

PROCESSO - A. I. Nº 206844.0201/11-0
RECORRENTE - COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JF nº 0259-02/12
ORIGEM - SAT/COPEC
INTERNET - 31.10.2013

3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.JF Nº 0414-13/13

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** VALOR SUPERIOR AO DESTACADO NOS DOCUMENTOS FISCAIS. Revisão fiscal comprova estorno de parte dos créditos exigidos. Item subsistente em parte. **b)** SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL VINCULADO A OPERAÇÃO IMUNE. O recorrente encontra-se na condição de remetente da operação interestadual de combustíveis, sendo indevidos os créditos por ele apropriados decorrentes das correspondentes prestações de transporte, originadas no Estado da Bahia, cujo crédito fiscal deverá ser lançado pelo estabelecimento destinatário. Item subsistente. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAIS, EFETUADAS POR AUTÔNOMO OU EMPRESA TRANSPORTADORA NÃO INSCRITA NESTE ESTADO. IMPOSTO RETIDO E RECOLHIDO A MENOS. Não comprovada as razões recursais. Afastada a alegação de decadência. Decisão por maioria. Indeferido o pedido de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão da 2ª JF, proferida através do Acórdão nº. 0259-02/12, que julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, o qual fora lavrado para exigir o ICMS de R\$ 532.986,98, em razão da constatação de quatro infrações, sendo objeto deste recurso as infrações 1, 2 e 4, a saber:

INFRAÇÃO 1. Utilização de crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, no montante de R\$ 28.971,73, decorrente de erro na determinação da alíquota quando da escrituração das notas fiscais no Registro de Entradas, nos meses de fevereiro, junho, setembro a dezembro de 2006;

INFRAÇÃO 2. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$ 474.452,60, na condição de remetente da mercadoria, relativo a frete de mercadorias em saídas isentas e não tributadas, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora ou autônomo, inerente ao período de janeiro de 2006 a abril de 2008, visto que nas operações de transporte interestadual de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, amparados por imunidade tributária, tanto a preço CIF como a preço FOB, o crédito fiscal sobre o serviço de transporte será lançado pelo estabelecimento destinatário das mercadorias.

INFRAÇÃO 4. Reteve e recolheu a menor o ICMS, no valor de R\$ 20.226,59, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações sucessivas de transporte interestadual de combustíveis amparados por imunidade tributária, realizados por TROPICAL TRANSPORTES

IPIRANGA LTDA., CNPJ: 42.310.177/0061-76, inscrição estadual nº 43.622.030, e o valor efetivamente RETIDO, no período de setembro de 2007 a abril de 2008.

A Decisão de primeiro grau, após rechaçar a alegação de inconstitucionalidade das multas; afirmar que não operou a decadência relativa aos fatos geradores do exercício de 2006, e indeferir o pedido de diligência, considerou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$ 520.2892,24, diante das seguintes considerações:

Quanto à infração 1, a JJF considera que a defesa não comprovou, mediante apresentação dos documentos fiscais objeto da autuação, a regularidade de parte dos créditos indevidos inicialmente apontada nos levantamentos fiscais e que o autuante revisou os levantamentos fiscais, excluindo parte dos documentos fiscais, que foram efetivamente comprovados pela defesa, razão pela qual acolhe integralmente o resultado da referida revisão fiscal, à fl. 219 dos autos, no valor remanescente de R\$ 16.266,99.

Em relação à infração 2, a JJF diz que a exigência fiscal está fundamentada na vedação, expressa, de utilização de crédito fiscal relativo à utilização de serviços tomados de transporte interestadual não vinculados a operações de comercialização tributadas previsto no art. 97, II, “b” do RICMS/BA. Neste sentido, como a operação interestadual de circulação de lubrificantes derivados de petróleo é amparada pela não incidência do ICMS, só há possibilidade da utilização do crédito fiscal relativo à prestação de serviço de transporte – que é tributada normalmente – pelo destinatário da mercadoria localizado no Estado que suporta o crédito do imposto e jamais pelo remetente, do que ressalta que esse entendimento já foi manifestado, reiteradamente, por este Conselho de Fazenda, a exemplo dos Acórdãos CJF nº 0482-11/06 e CJF nº 0028-12/07, além do Acórdão CJF nº 0008-12/03, cujo voto transcreve, para em seguida concluir que, da inteligência das decisões acima, o posicionamento já reiterado por este Conselho de Fazenda, com o qual comunga, considera que nas operações interestaduais com lubrificantes derivados de petróleo, ocorre a imunidade tributária, sendo, entretanto, tributadas normalmente as prestações de serviços de transporte, ocorrendo o pagamento do imposto ao Estado de origem, no caso em lide o Estado da Bahia, o crédito fiscal deve ser apropriado pelo destinatário da mercadoria, independentemente de se tratar de preço FOB ou CIF. Assim, mantém subsistente a infração 2.

Por fim, no tocante à infração 4, a JJF entende que o argumento defensivo não é capaz de elidir a autuação, uma vez que o benefício fiscal da concessão de crédito presumido ao transportador na ordem de 20%, encontra-se condicionado. Primeiro, que contribuinte optante do referido crédito não poderá aproveitar quaisquer outros créditos, fato que não restou comprovado no presente caso. Outra condição, para a utilização do citado benefício, é que crédito presumido deverá alcançar todos os estabelecimentos do contribuinte localizados no território nacional e será consignada no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências de cada estabelecimento. Assim, aduz a JJF que não existe nos autos prova do atendimento das condições, estando correto o levantamento fiscal em não considerar o crédito presumido. Mantém a infração 4.

No Recurso Voluntário, às fls. 298 a 321 dos autos, o recorrente reitera sua alegação de que operou a decadência em relação às operações ocorridas no período de janeiro a dezembro de 2006 das infrações 1 e 2, visto que foi notificada em 27/12/2011, nos termos previstos no art. 150, § 4º, do CTN, por se tratar o ICMS de tributo sujeito a lançamento por homologação, cujo prazo para constituir o crédito tributário é de cinco anos contados a partir da ocorrência do fato gerador. Cita doutrina e jurisprudência.

No mérito, em relação à infração 1, diz reiterar os termos de sua impugnação, através da qual discorreu sobre a legitimidade dos créditos glosados, conforme a seguir:

“Com relação às notas fiscais nº 401568, 411978 e 412201 (Docs. 05), com CFOP 1949, no valor total de R\$ 11.861,32, elas refletem operações de Empréstimo e Devolução de Empréstimo, entre Shell e CBPI na época.

Os créditos foram apropriados no período estornado por meio das notas fiscais de Devolução de Empréstimos de nº 263941, 273440 e 273997 (Docs. 06).

Em virtude de as operações terem sido dessa natureza, não houve o apontado creditamento indevido do ICMS.

A respeito das notas fiscais nº 2081 e 2093 (Docs. 07), no total de R\$ 843,62, informamos que se trata de notas de retorno de vendas, em relação às quais o Fisco não considerou as notas de venda de nº 280060 e 283722 (Docs. 08).

Já que nas notas de venda percebe-se a redução de base de cálculo de 27% para 19%, não há que se falar em utilização de crédito indevido nas respectivas notas de retorno de venda.”

Inerente à infração 2, o recorrente diz que, a despeito de qualquer legislação, mas em razão do princípio da não-cumulatividade concernente ao ICMS, tem direito aos créditos do ICMS pago pelos transportadores em razão das respectivas operações, já que no preço das correspondentes prestações, suporta o ICMS devido pelo prestador em relação às mesmas operações. Diz que tal princípio se aplica a todas as operações de frete, valendo também em relação às operações interestaduais, tendo como destino contribuinte localizado em outra unidade da Federação. Ressalta que a legislação baiana não veda a apropriação dos créditos na hipótese concreta, mas somente em casos de isenção e não incidência e em que a lei não disponha em contrário, do que registra que as operações praticadas pela recorrente, subsequentes às de transporte das quais derivam os créditos em questão, ao contrário do que parece, são tributadas, não a partir do momento em que ocorrem, mas antecipadamente em razão da substituição tributária.

Sustenta que os artigos 28 e 29 da Lei nº 7.014/96 reconhecem o direito ao crédito do imposto incidente sobre os fretes tomados pelo estabelecimento que realizará saídas através de operações de comercialização de mercadorias, independentemente de as operações sofrerem ou não tributação pelo ICMS. Diz que, em conformidade ao mesmo entendimento, o CONSEF/BA, inclusive por meio da Câmara Superior, por diversas vezes considerou legítima a apropriação de créditos em circunstâncias idênticas, tal conforme demonstrado através do Acórdão CS nº 0220-21/02, cuja ementa é a seguinte:

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) SERVIÇO DE TRANSPORTE, LUBRIFICANTES, OPERAÇÕES INTERNAS. Na formação da base de cálculo acerca das operações com combustíveis e lubrificantes já se encontram embutidas as parcelas correspondentes aos fretes, portanto, está correta a utilização do crédito sobre a prestação de serviço de transporte vinculada a tais produtos. b) SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL. OPERAÇÃO COM SAÍDA IMUNE. RETENÇÃO DO ICMS PARA O ESTADO DE DESTINO. Cabe ao Estado de destino arcar com o valor do crédito do destinatário....”

Assim, concluiu ser inescusável a legitimidade do aproveitamento dos créditos de ICMS destacados nas notas fiscais, vez que se referem a prestações de serviços de transporte correlatos a operações interestaduais que destinaram combustíveis e lubrificantes ao estabelecimento localizado na Bahia.

Quanto à infração 4, aduz que a fiscalização entendeu que o recorrente realizou retenção e recolhimento a menor de ICMS-ST relativo a fretes realizados pela Tropical Transportes Ipiranga Ltda, porém, como se verifica nos documentos fiscais, a partir de 20/07/2007, os CTRC relacionados foram lançados no Registro de Entrada levando-se em consideração a concessão de crédito presumido ao transportador na ordem de 20%, em virtude do Convênio ICMS 106/96, cujo fator não foi considerado pelo fisco.

Em seguida, alega ser a multa aplicada de 60% excessiva, o que viola os princípios da vedação ao confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade, sendo a mesma inconstitucional e ilegal. Requer, caso se decida pela manutenção da exigência do imposto, que o julgamento seja realizado com equidade, de modo que seja determinado o cancelamento da multa ou a sua redução para 10% do valor do tributo. Cita doutrina e jurisprudência.

Tece considerações acerca dos princípios da verdade material, da autotutela para pedir a improcedência da exigência remanescente e, subsidiariamente, requer a realização de diligência.

Às fls. 335 a 338, a PGE/PROFIS, através da Procuradora Dr^a. Maria Helena de Mendonça Cruz, opina pelo improvimento do Recurso Voluntário, uma vez que, em relação à alegação de decadência do direito de constituição do crédito tributário referente a fatos geradores ocorridos

no período de janeiro a dezembro de 2006, é destituída de qualquer lógica jurídica, em razão de desconsiderar a interpretação sistemática da norma entalhada no art. 150, § 4º, do CTN e sua interação com o disposto no art. 173, I, do mesmo “codex”, do que concluiu a PGE/PROFIS que, para o caso em apreço, a falta de pagamento do imposto ou o imposto pago a menor desloca o lide decadencial para as balizas descritas no art. 173, I, do CTN e não do art. 150, § 4º, do mesmo código, como alega o recorrente. Diz que não há como aderir à tese recursal.

No mérito, quanto à infração 1, o opinativo é de que houve revisão do lançamento pelo autuante e considerado devidos os créditos fiscais, mediante documentação apresentada pela defesa, mantendo-se parte do lançamento não comprovado pelo autuado.

No tocante à infração 2, entende que não há possibilidade de utilização do crédito fiscal pelo remetente, mas sim pelo destinatário da mercadoria localizado no Estado que suporta o crédito.

Inerente à infração 4, diz que o benefício fiscal na concessão do crédito presumido de 20% ao transportador encontra-se condicionado, nos termos da cláusula primeira do Convênio ICMS 106/96, condições essas que não foram obedecidas pelo autuado.

Referente às multas aplicadas às infrações, a PGE/PROFIS diz que as penalidades adotadas estão adequadas e previstas na legislação tributária estadual, mormente no artigo 42 da Lei nº 7.014/96.

Registra que falece de competência à Câmara de Julgamento Fiscal a análise do pedido de dispensa ou redução da multa por infração à obrigação principal ao apelo da equidade.

Assim, ante tais considerações, opina pelo Conhecimento e Improvimento do Recurso Voluntário.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, conforme previsto no art. 169, I, “b”, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, no sentido de modificar a Decisão da 1ª instância inerente às infrações 1, 2 e 4 do lançamento de ofício.

De início, no que diz respeito à arguição de decadência referente aos fatos geradores do exercício de 2006, deixo de acolher tal pretensão com fundamento na previsão legal contida no próprio § 4º do artigo 150 do CTN, o qual dispõe que “*Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador...*”, do que se fundamentou a legislação pertinente no Estado da Bahia, ínsita no § 1º do art. 28 da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), para fixar *o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência da hipótese tributária de incidência como o momento a partir do qual se iniciaria a contagem do prazo decadencial para constituição do respectivo crédito tributário*, nos termos previstos no art. 173, I, do CTN. Assim, quando da lavratura do Auto de Infração, em 27.12.2011, não havia operado a decadência do direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário relativo aos aludidos fatos geradores, cujo termo final seria em 31/12/2011.

Em relação ao inconformismo do recorrente com o percentual da multa aplicada, devo salientar que tais penalidades são previstas no art. 42 da Lei nº 7.014/96 para as infrações apuradas, não cabendo a este Colegiado analisar sua inconstitucionalidade, sob a alegação de ferir princípios constitucionais da vedação ao confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade, falecendo de competência este colegiado a análise sobre inconstitucionalidade, conforme art. 167, I, do RPAF, assim como não tem competência esta Câmara para analisar o pedido de cancelamento ou redução da multa por infração à obrigação principal.

Quanto ao pedido para realização de diligência, nos termos do art. 147, I, do RPAF, o indefiro, por considerar suficientes para a formação da minha convicção os elementos constantes nos autos.

No mérito, quanto à infração 1, conforme bem salientou o Parecer da PGE/PROFIS, todas as alegações recursais já foram objeto de revisão fiscal, às fls. 214 a 219 dos autos, tendo naquela

oportunidade sido acatadas as razões de defesa, ora reiteradas, do que remanesceu o valor de R\$ 16.267,00, cuja importância foi mantida na Decisão recorrida. Assim, observa-se que o recorrente se reporta aos documentos fiscais já excluídos do valor remanescente da exigência fiscal, haja vista que as notas fiscais de nº: 401568, 411978, 412201, 2081 e 2093, objeto de impugnação e do Recurso Voluntário, originalmente constantes do levantamento fiscal de fl. 13 dos autos, já foram expurgadas quando da revisão fiscal de fl. 219, restando o valor decorrente de notas fiscais não impugnadas. Item subsistente em parte no valor de R\$ 16.266,99.

Inerente à infração 2, o entendimento de reiteradas decisões do CONSEF é de que, nas operações interestaduais de aquisição de combustíveis pelo Distribuidor, o crédito fiscal relativo à prestação de serviço de transporte, tanto a preço CIF como a preço FOB, será lançado pelo estabelecimento adquirente das mercadorias e não pelo remetente, cabendo ao Estado de destino arcar com o ônus do mesmo, visto que na formação da base de cálculo das operações com combustíveis já se encontram embutidas as parcelas correspondentes aos fretes. O próprio recorrente traz aos autos decisão da Câmara Superior deste CONSEF (Acórdão CS nº 0220-21/02), no qual estabelece em sua ementa duas situações, a saber:

1. A primeira, para as *operações internas*, no sentido de que é correta a utilização do crédito fiscal relativo ao serviço de transporte vinculado às operações de combustíveis e lubrificantes, pois na base de cálculo destas operações já se encontram embutidas as parcelas correspondentes ao frete, conforme cálculo da Margem de Valor Adicionada (MVA) da substituição tributária, cujo percentual prevê as despesas de frete até o consumidor final. Logo, por haver dois débitos sobre a prestação de serviço de transporte, sob cláusula CIF, uma no CTCR e outra na base de cálculo da operação, o emitente da nota fiscal deve se creditar do ICMS sobre o frete de forma a compensar o débito fiscal em duplicidade, remanescendo um débito relativo ao recolhimento do ICMS sobre o frete ao erário estadual.
2. A segunda situação é para o caso das *operações interestaduais* com combustíveis e lubrificantes, as quais são imunes, logo, em consequência, inexistente ICMS no valor da operação interestadual, não sendo cabível, no caso, o crédito pelo remetente, independente de CIF ou FOB, sob pena de se anular o único débito do ICMS sobre o frete, destacado no CTCR, deixando o erário estadual de receber o imposto sobre a prestação de serviço, iniciado no Estado da Bahia, o que vale dizer, tornando indevidamente o ICMS sobre o transporte uma operação isenta. Assim, como as operações subsequentes de lubrificantes e combustíveis, internas no Estado adquirente, são tributadas, cujo percentual de MVA da substituição tributária prevê as despesas de frete até o consumidor final, caberá ao Estado do estabelecimento adquirente suportar o ônus do crédito relativo ao ICMS sobre o frete, em respeito ao princípio da não-cumulatividade do ICMS.

No caso em análise, a acusação fiscal e os demonstrativos que a alicerçam, às fls. 46 a 107, são de que o recorrente encontra-se na condição de remetente nas operações interestaduais de combustíveis, sendo indevidos os créditos fiscais por ele apropriados decorrentes das correspondentes prestações de serviços de transporte, originadas no Estado da Bahia, cujo crédito fiscal deverá ser lançado pelo estabelecimento destinatário. Sendo assim, conforme acima exposto, na condição de remetente não tem o direito de se creditar do ICMS sobre o frete nas operações interestaduais, do que, aliás, corrobora o próprio recorrente ao asseverar, à fl. 310 dos autos, que: *“Portanto, ante o entendimento do CONSEF/BA, resta inescusável a legitimidade do aproveitamento dos créditos de ICMS destacado nas notas fiscais e respectivos, vez que se referem a prestações de serviços de transporte correlatos a operações interestaduais que destinaram combustíveis e lubrificantes ao estabelecimento da Interessada, localizado no Estado da Bahia.”*, do que se conclui que apenas o recorrente se engana quanto à sua condição de remetente. Item subsistente.

No tocante à infração 4, corroboro o entendimento exarado pela PGE/PROFIS de que a concessão de crédito presumido na ordem de 20% ao transportador Tropical Transportes Ipiranga Ltda se trata de benefício fiscal condicionado ao optante de não aproveitar quaisquer outros créditos, cuja

opção deverá alcançar todos os estabelecimentos do contribuinte localizados no território nacional e será consignada no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências de cada estabelecimento, conforme previsto na cláusula primeira do Convênio ICMS 106/96, fato que não restou comprovado pelo recorrente que o alega e, na condição de sujeito passivo por substituição, deveria se prover de tal documentação. Assim, inexistente nos autos prova do atendimento das condições de optante do aludido crédito presumido, sendo subsistente a infração 4.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter a Decisão recorrida.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência)

Em que pese o brilhantismo do voto do relator, divirjo do seu entendimento quanto à preliminar de decadência, pois entendo que assiste razão ao Recorrente, uma vez que houve o pagamento antecipado previsto no art. 150, §4º, do CTN, devendo ser aplicada à data da ocorrência do fato gerador como *dies a quo* da contagem do prazo decadencial.

Veja-se que, segundo o entendimento pacificado no STJ, no Recurso Especial Representativo de Controvérsia nº 973733/SC, deve ser aplicado o art. 150, §4º, do CTN aos casos em que há recolhimento antecipado do imposto sujeito ao lançamento por homologação:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA.

ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

[...]

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

[...]

(REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

Conforme determinado na Constituição Federal (art. 146, III, "b"), a decadência do crédito tributário é matéria reservada à lei complementar. Segundo já definiu o Supremo Tribunal Federal, a Lei Complementar mencionada pela Constituição Federal é o 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 transcrito:

“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).

Frise-se que a Súmula Vinculante nº 08, a qual vincula também a Administração Pública, conforme determina o art. 103-A, da CF/88, cristalizou 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 à 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.*

[...]

(RE 560626/RS, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, Julgado em 12/06/2008). (grifamos)

Assim diz a Súmula Vinculante nº 08, editada pelo STF:

“São inconstitucionais os parágrafos único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

A redação dada ao verbete sumular não ajuda o intérprete a reconhecer o extraordinário alcance e dimensão dessa nova norma jurídica inserida no sistema legal brasileiro. A princípio, a referida manifestação do STF unicamente expurga do ordenamento jurídico, por vício de inconstitucionalidade, os citados artigos de matéria previdenciária.

Todavia, apenas somente após uma leitura atenta e diante de uma reflexão dos fundamentos que levaram a edição desta posição jurisprudencial importante, é que podemos entender como todo o sistema tributário nacional foi alterado de forma indelével. A verdadeira questão de fundo neste posicionamento do Supremo Tribunal Federal é o estabelecimento da competência legislativa e o tipo de norma legal adequada para prever a aplicação dos institutos da decadência e prescrição.

Sabe-se bem que efeito vinculante é atributo exclusivo do verbete da súmula, não atingindo a sua 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. Ademais, não nos parece que seja necessário que o STF edite uma súmula vinculante específica para o caso da legislação do Estado da Bahia para que se aplique o entendimento jurisprudencial pacificado de forma incontestada nos Tribunais Superiores.

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

Veja-se que o CTN prescreve as normas de decadência em dois dispositivos: art. 173, I, e art. 150, §4º, a seguir transcritos, in verbis:

“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”.

“Art. 150. (...)

§ 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”.

Ou seja, há, no CTN, duas regras distintas referentes à definição do termo a quo do prazo decadencial; cabendo ao intérprete definir quando ele coincide com o fato gerador (lançamento por homologação) e quando ele é protelado para o primeiro dia útil do exercício seguinte (lançamento de ofício).

Uma premissa parece facilitar bastante o deslinde da questão e ela diz respeito ao significado da palavra homologar. Segundo o dicionário Michaelis, 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, 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.

[...]

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”.

(...)

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;

(...)

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;

Havendo recolhimento a menor do imposto ou utilização indevida de crédito fiscal, implica dizer que o contribuinte recolheu parcialmente o tributo devido. Veja-se que a compensação crédito/débito lançada na conta corrente do contribuinte estava em parte correta.

Ora, compensação é meio de pagamento, é modalidade de extinção do crédito tributário expressamente prevista no art. 156, II, do CTN. Na apuração mensal do ICMS, o contribuinte lança os seus créditos e débitos e encontra, ao final do mês, um saldo devedor ou um saldo credor de imposto, logo, ainda que tenha utilizado algum crédito indevidamente, é fato que o contribuinte realizou o pagamento antecipado a que alude o §4º do art. 150, do CTN.

Assim sendo, deve ser aplicado o prazo previsto no art. 150, §4º, do CTN, para que se conclua, sem sobressaltos, que o prazo decadencial, na espécie, iniciou-se na data da ocorrência de cada fato gerador, estando, portanto, irremediavelmente extinto pela decadência o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos 5 anos antes da intimação do sujeito do passivo.

Frise-se que o crédito tributário só é constituído com o lançamento eficaz, para o qual é imprescindível a regular notificação do contribuinte para o oferecimento de defesa. A pura e simples lavratura do Auto de Infração não tem o condão de constituir o crédito tributário. Tão somente após a regular notificação do sujeito passivo é que o lançamento tributário se perfaz. Neste sentido, a jurisprudência pacífica do STJ:

AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONDIÇÃO DE PROCEDIBILIDADE E EXIGIBILIDADE. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL RURAL. PUBLICAÇÃO DE EDITAIS. EFICÁCIA DO ATO. PRINCÍPIOS DA PUBLICIDADE E DA NÃO-SURPRESA FISCAL.

1. A notificação do lançamento do crédito tributário constitui condição de eficácia do ato administrativo tributário, mercê de figurar como pressuposto de procedibilidade de sua exigibilidade.

2. Hipótese em que a controvérsia a ser dirimida nos presentes autos cinge-se aos seguintes tópicos: (a) se a ausência de notificação do lançamento do crédito tributário o torna inexistente e, portanto, restaria configurada a impossibilidade jurídica do pedido; (b) se há a necessidade de publicação de editais em jornais de circulação local, bem como a publicação de editais para notificação do vencimento da contribuição sindical rural; e (c) sendo publicado o edital no Diário Oficial torna-se desnecessária sua publicação em jornal local de maior circulação.

3. "A notificação ao sujeito passivo é condição para que o lançamento tenha eficácia. Trata-se de providência que aperfeiçoa o lançamento, demarcando, pois, a constituição do crédito que, assim, passa a ser exigível do contribuinte - que é instado a pagar e, se não o fizer nem apresentar impugnação, poderá sujeitar-se à execução compulsória através de Execução Fiscal - e oponível a ele - que não mais terá direito a certidão negativa de débitos em sentido estrito.

A notificação está para o lançamento como a publicação está para a Lei, sendo que para esta o Mi. Ilmar Galvão, no RE 222.241/CE, ressalta que: 'Com a publicação fixa-se a existência para a lei e identifica-se a sua vigência...' (...)" (Leandro Paulsen, in "Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência", Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2006, p. 1076).

4. A notificação constitui-se ato administrativo de intercâmbio procedimental que imprime eficácia a outro ato administrativo - o lançamento - no sentido de dar ciência ao sujeito passivo da formalização do crédito tributário e dos termos de sua exigibilidade, consoante a lição de Paulo de Barros Carvalho, in "Curso de Direito Tributário", Saraiva, 1998, p. 274.

5. Consectariamente, a sua falta implica em ausência de pressuposto válido e regular de constituição e desenvolvimento do processo.

[...]

(AgRg no REsp 950.156/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02.10.2007, DJ 29.10.2007 p. 195)

TRIBUTÁRIO. DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES DE TRIBUTOS FEDERAIS - DCTF.

COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CRÉDITO NÃO CONSTITUÍDO DEVIDAMENTE. CERTIDÃO DE REGULARIDADE FISCAL.

1. É pacífico na jurisprudência desta Corte que a declaração do tributo por meio de DCTF, ou documento equivalente, dispensa o Fisco de proceder à constituição formal do crédito tributário.

2. Não obstante, tendo o contribuinte declarado o tributo via DCTF e realizado a compensação nesse mesmo documento, também é pacífico que o Fisco não pode simplesmente desconsiderar o procedimento adotado pelo contribuinte e, sem qualquer notificação de indeferimento da compensação, proceder à inscrição do débito em dívida ativa com posterior ajuizamento da execução fiscal.

3. **Inexiste crédito tributário devidamente constituído enquanto não finalizado o necessário procedimento administrativo que possibilite ao contribuinte exercer a mais ampla defesa, sendo vedado ao Fisco recusar o fornecimento de certidão de regularidade fiscal se outros créditos não existirem.**

4. Recurso especial não provido.

(REsp 999.020/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 13.05.2008, DJ 21.05.2008 p. 1)

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. SUPOSTA OFENSA AO ART. 530 DO CPC. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL RURAL. AÇÃO DE COBRANÇA. SENTENÇA QUE JULGOU PROCEDENTE A DEMANDA. ACÓRDÃO QUE, POR MAIORIA, RECONHECEU A NULIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E DETERMINOU A EXTINÇÃO DO FEITO SEM RESOLUÇÃO DE MÉRITO. EMBARGOS INFRINGENTES. CABIMENTO.

1. Malgrado o acórdão recorrido, com base no art. 267, VI, do CPC, reconheça a inexistência de "qualquer das condições da ação", porquanto o "**lançamento nulo e a falta da notificação acarretam a inexistência formal do crédito tributário**", emite juízo de mérito sobre o título que supostamente legitima a cobrança da contribuição sindical. Assim, conclui-se que a hipótese amolda-se à regra prevista no art. 530 do CPC — acórdão por maioria, proferido em sede de apelação, que reformou a sentença de mérito —, razão pela qual é viável a apresentação de embargos infringentes.

Nesse sentido: REsp 855.148/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 9.10.2006.

2. Recurso especial provido.

(REsp 734.448/PR, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04.12.2007, DJ 18.02.2008 p. 24)

AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO ESPECIAL.

PROCESSO CIVIL. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL RURAL. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. PRECLUSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. PUBLICAÇÃO DE NOTIFICAÇÃO EM JORNAIS LOCAIS. APLICAÇÃO DO ARTIGO 605 DA CLT. NECESSIDADE.

CONDIÇÃO DE PROCEDIBILIDADE E EXIGIBILIDADE. OBSERVÂNCIA DOS PRINCÍPIOS DA PUBLICIDADE E DA NÃO-SURPRESA FISCAL. ACÓRDÃO RECORRIDO NO MESMO SENTIDO DO ENTENDIMENTO PACIFICADO NO STJ.

APLICAÇÃO DA SÚMULA 83/STJ.

[...]

6. **A notificação do lançamento do crédito tributário constitui condição de eficácia do ato administrativo tributário, mercê de figurar como pressuposto de procedibilidade de sua exigibilidade.**

7. Hipótese em que a controvérsia a ser dirimida nos presentes autos cinge-se aos seguintes tópicos: (a) se há a necessidade de publicação de editais em jornais de circulação local; e (b) sendo publicado o edital no Diário Oficial torna-se desnecessária sua publicação em jornal local de maior circulação.

8. **A notificação constitui-se ato administrativo de intercâmbio procedimental que imprime eficácia a outro ato administrativo - o lançamento - no sentido de dar ciência ao sujeito passivo da formalização do crédito tributário e dos termos de sua exigibilidade, consoante a lição de Paulo de Barros Carvalho, in "Curso de Direito Tributário", Saraiva, 1998, p. 274.**

9. Consectariamente, a sua falta implica em ausência de pressuposto válido e regular de constituição e desenvolvimento do processo.

[...]

(AgRg no Ag 922.099/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03.06.2008, DJ 19.06.2008 p. 1)

Destarte, acolho a preliminar de decadência para excluir todos os fatos geradores ocorridos há mais de 5 anos, contados da data da ciência do auto de infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à preliminar de decadência, com voto de qualidade do presidente e, por unanimidade em relação ao mérito, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206844.0201/11-0**, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$520.282,24**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “e” e VII, “a”, da Lei 7.014/96 e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Quanto à Decadência): Conselheiros – Álvaro Barreto Vieira, Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO VENCIDO: (Quanto à Decadência): Conselheiros – Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo, Oswaldo Ignácio Amador e Leonardo Baruch de Miranda Souza.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de outubro de 2013.

FERNANDO A. BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE/ RELATOR

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO – VOTO DIVERGENTE
(Preliminar de decadência)

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS