de Infração uma Base de Cálculo de R\$ 3.604.337,60, e alíquota de 5% (cinco por cento).

Já no mês de fevereiro de 2003, de outra forma, indica diferença de R\$ 692.233,79 entre a DMA e os arquivos transmitidos, fazendo cobrança, entretanto, de R\$ 34.613,10, o que não corresponde a 1% (um por cento), como no item anteriormente analisado, e sim, outro percentual, resultando em critério diverso do utilizado anteriormente. Diante de tais incongruências, desnecessário avançar mais ainda na análise da questão.

Note-se que o lançamento deve oferecer respaldo para a cobrança do crédito e sendo o mesmo executado com falhas técnicas capazes de comprometerem o julgamento do mérito da ação, e que foram acima apontadas, diante do fato da autoridade fazendária não ter demonstrado com exatidão que os valores tributários exigidos no lançamento de ofício são realmente devidos. Noto, ainda, que houve mistura de dados para obtenção da base de cálculo da infração que resultou valores superiores aos que eventualmente deveriam ser cobrados. das aquisições dos produtos. Considero, portanto, diante das observações acima postas que fica em xeque o objetivo

do lançamento inicial deste processo, ainda que não tenha a empresa sobre ele contestado ou argumentado de forma objetiva.

Tal prática, encaminha à conclusão de que foram utilizados critérios deferentes para apuração na mesma infração, o que traz como consequência imediata, a insegurança em relação à base de cálculo apurada pelo autuante.

Dessa forma, entendo que tal situação configura-se aquela prevista no artigo 18, inciso IV, alínea "a" do RPAF/99, por configurar-se como ato que não contiver elementos suficientes para se determinar, com a devida e necessária segurança, a infração.

Em face do que prescreve a norma legal posta, especialmente no RPAF/99, constato que o trabalho fiscal não espelha a validade necessária para a constituição do presente crédito tributário ora discutido, vez que elaborado com falhas técnicas capazes de prejudicar o resultado apresentado pela fiscalização, visto a insegurança na determinação do fato gerador do tributo reclamado, considerando que o valor constante nos documentos que sustentam a autuação não oferece garantia para a cobrança do crédito demandado.

Por tais razões, a infração deve ser julgada nula.

Assim, diante de tais argumentos, voto no sentido de que o Recurso Voluntário SEJA PROVIDO PARCIALMENTE, ficando a autuação julgada parcialmente procedente no valor de R\$ 19.390,14.

Já em relação ao Recurso de Ofício, as desonerações das infrações 1, 2 e 4 foram realizadas com base em elemento de prova material trazido aos autos pela empresa autuado, de forma a descharacterizar a autuação, e como não poderia deixar de ser, em nome do princípio da verdade material, acatados e acolhidos não somente pelo autuante, como, de igual forma, pela Junta de Julgamento, motivo pelo qual nenhum reparo merece a Decisão recorrida contra tais fatos, e razão para o NÃO PROVIMENTO do Recurso.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência)

Com o devido respeito ao entendimento da douta Conselheira Relatora, não comungo do seu posicionamento, porquanto discordo da sua fundamentação, e consequente conclusão, no que tange à preliminar de decadência, suscitadas pelo contribuinte, para os fatos geradores ocorridos até o dia 28/12/2003, sob a tese de que, por ser o ICMS um imposto por homologação, o crédito tributário estaria sujeito ao prazo estabelecido no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, isto é, cinco anos a contar do fato gerador.

No específico, o relator já firmou, em processos similares, seu posicionamento derredor da aplicação do instituto da decadência, considerando plausível o enquadramento do caso no art. 150, § 4º, ao invés do mandamento 173, ambos do Código Tributário Nacional, porquanto os documentos residentes no feito confirmam a existência de pagamento parcial do ICMS.

Assim, adoto como fundamento deste Voto, o objetivo e bem exposto argumento lançado em decisões do ilustre Conselheiro Fabio de Andrade Moura, exemplificativamente naquela proferida através do Acórdão nº 0120-11/12, em perfeita identidade com o caso versado, *verbis*:

"Quanto à decadência arguida, vale registrar que se trata de um instituto jurídico que tem por objetivo premiar o devedor, como muitos entendem; ao revés, a decadência visa a punir o credor inerte, aquele que, podendo exercer um direito seu independentemente da vontade do outro (direito potestativo), deixa de adotar as medidas cabíveis, silencia numa atitude de inescusável descaso para com a ordem jurídica.

Não é por outro motivo que a máxima latina "dormientibus non succurrit jus" (o direito não socorre a quem dorme) volta-se, justamente, contra o credor, contra aquele que pode exercer o direito, e não contra o devedor, a quem restaria apenas sucumbir diante do direito exercido ou de uma pretensão contra si deduzida.

A análise do tema sob esse prisma faz enxergar que a decadência tem por finalidade precípua garantir a segurança jurídica. Ao impor que o credor exerça o seu direito dentro de determinado lapso de tempo, o ordenamento jurídico pretende extirpar do meio social a situação de instabilidade gerada pelo sentimento de ameaça sofrido por aquele contra quem o direito pode, a qualquer momento, ser apresentado.

A ninguém interesse essa situação indefinida, nem mesmo ao Estado – aqui entendido como Estado-Nação –, cujo objetivo maior é dissolver os conflitos, é a pacificação social, e não a eternização da instabilidade.

Sucede que o legislador pátrio, ao definir os prazos decadenciais, nem sempre utilizou da melhor técnica jurídica, impregnando muitas vezes o nosso texto legislativo de impropriedades indesejáveis, com o que tornou bastante árdua a tarefa do intérprete no sentido de buscar equacionar a questão, da melhor maneira possível, dentro de uma visão sistêmica, ou seja, coerente e fechada.

No campo do direito tributário, a maior parte das discussões jurídicas giram em torno do aparente conflito existente entre o parágrafo 4º, do art. 150, e o inciso I, do art. 173, do CTN, a seguir transcritos, in verbis:

“Art. 150. (...)

Parágrafo 4º. Se a lei não fixar prazo para a homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

Após longas e acirradas discussões, a jurisprudência pátria dá fortes sinais de ter chegado a alguns consensos sobre a decadência no âmbito do direito tributário. A primeira delas, hoje quase que irreversível, diz respeito à competência para definir prazos decadenciais. É que a Constituição Federal de 1988, suprimindo as controvérsias até então existentes, reservou à lei complementar a disciplina acerca da prescrição e decadência em direito tributário, consoante dicção do art. 146, III, “b”, do Texto Maior, que giza:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência de tributos”.

Segundo já definiu o Supremo Tribunal Federal, a Lei Complementar mencionada pela Constituição Federal é CTN, cujas normas prevalecem, inclusive, sobre a Lei de Execução Fiscal, como, aliás, leciona Leandro Paulsen:

“Após o advento da CF/88, com previsão expressa nesta alínea no sentido de que se trata de norma geral em matéria tributária, tem-se todos os elementos para afirmar, categoricamente, que estão sob reserva de lei complementar. O STF já firmou posição acerca da matéria, e o STJ, recentemente, tem se pronunciado no sentido de que os dispositivos da LEF não podem prevalecer em face do CTN, conforme se pode ver dos precedentes acerca da interrupção da prescrição pela citação, em nota ao art. 174, parágrafo único, inciso I, do CTN” (in Direito Tributário, Editora Livraria do Advogado, 10ª. Ed., pág. 94).

Como dito acima, esse é o entendimento que prevalece no STF, ex vi do aresto a seguir transscrito:

“A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios de lei complementar de normas gerais (art. 146, III, b). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais” (Plenário, RE 148754-2/RJ, excerto do voto do Min. Carlos Velloso).

Fala-se que a questão encontra-se definida quase que irreversivelmente porque, recentemente, foi editada a Súmula Vinculante nº 08, através da qual cristalizou-se o entendimento de que são inconstitucionais os arts. 5º, do Decreto-Lei nº 1.569/77, e 45 e 46, da Lei nº 8.212/91, utilizando-se justamente o fundamento de que a prescrição e a decadência são matérias reservadas a Lei Complementar de âmbito nacional, conforme se observa da ementa dos precedentes que ensejaram a edição do referido verbete:

“PREScrição E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.”

I. PREScrição E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de

1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, III, b, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica.

II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias.

III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes.

IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69.

V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento". (RE 560626/RS, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, Julgado em 12/06/2008).

Sabe-se bem que o efeito vinculante é atributo exclusivo do verbete, não atingindo a fundamentação. Todavia, não se pode fechar os olhos para o entendimento adotado pela mais alta Corte de Justiça do nosso país, há muito tempo, vale frisar, como se as decisões judiciais não passassem de mera recomendação.

Nesse contexto, em termos de decadência, as normas do CTN devem prevalecer sobre as disposições constantes do COTEB.

A segunda matéria amplamente discutida no meio jurídico diz respeito ao termo a quo do prazo decadencial; definir quando ele coincide com o fato gerador e quando ele é protelado para o primeiro dia útil do exercício seguinte foi tarefa igualmente difícil, pois o intérprete se viu diante de duas regras distintas, aplicáveis a duas sistemáticas distintas de lançamento, mas que poderiam ocorrer no âmbito de um mesmo tributo – o lançamento por homologação e o lançamento de ofício.

Uma premissa parece facilitar bastante o deslinde da questão e ela diz respeito ao significado da palavra homologar. Segundo o dicionário Michaellis, homologar quer dizer “**confirmar por sentença ou autoridade judicial ou administrativa; aprovar**”. Logo, o ato que é sujeito à homologação é o pagamento realizado pelo contribuinte; é ele que será verificado pela autoridade administrativa fiscal e, se estiver correto, será aprovado, confirmado. Não se homologa o lançamento feito pelo contribuinte, como entendeu a Junta de Julgamento Fiscal, até mesmo por ser discutível o chamado “**lançamento por homologação**”, vez que não se enquadra no conceito de atividade “**administrativa plenamente vinculada**” a que faz referência o art. 3º, do CTN.

Firmada tal premissa, é de se concluir que, se houve pagamento do tributo, ainda que parcial, o prazo decadencial conta-se a partir da ocorrência do fato gerador, consoante estabelece o parágrafo 4º, do art. 150, do CTN. Do contrário, ou seja, se não houve recolhimento do tributo, nem mesmo parcial, a decadência somente começa a ser computada do primeiro dia do exercício seguinte, conforme o art. 173, I, do CTN.

O entendimento ora esposado não representa nenhuma novidade, pois vem sendo adotado, há muito tempo, pelo Superior Tribunal de Justiça. A própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, atenta a isso e, principalmente, aos elevados gastos suportados pela União com a sucumbência gerada pela defesa, infértil, de tese contrária, já adotou internamente o mesmo posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, através do Parecer nº 1617/2008, cujos trechos principais pede-se vênia para transcrever:

“3031. Assim, com base em magistério de Leandro Paulsen, conclui-se que:

a) no caso do pagamento parcial da obrigação, independentemente de encaminhamento de documentação de confissão (DCTF, GFIP ou pedido de parcelamento), o prazo de decadência para o lançamento de ofício da diferença não paga é contado com base no § 4º, do art. 150, do Código Tributário Nacional;

b) no caso de não pagamento, nas hipóteses acima elencadas (com ou sem o encaminhamento de documentação de confissão), o prazo é contado com base no inciso I, do art. 173, do CTN;

c) de qualquer sorte, nos casos em que a declaração foi prestada ou houve parcelamento, não haveria a necessidade de lançar o valor já declarado, mas sim apenas a diferença, o que se tem chamado de lançamento suplementar.

3132. Do ponto de vista de certo realismo jurídico, temperado por exercício de prognose pretoriana, deve-se lembrar, ao que consta, que os Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda vinham decidindo pela

aplicabilidade da regra do § 4º do art. 150 do CTN no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Excluíam-se do entendimento, entre outros, circunstâncias indicativas de fraude. Fraude e conluio suscitam a aplicação da regra do art. 173 do CTN.

3233. Por exemplo, a Segunda Câmara dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, no Recurso nº 122924, em 16 de junho de 2004, decidiu que “(...) por força do princípio da moralidade administrativa, em sendo a decadência hipótese de extinção da obrigação tributária principal, seu reconhecimento no processo deve ser feito de ofício, independentemente do pedido do interessado (...) Os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa amoldam-se à sistemática do lançamento por homologação, prevista no art. 150 do CTN, hipótese em que o termo decadencial tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador (...).”.

3334. Na Terceira Turma do Conselho Superior de Recursos Fiscais no Recurso de divergência nº 303-120011, em 22 de fevereiro de 2005, ementou-se que “(...) sendo o IPI, no caso vinculado à importação, espécie de tributo cujo lançamento encontra-se delineado nas determinações do art. 150, parágrafo único, do CTN- Lançamento por homologação, é de cinco (5) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador – data do desembaraço aduaneiro da mercadoria importada- o prazo deferido à Fazenda Nacional para constituir o crédito tributário que entende devido (...).”.

3435. A Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no Recurso nº 146.670, em 25 de maio de 2006, ementou que “se a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o tributo amolda-se à sistemática de lançamento denominada homologação, onde a contagem do prazo decadencial dá-se com a ocorrência do fato gerador, na forma disciplinada pelo § 4º do art. 150 do CTN (...).”.

3536. Os Conselhos de Contribuintes, no entanto, começam a mudar o entendimento. Aplicou-se recentemente o art. 173, I, do CTN, em caso de lançamento de ofício, no qual não houve pagamento. Refiro-me ao Recurso RP/ 203-123287. Entendeu o Conselho que deve se verificar se o contribuinte recolheu valores no período fiscalizado. Na existência do recolhimento, deve se aplicar o § 4º do art. 150 do CTN. Na inexistência de recolhimentos, deve ser aplicado o art. 173, I, do mesmo CTN. De igual modo, decidiu-se no Recurso RD/204-130232, bem como no RD/203-115797.

3637. Em âmbito de Superior Tribunal de Justiça percebe-se que a questão recebe tratamento distinto. Pode-se identificar sutil diferença de tratamento pretoriano. Em linhas gerais, tem-se a impressão de que se aplica a regra do § 4º do art. 150 do CTN na hipótese de pagamento antecipado.

3738. É recorrente a fixação do dies a quo do prazo de decadência na data da ocorrência do fato gerador quando da antecipação do pagamento sem prévio exame da autoridade fiscal. Isto é, ainda que o recolhimento seja parcial, as diferenças são exigíveis, a partir do fato gerador da obrigação. Mas, e quando não se tem o pagamento antecipado? No Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 936380/SC, relatado pelo Ministro Castro Meira, matéria julgada em 19 de fevereiro de 2008, ementou-se, como segue:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. EXAÇÃO SUJEITA A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. ARTIGOS 150, § 4º, E 173, I, DO CTN. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. SÚMULA 7/STJ. 1. Se não houve pagamento antecipado pelo contribuinte, é cabível o lançamento direto substitutivo, previsto no artigo 149, V, do CTN, e o prazo decadencial rege-se pela regra geral do artigo 173, I, do CTN. Precedentes”.

3839. E ainda, no Recurso especial 757922/SC, relatado pelo Ministro Teori Albino Zavascki, questão julgada em 11 de setembro de 2007, definiu-se;

“CONSTITUCIONAL, PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ARTIGO 45 DA LEI 8.212/91. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL: (A) PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, SE NÃO HOUVE ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO (CTN, ART. 173, I); (B) FATO GERADOR, CASO TENHA OCORRIDO RECOLHIMENTO, AINDA QUE PARCIAL (CTN, ART. 150, § 4º). PRECEDENTES DA 1ª SEÇÃO. 1. “As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social” (Corte Especial, Arguição de Inconstitucionalidade no REsp nº 616348/MG) 2. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingu-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado". 3. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação — que, segundo o art. 150 do CTN, "ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa" e "opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa" — , há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes jurisprudenciais. 4. No caso, trata-se de contribuição previdenciária, tributo sujeito a lançamento por homologação, e não houve qualquer antecipação de pagamento. Aplicável, portanto, a regra do art. 173, I, do CTN. 5. Recurso especial a que se nega provimento".

39. E ainda, qual o caminho em face de inexistência de declaração e de pagamento? No Recurso especial 761908/SC, relatado pelo Ministro Luiz Fux, em julgamento de 5 de dezembro de 2006, ementou-se, entre outros:

"13. No que pertine à segunda situação elencada, em que não houve entrega de GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social), nem confissão ou qualquer pagamento parcial, incide a regra do artigo 173, I, do CTN, contando-se o prazo decadencial quinquenal do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Desta sorte, encontram-se hígidos os créditos decorrentes de contribuições previdenciárias incidentes sobre pagamentos efetuados a autônomos e caducos os decorrentes das contribuições para o SAT. 14. Recurso especial conhecido parcialmente e, nesta parte, desprovido".

40. Do que, então, emerge mais uma conclusão: o pagamento antecipado da contribuição (ainda que parcial) suscita a aplicação da regra especial, isto é, do § 4º do art. 150 do CTN; a inexistência de declaração e pagamento justifica a utilização da regra do art. 173 do CTN, para efeitos de fixação do dies a quo dos prazos de caducidade, projetados nas contribuições previdenciárias. Isto é, no que se refere à contagem dos prazos de decadência. Tal concepção, em princípio, pode ser aplicada para todos os tributos federais, e não somente, para as contribuições previdenciárias.

(...)

49. Lembrando que nem toda a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, cuida somente de créditos tributários, e que, portanto, para efeitos daquela norma deve-se atentar à especificidade dos créditos, as observações aqui elencadas promovem síntese pontual, da forma que segue:

- a) A Súmula Vinculante nº 8 não admite leitura que suscite interpretação restritiva, no sentido de não se aplicar - - efetivamente - - o prazo de decadência previsto no Código Tributário Nacional; é o regime de prazos do CTN que deve prevalecer, em desfavor de quaisquer outras orientações normativas, a exemplo das regras fulminadas;
- b) apresentada a declaração pelo contribuinte (GFIP ou DCTF, conforme o tributo) não há necessidade de lançamento pelo fisco do valor declarado, podendo ser lançado apenas a eventual diferença a maior não declarada (lançamento suplementar);
- c) na hipótese do subitem anterior, caso o Fisco tenha optado por lançar de ofício, por meio de NFLD, as diferenças declaradas e não pagas em sua totalidade, aplica-se o prazo decadencial dos arts. 150, § 4º, ou 173 do CTN, conforme tenha havido antecipação de pagamento parcial ou não, respectivamente; respectivamente; o prazo prescricional, ainda, e por sua vez, conta-se da constituição definitiva do crédito tributário;
- d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. . 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
- e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;
- f) para fins de cômputo do prazo de decadência, todas as vezes que comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação deve-se aplicar o modelo do inciso I, do art. 173, do CTN;
- g) Para fins de cômputo do prazo de prescrição, nas declarações entregues antes do vencimento do prazo para pagamento deve-se contar o prazo prescricional justamente a partir do dia seguinte ao dia do vencimento da obrigação; quando a entrega se faz após o vencimento do prazo para pagamento , o prazo prescricional é contado a partir do dia seguinte ao da entrega da declaração;
- h) A súmula em apreço, em princípio, qualificaria interpretação literal: todo o art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, estaria alcançado pela inconstitucionalidade. Porém, por tratar-se de matéria do mais amplo alcance público, o intérprete deve buscar resposta conciliatória, que não menoscabe expectativas de

alcance de benefícios; principalmente, e do ponto de vista mais analítico, deve-se observar que há excertos do art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, que não seriam substancialmente alcançados pela Decisão do Supremo Tribunal Federal".

No caso em comento, o crédito tributário que se pretende constituir por intermédio deste Auto de Infração refere-se à utilização de crédito fiscal em montante superior ao devido relativamente às operações aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado.

Verifica-se, de logo, que o crédito fiscal lançado na conta-corrente do contribuinte não foi integralmente indevido, mas apenas uma parte sua, o que significa que a compensação feita entre créditos e débitos do ICMS estava, em parte, correta.

Ora, compensação é meio de pagamento, é modalidade de extinção do crédito tributário expressamente revista no art. 156, II, do CTN. Assim sendo, deve ser aplicada a máxima "Ubi eadem est ratio, ibi ide jus" (a mesma razão autoriza o mesmo direito), para que se conclua, sem sobressaltos, que o prazo decadencial, na espécie, iniciou-se na data da ocorrência de cada fato gerador, estando, portanto, o direito potestativo de constituir o respectivo crédito tributário quanto aos fatos geradores de janeiro a novembro de 2004, irremediavelmente tragado pela decadência - intimação ao Auto de Infração em 14/12/2009 e o único ato preparatório formal é a intimação de fl. 18, datada de 08/01/2009, com prazo para conclusão da ação fiscal claramente expirado.

Ante o exposto voto pelo **acolhimento da decadência** suscitada pelo recorrente, para declarar extinto o crédito objeto deste lançamento de ofício, quanto aos **fatos geradores de 01 janeiro a 31 de novembro de 2004**."

Nesse contexto, vislumbro a aplicação do instituto da decadência no que pertine aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a 29 de setembro de 2004, consequentemente, extinguindo a exigência fiscal.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria em relação à preliminar de decadência, com voto de qualidade do presidente e, por unanimidade quanto ao mérito, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 157064.0303/08-9, lavrado contra **BRASIL KIRIN LOGÍSTICA E DISTRIBUIÇÃO LTDA. (BRASIL KIRIN LOGÍSTICA E DISTRIBUIÇÃO LTDA. (SCHINCATIOL LÓGISTOCA E DISTRIBUIDORA LTDA. - SKINKA DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA.)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$18.239,68**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas "d" e "f", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multa por descumprimento de obrigação tributária acessória, no total de **R\$1.150,46**, prevista no art. 42, IX, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios conforme previsto na Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Valtércio Serpa Júnior, Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência) – Conselheiros: Valnei Sousa Freire, José Antonio Marques Ribeiro e Rodrigo Lauande Pimentel.

Sala de Sessões do CONSEF, 20 de novembro de 2013.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

VALNEI SOUSA FREIRE - VOTO DIVERGENTE
(Preliminar de decadência)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS