

PROCESSO - A. I. Nº 207160.0001/05-9
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e FRATELLI VITA BEBIDAS LTDA.
RECORRIDOS - FRATELLI VITA BEBIDAS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0019-01/13
ORIGEM - IFEP METRO
INTERNET - 04.12.2013

3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0443-13/13

EMENTA: ICMS. 1. IMPOSTO LANÇADO. DIVERGÊNCIA ENTRE OS VALORES ESCRITURADOS NO LIVRO REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS E OS LIVROS CONTÁBEIS (DIÁRIO). FALTA DE RECOLHIMENTO. Restou comprovado que os valores das receitas registradas no livro Diário do autuado eram superiores aos valores escriturados no livro RAICMS, caracterizando omissão de saídas de mercadorias tributáveis. Infração subsistente. **2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (ÁGUA MINERAL). a) RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO RETIDO. b) FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO RETIDO.** A mercadoria objeto da autuação está enquadrada no regime de substituição tributária por antecipação. O art. 353 do RICMS/97 atribui ao autuado a obrigação de reter o imposto nas operações realizadas com mercadorias sujeitas à substituição tributária, quando produzidas por seu estabelecimento. Não foi observado pelo autuado, no cálculo do imposto devido por substituição, a disposição do RICMS/97. Reduzido o valor do débito. Infrações 03 e 04 parcialmente subsistentes. Indeferido o pedido de perícia. Não acolhida a arguição de nulidade suscitada. Afastada a decadência arguida. Decisão por maioria. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário interpostos contra Decisão que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração que formaliza a constituição de crédito tributário no valor de R\$233.673,66, em decorrência do cometimento de cinco infrações à legislação do ICMS atribuídas ao autuado, sendo objeto do recurso as seguintes (01, 03 e 04):

INFRAÇÃO 1. Omissão de saídas de mercadorias e/ou serviços decorrentes do não lançamento do documento fiscal nos livros fiscais próprios, nos meses de fevereiro, março, maio a novembro de 2000, janeiro a agosto de 2001, sendo exigido ICMS no valor de R\$14.240,80, acrescido da multa de 70%. Consta que se refere a divergência apurada através do comparativo entre as receitas registradas nos livros contábeis e o livro RAICMS, sendo que o último consignou menor valor. Os demonstrativos deste débito se encontram evidenciados nos Anexos 1 e 1.1 (fls. 10 e 11) e comprovados nas cópias dos livros Diário, Registro de Apuração do ICMS e Registros de Saídas (fls. 12 a 79);

INFRAÇÃO 3. Reteve e recolheu a menos o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativos às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, nos meses de janeiro a dezembro de 2000, janeiro a agosto de 2001, sendo exigido ICMS no valor de R\$134.137,64, acrescido da multa de 60%. Consta se tratar de fato decorrente da divergência entre o valor do ICMS a reter correto e o que efetivamente fora retido

(Anexos 3, 3.1, 4 e 4.1, fls. 84 a 216) evidenciado na coluna diferença a reter. Consta, ainda, que os comprovantes estão insertos às fls. 218 a 220;

INFRAÇÃO 4. Deixou de recolher ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, nos meses de janeiro a outubro de 2000, janeiro, fevereiro, julho e agosto de 2001, sendo exigido ICMS no valor de R\$56.432,99, acrescido da multa de 150%. Consta se referir a fato decorrente da divergência entre o valor retido pela empresa e o efetivamente recolhido (Anexo 3, 3.1, 4, 4.1, fls. 84 a 216) evidenciado na coluna diferença a recolher, estando os comprovantes dos recolhimentos insertos às fls. 218 a 220. Consta, ainda, se tratar de água mineral.

Em Primeira Instância, a preliminar de nulidade foi rejeitada pela 1ª JJE:

Inicialmente, cabe-me apreciar a arguição de nulidade do Auto de Infração, por absoluta omissão quanto à indicação do artigo ou dos artigos de lei que veiculam as normas jurídicas supostamente incidentes, restando demonstrada a absoluta ausência de menção aos dispositivos legais, o que, segundo o autuado lhe impossibilita a plena verificação em relação à suposta subsunção de norma jurídica omitida pelo Fisco aos eventos descritos.

Em verdade, conforme consignado pelo autuante, as infrações apontadas no Auto de Infração - à exceção da infração 01 -, estão enquadradas em conformidade com a legislação do ICMS, especialmente com o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto n. 6.784/97, inexistindo a omissão aduzida pelo impugnante e, por consequência, cerceamento do seu direito de ampla defesa e do contraditório. Portanto, nenhum reparo merece o enquadramento das infrações 02,03, 04 e 05.

Na realidade, conforme também aduzido pelo autuante e se verifica nos autos, de fato, houve o enquadramento equivocado da infração 01, haja vista que foi indicado como infringido o art. 2º, §3º, c/c os arts. 50, 60, inciso I, 124, inciso I, 323 e parágrafos, c/c o art. 331, todos do RICMS/97/BA. Contudo, o § 3º do art. 2º, diz respeito à apuração do imposto por presunção, o que não é caso deste item da autuação. Da mesma forma, o art. 60, inciso I, trata da base de cálculo do imposto, estando também em desacordo com a infração imputada ao autuado.

A infração 01 apresenta no Auto de Infração o seguinte enunciado: “Omissão de saídas de mercadorias e/ou serviços decorrentes do não lançamento do documento fiscal nos livros fiscais próprios”. Ainda no Auto de Infração existe o seguinte registro quanto a esta infração: “divergência apurada através do comparativo entre as receitas registradas nos livros contábeis e o livro RAICMS, sendo que o último consignou menor valor. Os demonstrativos deste débito se encontram evidenciados nos Anexos 1 e 1.1 (fls. 10 e 11) e comprovados nas cópias dos livros Diário, Registro de Apuração do ICMS e Registros de Saídas (fls. 12 a 79)”.

Conforme a descrição da infração acima referida, resta claro que é plenamente possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, sendo que a incorreção quanto à indicação do dispositivo regulamentar do enquadramento da irregularidade, é passível sim de correção, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, e lhe seja fornecido no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo (art.18, §1º, do RPAF/99).

Vale registrar que o enquadramento equivocado foi corrigido pelo autuante, cuja ciência foi dada ao contribuinte, passando o enquadramento correto para os artigos 2º, inciso I, 50, 56, inciso I, 124, 323 e 331, afastando assim a possibilidade de cerceamento do direito de defesa e do contraditório do autuado.

Nesse sentido, convém observar que o art. 19, do mesmo RPAF/99, estabelece que a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.

Diante do exposto, não acolho a nulidade do Auto de Infração arguida pelo impugnante, especialmente a nulidade da infração 01, haja vista que não ocorreu cerceamento do direito de defesa e do contraditório do autuado, bem como quaisquer das hipóteses previstas no art. 18, do RPAF/99.

A decisão recorrida não acolheu a arguição de decadência em razão do seguinte:

No que concerne à arguição de ocorrência da decadência do direito de a Fazenda Pública constituir parte do crédito tributário, relativo ao período de ocorrência de janeiro a 03 de agosto de 2000, nos termos dos arts. 150, § 4º, e 156, V e VII, do CTN, certamente não pode prosperar a pretensão defensiva, haja vista que as disposições do artigo 173, inciso I do CTN, que são as mesmas previstas no art. 107-A, inciso I do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81) e no art. 965, inciso I, do RICMS/97, preveem que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado e não da ocorrência do fato gerador, conforme o artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional – CTN, invocado pelo impugnante.

Em verdade, a incidência da regra do art. 150, § 4º do CTN diz respeito às situações nas quais a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação, o que não vem a ser a presente situação, haja vista que o impugnante

deixou de recolher parcelas do imposto devido, a Fiscalização, de forma acertada, efetuou o lançamento correspondente.

No caso em exame, o prazo para contagem referente ao período objeto do questionamento (janeiro a agosto de 2000) se iniciou em 01/01/2001, com termo final em 31/12/2005.

Diante disso, considerando que o Termo de Início de Fiscalização à fl. 09 dos autos, foi apresentado ao contribuinte em 17/01/2005, para fornecimento de livros e documentos fiscais, e o lançamento de ofício ocorreu em 30/06/2005, não há que se falar em decadência do direito da Fazenda Pública estadual constituir o crédito tributário.

É certo que, no presente caso, como o autuado deixou de recolher parcelas do imposto devido, agiu acertadamente o Fisco ao efetuar o lançamento correspondente.

Vale registrar, que este tem sido o entendimento deste CONSEF em reiteradas decisões, tanto na primeira quanto na segunda instância, a exemplo, dos Acórdãos CJF nºs 0113/12-05, 0102/12-05 e 0004-11/06, 0009-12/08, sendo que, deste último, transcrevo o voto proferido pelo eminente Conselheiro/Relator Nelson Antonio Daiha Filho, a título ilustrativo:

“Inicialmente, passarei a enfrentar o Recurso Voluntário interposto pelo recorrente, em especial quanto à preliminar de decadência reiterada pelo sujeito passivo em segunda instância.

Rejeito a referida preliminar.

Este CONSEF tem firmado cristalinamente o entendimento de que o caso em apreço se refere a lançamento de ofício, devendo, por tal razão, ser cumprido o quanto disposto no art. 107-A, I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, que em sua essência transcreve o art. 173, I do CTN, e estabelece o prazo de decadência de 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Ademais, como ressaltado no primeiro Parecer emitido pela Douta PGE/PROFIS, o STJ, através do Resp 63.529-2/PR, dentre outros julgados, vem decidindo nessa diretiva, sem prejuízo do fato de que o COTEB prevê em seu art. 28, de forma expressa, um prazo diferenciado, razão pela qual deve ser rechaçada a preliminar suscitada pelo autuado.”

O pedido de realização de perícia foi indeferido com base na seguinte fundamentação:

No que concerne ao pedido de realização de perícia para comprovação das razões defensivas, não vislumbro necessidade ou indispensabilidade de sua realização, para solução do litígio. A perícia consiste em exame realizado por técnico ou pessoa habilitada – perito- dotada de conhecimentos especializados sobre determinada matéria. Na realidade, o perito supre a insuficiência de conhecimentos específicos sobre a matéria objeto da lide por parte do julgador. Efetivamente, não é o caso do Auto de Infração em exame, haja vista que os julgadores têm pleno conhecimento técnico sobre as matérias tratadas na autuação. Indefiro, portanto, o pedido de realização de perícia, com fulcro no artigo 147, inciso II, alíneas “a” e “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99.

Entretanto, cumpre registrar que esta Junta de Julgamento Fiscal, levando em consideração os argumentos defensivos relativos às infrações 01, 03 e 04, converteu o processo em diligência em diversas oportunidades, no intuito de solucionar a lide.

No mérito, a decisão recorrida manteve a infração 01:

No respeitante à infração 01, ultrapassada a nulidade arguida pelo impugnante, no mérito, verifico que restou comprovada a irregularidade apontada no Auto de Infração de falta de recolhimento do ICMS decorrente da omissão de saídas de mercadorias tributáveis em razão do não lançamento do documento fiscal nos livros fiscais próprios. Ou seja, restou comprovada a divergência apurada através do comparativo entre as receitas registradas nos livros contábeis e o livro RAICMS, sendo que os valores escriturados neste último são inferiores aos registrados nos livros contábeis, conforme demonstrativos elaborados pelo autuante (Anexos 1 e 1.1 (fls. 10 e 11) e cópias dos livros Diário, Registro de Apuração do ICMS e Registros de Saídas (fls. 12 a 79).

Dessa forma, este item da autuação é integralmente subsistente. Infração mantida.

A infração 02 foi reconhecida pelo contribuinte.

Quanto à infração 03, foi declarada a sua procedência parcial pela primeira instância em razão do seguinte:

Relativamente à infração 03, conforme consignado acima foi objeto de diligência a IFEP/METRO, a fim de que fossem adotadas as seguintes providências pelo diligenciador: 1. Relacionasse, em separado, as notas fiscais em que não houve retenção, indicadas às fls. 85 a 216; 2. Intimasse o autuado a apresentar cópias das notas fiscais relacionadas no novo demonstrativo elaborado conforme o item anterior, entregando-lhe no ato da intimação e mediante recibo, cópia do mencionado demonstrativo (item 1), concedendo-lhe o prazo de 10 dias para atendimento; 3. Após, o diligente de posse dos documentos fiscais solicitados, deveria apresentar novo

demonstrativo de débito, excluindo, se fosse o caso, as operações nas quais o autuado não estava obrigado a fazer a retenção, conforme alegara.

O Auditor Fiscal estranho ao feito indicado para cumprir a diligência, esclareceu que após recebimento das notas fiscais do autuado, elaborou demonstrativo (Anexo 02), acrescentando o número do CNPJ dos destinatários das mercadorias, no intuito de identificar possíveis operações não sujeitas ao regime de substituição tributária. Consignou que da análise do Anexo 02 com os respectivos CNPJs dos destinatários, elaborou novo demonstrativo, excluindo as notas fiscais que não estavam sujeitas ao regime de substituição tributária, resultando nos novos valores demonstrados no resumo mensal da substituição tributária, Anexo 03(fls. 401/402), anexado aos autos. Ressaltou que algumas notas fiscais solicitadas ao autuado não foram apresentadas, razão pela qual foram consideradas como devidas, na forma demonstrada originalmente no Auto de Infração.

O resultado apresentado pelo diligenciador (Anexo 03) aponta como devido o ICMS no valor de R\$81.779,80, no exercício de 2000 e de R\$24.346,58, no exercício de 2001.

Ocorre que o autuante ao se pronunciar posteriormente consignou que identificou no exercício de 2001 duas indústrias, bem como algumas empresas consideradas consumidoras, sendo umas por se tratarem de prestadoras de serviços e outras que não comercializam o produto fornecido pelo autuado, como destinatários, remanesecendo apenas os contribuintes atacadistas sem autorização mediante termo de acordo firmado com o Estado, bem como varejistas cujos quadros societários são totalmente alheios ao do autuado, conforme demonstra através dos quadros anexados, acompanhados de cópias do sistema cadastral que acosta aos autos(Anexo 02).

Apresentou um novo demonstrativo “RESUMO MENSAL DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA”(fl. 497), no qual apontou como devido, no exercício de 2001, o valor de R\$7.238,19.

Diante do exposto, a exigência fiscal referente ao exercício de 2000 fica conforme o resultado apresentado pelo diligenciador (Anexo 03), ou seja, com o ICMS devido no valor de R\$81.779,80. Já no que tange ao exercício de 2001, fica conforme o resultado apresentado pelo próprio autuante no demonstrativo de fl. 497, ou seja, com o ICMS devido no valor de R\$7.238,19, totalizando este item da autuação o valor de R\$89.017,99. Infração parcialmente subsistente.

Vale registrar que, como o autuado reconheceu parte do débito, caso tenha efetuado o pagamento este deverá ser homologado.

A infração 04 também foi parcialmente elidida:

No que concerne à infração 04, que também foi objeto de diligência cumprida pelo mesmo Auditor Fiscal estranho ao feito da infração anterior, observo que o resultado apresentado no Anexo 03(fls. 401/402), apurou como devido o ICMS no valor de R\$8.984,76, no exercício de 2000 e R\$47.451,23, no exercício de 2001, totalizando este item da autuação o valor de R\$56.435,99.

Entretanto, da mesma forma do que ocorreu na infração anterior, o autuante ao se pronunciar posteriormente sobre o resultado apresentado pelo diligenciador, consignou que identificou no exercício de 2001 duas indústrias, bem como algumas empresas consideradas consumidoras, sendo umas por se tratarem de prestadoras de serviços e outras que não comercializam o produto fornecido pelo autuado, como destinatários, remanesecendo apenas os contribuintes atacadistas sem autorização mediante termo de acordo firmado com o Estado, bem como varejistas cujos quadros societários são totalmente alheios ao do autuado, conforme demonstra através dos quadros anexados, acompanhados de cópias do sistema cadastral que acosta aos autos(Anexo 02).Apresentou um novo demonstrativo “RESUMO MENSAL DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA”(fl. 497), no qual apontou como devido, no exercício de 2001, o valor de R\$48.646,14.

Ocorre que a análise do referido demonstrativo “RESUMO MENSAL DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA”(fl. 497), permite constatar que o autuante incluiu indevidamente os meses de maio e junho de 2001, nos valores de R\$1.031,31 e R\$549,91, respectivamente, haja vista que não constaram originalmente no Auto de Infração.

Desse modo, com a exclusão dos valores acima referidos, o valor efetivamente devido no exercício de 2001 é de R\$47.064,92.

Diante disso, a exigência fiscal referente ao exercício de 2000 fica conforme o resultado apresentado pelo diligenciador (Anexo 03), ou seja, com o ICMS devido no valor de R\$8.984,76. Já no que tange ao exercício de 2001, fica conforme o resultado apresentado pelo próprio autuante no demonstrativo de fl. 497, com a exclusão dos valores de R\$1.031,31 e R\$549,91, ou seja, com o ICMS devido no valor de R\$47.064,92, totalizando este item da autuação o valor de R\$56.049,68.

A infração 05 foi reconhecida pelo contribuinte.

Por fim, a primeira instância manteve as multas aplicadas em razão do seguinte:

Quanto à arguição defensiva de que as multas violam os princípios constitucionais, observo que estas foram corretamente aplicadas ao caso da lide, estando previstas na Lei 7.014/96. No que tange ao seu cancelamento

ou redução, requerido pelo autuado, observo que por se tratar de multas por descumprimento de obrigação principal a competência para apreciação e decisão é da Câmara Superior deste CONSEF.

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário.

Alega a nulidade de toda a autuação, em razão de sua absoluta omissão quanto à indicação do artigo ou dos artigos de lei que veiculam as normas jurídicas supostamente incidentes, restando demonstrada a absoluta ausência de menção aos dispositivos legais, o que lhe impossibilita a plena verificação em relação à suposta subsunção de norma jurídica omitida pela Administração Tributária do Estado da Bahia aos eventos descritos.

Conclui afirmando que restou demonstrado, portanto, a nulidade do Auto de Infração, em face de ausência de indicação dos dispositivos legais supostamente aplicáveis aos fatos descritos na autuação.

Prosseguindo, reporta-se sobre a infração 01, afirmando que se não bastasse a nulidade total do Auto de Infração, conforme aduzido acima, constata-se a nulidade específica da infração 01, em virtude da incompatibilidade entre a hipótese normativa veiculada pelos preceptivos regulamentares indicados e o fato indicado pelo autuante.

Alega nulidade da infração 01 por cerceamento do direito de defesa, porque o enquadramento legal constante na autuação é divergente da descrição da infração. Fundamenta seu pedido nos arts. 18, 32 e 39, III, do RPAF e art. 142, do CTN.

Entende que não é cabível a modificação do auto de infração, porque apenas as exigências meramente formais podem ser descumpridas.

Aduz a decadência do crédito tributário referente ao período anterior a agosto de 2000, com base no art. 150, § 4º, do CTN, citando a jurisprudência pacificada no STJ em razão do REsp nº 973.733/SC, julgado sob o rito dos recursos repetitivos.

No mérito, quanto à infração 01, observa que foi indicado como fundamento da aludida exigência o art. 60, inciso I, do RICMS, que trata da presunção de ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto em razão do saldo credor de caixa.

Alega que não houve suprimento irregular de caixa, e que tal fato é irrelevante para fins de incidência do ICMS. Disserta contra a cobrança do imposto com base em presunção e sobre o ônus da prova quanto à efetiva ocorrência do fato gerador.

Assevera que houve equívocos no levantamento realizado pela fiscalização. Descreve todo o roteiro de auditoria de levantamento quantitativo de estoque que teria sido realizado pelo autuante, e alega que o equívoco decorre do fato do auditor ter deixado de considerar os montantes relacionados a quebras, perdas e prejuízos (perecimento de mercadorias) sempre presentes na atividade desenvolvida pela Recorrente, empresa do ramo de fabricação de bebidas.

Diz que os seus produtos são transportados em vasilhames de vidro, latas e barris de alumínio, materiais que quebram durante o manuseio, transporte, carregamento e descarregamento. Observa, ainda, que produtos do ramo alimentício são facilmente perecíveis o que acarreta descarte de parte das mercadorias que iriam ser comercializadas.

Entende que não é cabível a autuação fiscal na presunção de que a mesma quantidade de mercadorias registrada na entrada teria saído, principalmente em razão das perdas referidas acima.

Requer perícia/diligência para que seja reduzido o débito em razão de tais perdas.

Quanto às infrações 03 e 04, alega que, apesar da redução parcial já procedida pela primeira instância em ambas, grande parte das operações indicadas na autuação foram destinadas a empresas prestadoras de serviço, que não comercializam produto, logo, a Recorrente não teria obrigação de reter o ICMS ST.

Diz que ainda que tenha havido operação sujeita ao recolhimento do ICMS pela Recorrente, cabe à autoridade autuante provar a sua ocorrência, pois o ônus da prova é da administração fiscal.

Aduz que a Recorrente não tem como fiscalizar o recolhimento do ICMS por parte das empresas destinatárias dos seus produtos e a presente cobrança acarreta bitributação, pois o fisco não comprovou que houve operações sujeitas ao recolhimento de ICMS e também não comprovou que o referido imposto não foi recolhido pelo consumidor final, único responsável perante o Fisco. Alega que a Recorrente teria apenas responsabilidade solidária.

Por fim, alega a exorbitância das multas aplicadas (60%, 70% e 150%) e que estas são inconstitucionais, por serem confiscatórias e desproporcionais. Diz que não há comprovação de flagrante intuito de fraude a justificar a aplicação de multa nesse patamar. Cita decisões judiciais determinando a redução de multas para o patamar de 20% e 30%. Requer a redução das multas para este patamar, o qual considera razoável.

Em parecer de fls. 820/824, a PGE/PROFIS, por intermédio da Procuradora Angeli Maria Guimarães Feitosa, opina pelo não provimento do Recurso Voluntário.

Entende que as infrações estão claras e que o lançamento atende a todos os requisitos do art. 39 do RPAF. Diz que inexiste dúvidas quanto aos aspectos material, pessoal, temporal, quantificador e espacial, e que a base de cálculo foi apurada de forma transparente e com fundamento em dispositivo legal, assim como as multas.

Observa que o erro na indicação do dispositivo infringido na infração 01 não gera a nulidade da autuação, porquanto, como já bem exposto no acórdão recorrido, pela descrição dos fatos no auto de infração é perfeitamente possível se identificar o ilícito cometido, e a correção do dispositivo legal violado foi efetivada pelo autuante e devidamente comunicada ao sujeito passivo.

Quanto à decadência, entende que o contribuinte não realizou o pagamento antecipado, logo, cabe a aplicação do art. 173, I, do CTN.

Quanto às infrações 03 e 04, observa que estas se encontram devidamente identificadas nos livros fiscais do contribuinte e nos documentos anexos ao auto de infração e que as correções necessárias foram realizadas nas diligências promovidas e acolhidas pela decisão, reduzindo-se o valor do débito.

Frisa, ainda, que as alegações de inconstitucionalidade devem ser rechaçadas por falta de competência deste Egrégio Órgão Colegiado para declaração de inconstitucionalidade, conforme art. 167, I, do RPAF. Ressalta também que a redução de multa por descumprimento de obrigação principal não é de competência desta Câmara de Julgamento Fiscal.

VOTO (Vencido quanto à preliminar de decadência)

Quanto ao Recurso de Ofício, observo que as reduções parciais das infrações 03 e 04 decorreram de diligências realizadas pela IFEP/METRO e pelo próprio Autuante.

Note-se que a 1ª JJF, preocupada com a observância da verdade material, converteu o feito em diligência à INFAZ de origem para que fossem excluídas as operações que não estavam sujeitas à substituição tributária, pois destinadas a consumidores finais das mercadorias, seja porque são não contribuintes do ICMS, seja porque, apesar de serem contribuintes, não comercializam as mercadorias vendidas pela Recorrente.

Então, a IFEP/METRO, ao realizar a diligência, reduziu o montante das infrações 03 e 04 (fls. 401-402). Ao se manifestar posteriormente, o Autuante ratifica as alterações realizadas pela IFEP/METRO, efetua ainda mais reduções referentes ao exercício 2001 da infração 03, e agrava o valor exigido quanto ao exercício 2001 da infração 04, conforme demonstrativo de fl. 497.

A decisão proferida pela 1ª JJF acolhe integralmente o demonstrativo do Autuante de fl. 497 para a infração 03 (que também faz referências às reduções já procedidas pela IFEP/METRO).

No entanto, quanto à infração 04, a decisão de piso acolhe apenas o demonstrativo da IFEP/METRO, pois o agravamento realizado pelo Autuante à fl. 497 decorreu da inclusão de dois fatos geradores que não constaram na autuação fiscal. Trata-se dos meses de maio e junho de 2001, nos valores de R\$1.031,31 e R\$549,91, respectivamente.

Entendo que a decisão recorrida está fundamentada nos demonstrativos apresentados pela IFEP/METRO e pelo próprio Autuante. Com efeito, não cabe, em âmbito de diligência, a inclusão de fatos geradores que não constam na autuação fiscal, portanto, foi correto o entendimento da primeira instância em não considerar os valores de maio e junho de 2001, referentes à infração 04, acrescentados pelo Autuante no demonstrativo de fl. 497.

Assim, não vislumbro qualquer motivo para reforma da decisão recorrida quanto à desoneração parcial das infrações 03 e 04.

VOTO pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

Passando à análise do Recurso Voluntário, noto que as infrações imputadas ao Recorrente estão claramente descritas no auto de infração e não há qualquer dúvida quanto à natureza das infrações ou de quem seja o infrator. Note-se que, apesar de o Recorrente alegar a nulidade de toda a autuação fiscal, na verdade, ele só demonstra uma possível irregularidade quanto à infração 01, que seria a contradição entre o quanto informado na descrição da infração e o enquadramento legal indicado.

De fato, todas as infrações apontadas no Auto de Infração, à exceção da infração 01, estão enquadradas em conformidade com o RICMS e Lei 7.014/96, inexistindo a omissão aduzida pelo Recorrente e, por consequência, cerceamento do seu direito de ampla defesa e do contraditório. Portanto, nenhum reparo merece o enquadramento das infrações 02, 03, 04 e 05.

Com efeito, o enquadramento legal da infração 01 constante no Auto de Infração foi equivocado. Contudo, conforme bem observou a decisão recorrida, o enquadramento equivocado foi corrigido pelo autuante, cuja ciência foi dada ao contribuinte, passando o enquadramento correto para os artigos 2º, inciso I, 50, 56, inciso I, 124, 323 e 331.

O art. 19 do RPAF prescreve:

Art. 19. A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal. (grifamos)

A descrição da infração 01 constante no Auto de Infração é a seguinte: “Omissão de saídas de mercadorias e/ou serviços decorrentes do não lançamento do documento fiscal nos livros fiscais próprios”, “[...] divergência apurada através do comparativo entre as receitas registradas nos livros contábeis e o livro RAICMS, sendo que o último consignou menor valor. Os demonstrativos deste débito se encontram evidenciados nos Anexos 1 e 1.1 (fls. 10 e 11) e comprovados nas cópias dos livros Diário, Registro de Apuração do ICMS e Registros de Saídas (fls. 12 a 79)”.

Portanto, resta indubitável que pela descrição contida no auto de infração, é possível identificar qual é a infração que está sendo imputada ao Recorrente. Não bastasse isso, há de se frisar que, em sede de Informação Fiscal, o autuante retificou o enquadramento legal (fl. 265), e foi dada ciência ao contribuinte para se manifestar no prazo de 10 dias, conforme determina o art. 18, § 1º, do RPAF.

Note-se que a retificação do enquadramento legal nem mesmo era necessária, em razão do quanto disposto no art. 19 do RPAF, mesmo assim, por cautela, ela foi procedida em observância com o quanto prescrito no art. 18, § 1º, do RPAF. Não há que se falar que tal alteração não representa “exigências meramente formais”, como entende o Recorrente, pois, a natureza formal dessa alteração é evidente e a sua realização nem mesmo era imprescindível, conforme prevê o art. 19, do RPAF.

Face ao exposto, rejeito as preliminares de nulidade do Auto de Infração e da infração 01.

Quanto à arguição de decadência, observo que assiste razão ao Recorrente somente quanto à infração 03, uma vez que nesta houve o pagamento antecipado previsto no art. 150, §4º, do CTN, devendo ser aplicada a 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. 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”.

“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”.

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 vênha 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 implica dizer que o contribuinte recolheu parcialmente o tributo devido, logo é fato que o contribuinte realizou o pagamento antecipado a que alude o §4º do art. 150, do CTN.

No caso em exame, as infrações 01 e 04 se referem a não recolhimento do imposto, pois, na primeira houve omissão de saídas e na segunda houve retenção e não recolhimento do imposto (apropriação indébita), logo, para estas infrações não cabe aplicar a regra de decadência do art. 150, §4º, do CTN.

Por sua vez, a infração 03 decorre da retenção e recolhimento a menos de imposto, uma vez que o Recorrente aplicou MVA menor do que a devida nas saídas de mercadorias com sujeitas à

substituição tributária, logo, tal infração denota pagamento a menos de imposto, o que permite a aplicação do art. 150, §4º, do CTN.

Assim sendo, deve ser aplicada a regra do 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 arguição de decadência para excluir todos os fatos geradores referentes à infração 03 ocorridos entre janeiro a julho de 2000.

Quanto ao pedido de nova diligência ou de perícia suscitado pelo Recorrente, friso que a realização de qualquer uma das duas depende de dúvida quanto a determinado fato em específico. Os argumentos recursais não são suficientes a ensejar uma dúvida específica que justifique a realização de diligência ou perícia. Na verdade, vislumbra o Recorrente uma diligência ou perícia para revisar toda a fiscalização realizada, o que não é cabível. A alegação de não consideração das perdas de mercadoria no levantamento quantitativo de estoque da infração 01, não é suficiente para o deferimento do presente pedido, pois as alegações estão desacompanhadas de qualquer prova, ainda que por amostragem. Além disso, a autuação não se trata de levantamento quantitativo de estoque.

Face ao exposto, indefiro o pedido de diligência ou perícia.

No mérito, as alegações recursais quanto à infração 01 relativas à presunção de omissão de saídas devem ser desconsideradas, pois, já restou demonstrado que esta infração decorre divergência

ente as escritas fiscais e contábeis, que apurou a efetiva omissão de saídas de mercadorias, ou seja, não se trata da presunção legal de omissão de saídas em decorrência da comprovação de saldo credor de caixa, ou de suprimento de caixa de origem não comprovada.

Por sua vez, as alegações recursais de fls. 705-707, que impugnam o levantamento quantitativo de estoque realizado pelo autuante, aduzem que o autuante se equivocou em não observar as perdas de mercadorias inerentes à atividade da Recorrente. Contudo, deve-se frisar que a imputação não decorre de levantamento quantitativo de estoque, e sim da omissão de saída verificada diante da comparação entre a escrita fiscal e a escrita contábil.

Destarte, não cabe a alegação de que não foram considerados os percentuais de perda.

Mantenho, portanto, a infração 01.

Quanto às infrações 03 e 04, ressalto que as alegações recursais de que as vendas foram realizadas para consumidores finais, empresas prestadoras de serviço ou que não comercializam os produtos vendidos pelo Recorrente, já foram objeto de análise em primeira instância, o que acarretou diligência fiscal realizada pela IFEP/METRO e manifestação posterior do Autuante, que reduziram substancialmente a infração 03 e um pouco da infração 04.

Note-se que as diligências, acaso tenham deixado de considerar a exclusão de alguma nota fiscal, deveriam ser impugnadas especificamente pelo Recorrente, indicando os argumentos e provas pelos quais entende que o resultado destas não deve ser acolhido, o que não foi feito pelo Recorrente.

Quanto à prova da ocorrência dos fatos geradores, há que se frisar que os anexos ao Auto de Infração, fls. 84-216, trazem farta documentação comprobatória das acusações fiscais, logo, não tem cabimento tal alegação recursal.

Observe-se, ainda, que quando a lei institui a substituição tributária juntamente com a antecipação do pagamento do tributo, como ocorre no caso em análise, fica atribuída, ao substituto tributário, no caso o Recorrente, a obrigação legal de reter o imposto devido pelo substituído na operação subsequente. Ou seja, o substituto, mediante a retenção, se apodera de parte da riqueza do substituído para repassá-la ao Fisco. Na prática, ele deve receber um valor a maior na venda realizada para o substituído, para poder repassar aos cofres públicos o valor do ICMS que será devido pelo substituído na operação de circulação de mercadoria a ser realizada futuramente.

Eleito o substituto tributário pela lei, a responsabilidade tributária pelo recolhimento do tributo é dele, e não mais do substituído. Assim, não cabe a alegação de que o Recorrente “*não tem como fiscalizar o recolhimento do ICMS por parte das empresas destinatárias dos seus produtos*”, ou que a “*presente cobrança acarreta bitributação*”, ou “*que o fisco não comprovou que o referido imposto não foi recolhido pelo consumidor final*”, haja vista que o responsável perante o Fisco é o substituto, e não o substituído.

Ainda que o substituto não tenha retido o imposto devido pelo substituído, a obrigação legal de arcar com recolhimento do imposto é sua, pois decorre da lei. No caso em análise, observe-se que há duas condutas diversas praticadas pelo Recorrente. Na infração 03, o Recorrente praticou a retenção e o recolhimento a menor do imposto devido pelo substituído, devendo arcar com a diferença do imposto em razão da obrigação legal. Já na infração 04, o Recorrente reteve o imposto devido pelo substituído e não repassou aos cofres do Erário, o que, além de configurar grave descumprimento de obrigação principal tributária, configura também o crime tributário de apropriação indébita.

Assim, as alegações recursais não são suficientes para elidir as infrações 03 e 04 para além do quanto já reduzido em primeira instância, salvo quanto à questão da decadência de parte dos créditos tributários da infração 03, já analisada acima.

Por fim, quanto às alegações de confiscatoriedade, das multas, noto que os percentuais de multa estão previstos na legislação estadual e não podem ser afastados em razão de tais argumentos por conta da previsão legal constante no art. 125, I, do COTEB.

Entendo que os princípios constitucionais e as decisões judiciais servem de fundamento para as decisões a serem proferidas em âmbito administrativo, mas, em regra, não se pode afastar a aplicação da norma prevista na legislação estadual sob alegação de inconstitucionalidade, ainda mais quando nem mesmo os Tribunais Superiores têm jurisprudência pacífica sobre qual o limite do percentual de multa para o descumprimento de obrigação principal.

Assim, deixo de apreciar o argumento recursal referente aos percentuais da multa em virtude da delimitação da competência deste E. CONSEF.

Friso, ainda, que no que se refere à infração 04, houve a constatação de um ato de má-fé, qual seja, a apropriação indébita, o que justifica a aplicação de multa em patamar mais elevado.

Friso, ainda, que como se tratam de multas por descumprimento de obrigação principal, não há previsão de competência a esta Câmara de Julgamento Fiscal para analisar a redução das mesmas, conforme art. 46, §5º, do COTEB.

Ex positis, VOTO pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para acolher tão somente a prejudicial de mérito de decadência e excluir todos os fatos geradores referentes à infração 03 ocorridos entre janeiro a julho de 2000.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência)

Este voto refere-se exclusivamente à arguição de decadência.

Data vênua do entendimento externado pelo ilustre Conselheiro Relator, em relação à alegação recursal relativa à pretendida ocorrência de decadência do direito de constituição do crédito tributário pela Fazenda Estadual da Bahia, em relação aos fatos geradores anteriores a agosto do exercício de 2000, observo que os artigos 150, §4º, e 173, ambos do CTN, estabelecem:

CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado expressamente a homologa.

§4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse 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;

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.

O artigo 107-B da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), que incorporou o artigo 150 do CTN, no seu parágrafo 5º dispõe:

art. 107-B.

§ 5º. Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Assim, a legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, não podendo ser argüida a determinação do artigo 150, §4º, do CTN, que se aplica quando a lei do ente

tributante não fixar prazo à homologação. Os créditos constituídos, em relação aos quais o contribuinte alega se ter operado a decadência, foram relativos ao exercício de 2000, e só seriam desconstituídos, em relação a este exercício, se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/2006.

Assim, por este aspecto comungo do entendimento da PGE/PROFIS no sentido de que não ocorreu a alegada decadência, tendo em vista que o lançamento de ofício foi realizado em 30/06/2005.

Outro aspecto a ser analisado diz respeito à caracterização do lançamento em si, diante da discussão no sentido de que o lançamento realizado pela autoridade fiscal só se encontraria definitivamente realizado com a cientificação ao sujeito passivo acerca da lavratura do Auto de Infração, nessa linha de raciocínio discutindo-se que só após a cientificação ao sujeito passivo é que o lançamento de ofício teria eficácia no sentido de evitar que ocorresse a decadência relativa ao direito de constituição do crédito tributário.

Considero equivocado tal entendimento, porque o lançamento de ofício, na situação em foco com a lavratura de Auto de Infração, é ato do Poder público, que figura como sujeito ativo da relação tributária.

Por conseguinte, tendo o Estado o poder-dever de agir, e neste sentido o poder-dever de constituir o crédito tributário, o lançamento do crédito tributário é apenas um ato administrativo vinculado.

A eficácia de tal ato administrativo, relativamente à cientificação ao sujeito passivo, diz respeito a contagem de prazo para impugnação pelo contribuinte, e prazo para pagamento integral, ou parcial, do débito lançado pela autoridade fiscal. Por exemplo, se um Auto de Infração é lavrado, e o sujeito passivo não é do mesmo regularmente cientificado, tal lançamento não poderá ter eficácia quanto à cobrança administrativa, e/ou judicial, do débito lançado.

Mas a data da realização do lançamento de ofício, ato da administração pública, tem eficácia relativamente à interrupção da contagem para efeito de caracterização de decadência do direito de lançamento, independentemente da cientificação ao contribuinte, que é outro, e necessariamente posterior, ato administrativo.

O contribuinte pode, e deve, declarar o imposto que calculou devido ao Estado mas este, na condição de sujeito ativo da relação jurídica, é aquele que tem o poder de analisar e homologar o auto-lançamento de débito tributário previamente realizado pelo contribuinte e, mesmo quando não tenha sido esse auto-lançamento realizado, proceder ao lançamento de ofício. Assim define o CTN em seu artigo 142:

CTN:

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 caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.
(destaques nossos)*

Portanto, a data de lavratura do Auto de Infração é a data válida para efeito de impedir que se opere a decadência do direito de lançar o crédito tributário, e não a data de cientificação ao contribuinte.

Quanto ao questionamento acerca da aplicabilidade, na lide em foco, do teor da Súmula Vinculante nº 08 do STF, aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DOE de 20/06/2008, permito-me transcrever, por com o mesmo concordar integralmente, o voto da preclara Conselheira Sandra Urânia Silva Andrade, proferido no Acórdão CJP nº 0130-11/11 deste CONSEF, e que de maneira precisa trata a questão:

Acórdão CJP nº 0130-11/11:

“VOTO

Inicialmente, no que toca à preliminar de mérito de ocorrência de decadência quanto aos períodos anteriores a julho de 2004, entendemos, comungando com a JJF, que não se vislumbra a decadência arguida pelo sujeito passivo, diante da regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, cujo prazo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, determinação esta repetida no art. 107-B do Código Tributário Estadual – COTEB – Lei nº 3.956/81, abaixo transcrito, in verbis:

(...)

Registre-se que, embora o recorrente não tenha feito menção à Súmula Vinculante nº 08 do STF - aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DOE de 20/06/2008 – registro feito apenas pela PGE/PROFIS em seu opinativo, a mesma declara a inconstitucionalidade de legislação federal que disciplina a decadência e a prescrição do crédito tributário vinculado às contribuições previdenciárias, explicitando o entendimento de que deverá ser aplicado o prazo quinquenal previsto no CTN e reconhecendo que apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais em matéria tributária. Eis o texto da referida Súmula: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto- lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”

No entanto, a referida Súmula não se aplica ao ICMS e, em reforço a esta tese, os próprios doutrinadores que estão a se debruçar sobre a matéria cingem sua aplicabilidade à esfera da Administração Pública Federal, a qual compete gerir as contribuições previdenciárias. Ressaltamos, no entanto, e aí comungando com o Parecer proferido pela PGE/PROFIS, que a questão deverá ser aprofundada no âmbito da Administração Tributária Estadual, mormente diante da posição externada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN – que, através do Parecer nº 1617/2008, proferido após a edição da Súmula Vinculante nº 08 e em vista desta, expressamente adotou entendimento quanto à fixação do termo a quo do prazo decadencial que comunga com o externado pelo recorrente, além de entendimento em sentido idêntico também adotado pela Procuradoria Estadual do Rio de Janeiro, através do Parecer CFS nº 02/2008, embora deva ser também ressaltado que ambos não vinculam a Administração Estadual baiana ou o Conselho de Fazenda Estadual, mormente diante da disposição expressa da nossa legislação, acima citada.”

Pelo exposto, voto no sentido da não ocorrência da decadência em relação ao período objeto do lançamento fiscal, neste incluído o exercício de 2000.

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, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário, para homologar a decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207160.0001/05-9**, lavrado contra **FRATELLI VITA BEBIDAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$161.064,79**, acrescido das multas de 60% sobre R\$90.774,31, 70% sobre R\$14.240,80 e de 150% sobre R\$56.049,68, previstas no artigo 42, incisos II, alíneas “b” e “e”, III, V, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$27.107,91**, prevista no inciso XIII-A, alínea “g”, do artigo e lei citados, com os acréscimos moratórios, na forma da Lei nº 9.837/05, cabendo homologação do valor recolhido.

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

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência) – Conselheiros: Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo, Leonardo Baruch Miranda Souza e Oswaldo Ignácio Amador.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de outubro de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO – RELATOR/VOTO VENCIDO

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – VOTO VENCEDOR
(Preliminar de decadência)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR DA PGE/PROFIS