

PROCESSO - A. I. Nº 269353.0300/12-4
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e DISTRIFAR NORDESTE LTDA.
RECORRIDOS - DISTRIFAR NORDESTE LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0030-05/13
ORIGEM - INFAZ ATACADO
INTERNET - 11.12.2013

3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C/JF Nº 0450-13/13

EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. a) RECOLHIMENTO A MENOS; b) FALTA DE RECOLHIMENTO. Razões recursais insuficientes para modificar a Decisão recorrida. 2. ARQUIVO MAGNÉTICO. FALTA DE APRESENTAÇÃO. MULTA. Comprovado o devido processo legal. Exigência caracterizada. 3. OPERAÇÕES ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS. RECOLHIMENTO A MENOS. Razões recursais sem prova de sua alegação. Mantida a exigência. 4. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FALTA DE APRESENTAÇÃO DO DOCUMENTO COMPROBATÓRIO. Infração comprovada. Mantida a Decisão recorrida. Afastada a preliminar de decadência. Decisão por maioria. Rejeita a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão, proferida através do Acórdão nº 0030-05/13, ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito lhe imputado, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo autuado que inconformado com a referida Decisão, tempestivamente, apresenta a peça recursal respaldado no art. 169, I, “b”, do RPAF/99.

O Auto de Infração foi lavrado para exigir o débito de R\$ 1.794.540,99, em razão da constatação de seis irregularidades, tendo a infração 1 sido reconhecida pelo contribuinte, sendo objeto do Recurso de Ofício a infração 2 e do Recurso Voluntário as infrações 2 a 6, a seguir descritas:

INFRAÇÃO 2 – Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, no valor de R\$ 1.558.478,11, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, relacionadas no anexo 88.

INFRAÇÃO 3 – Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, no valor de R\$ 53.730,98, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, relacionadas no anexo 88.

INFRAÇÃO 4 – Multa no valor de R\$ 143.658,40, por deixar de fornecer arquivos magnéticos, exigidos mediante intimação, com informações das operações ou prestações realizadas.

INFRAÇÃO 5 – Deixou de recolher o ICMS nos prazos regulamentares, no valor de R\$ 28.254,88, referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios.

INFRAÇÃO 6 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$ 5.816,62, sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$ 1.743.357,01, após rejeitar as preliminares de nulidade e indeferir o pedido de diligência, e no mérito tecer os seguintes entendimentos:

Em relação à infração 2, após diversas reflexões a JJF concluiu que a tabela com o resumo da apuração do imposto devido, apresentada pelo impugnante, reflete o entendimento do defendente da metodologia de apuração que, conforme considerações alinhadas pela JJF, não tem amparo na legislação tributária estadual. Assim, conclui caracterizada parcialmente a infração 2, no valor de R\$ 1.507.294,13, após exclusão de valores já exigidos em outro Auto de Infração.

Quanto à infração 3, também relativa à exigência do ICMS devido por Antecipação Tributária, referente às aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, aduz a JJF que a apuração decorre de notas fiscais de aquisição de mercadorias não apresentadas pelo contribuinte à fiscalização e não lançadas no seu livro de Registro de Entradas, consoante fls. 162 a 1.122. Mantém a infração.

Inerente à infração 4, a qual exige multa pela falta de entrega dos arquivos magnéticos SINTEGRA, visto que o autuado entregou os arquivos faltando os registros nºs 54, 74 e 75, conforme pode ser visto no relatório à fl. 14, tendo sido intimado a corrigi-los no prazo de 30 dias, contudo, deixou de atender. Ressalta a JJF que a entrega de arquivo magnético fora das especificações e requisitos previstos no Convênio ICMS 57/95, configura não fornecimento, estando o contribuinte sujeito à penalidade prevista na alínea “j” do inciso XIII-A do art. 915 do RICMS/BA. Assim, considera procedente a infração 4.

Na infração 5, a qual exige o ICMS não recolhido no prazo regulamentar referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, o autuado pede que *“sejam deduzidos os valores consignados no Auto de Infração nº 281332.0013/08-5, referente ao mesmo período”*, contudo, sem indicar quais valores seriam. Diz a JJF que o citado Auto de Infração não encontra a aludida exigência de ICMS. Mantém a infração 5.

No tocante à infração 6, a JJF diz não haver vinculação da exigência relativa à utilização de crédito fiscal sem os documentos fiscais comprobatórios com a multa pelo extravio de documentos fiscais, cabendo ao sujeito passivo demonstrar que os documentos extraviados foram utilizados simultaneamente nas duas infrações. Assim, considera não demonstrada a dupla sanção arguida e mantém a infração 6.

Por fim, a JJF recorre de ofício a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

No Recurso Voluntário, às fls. 1.392 a 1.397 dos autos, o recorrente, em relação à infração 2, discorda do entendimento de que a expressão “desde que” utilizada no § 1º do art. 3º-A do Decreto 7799/00, exclui a possibilidade de se utilizar a forma simplificada de cálculo da antecipação tributária nas aquisições de medicamentos, sempre que o valor resultante seja inferior a 3,9% ou 3,0% do PMC (conforme o período), pois tal expressão funcionava como um limitador e não como uma forma a excluir a utilização do Termo de Acordo, cuja observação, por si só, bastaria para declarar a improcedência da infração.

Ratifica o entendimento de que a utilização, no cálculo das diferenças, do ICMS antecipado apresentado no levantamento fiscal, inclui aquisição de mercadorias cujo CFOP indica destino à industrialização, o que jamais poderia ser desconsiderado pelo autuante.

Aduz cerceamento ao seu direito de defesa o fato do preposto fiscal deixar de comprovar os valores correspondentes aos PMC das diversas mercadorias, o que implica na nulidade da infração.

Alega que a falta de cópia de todos os documentos anexados aos autos e coletados junto a terceiros, a exemplo das notas fiscais obtidas junto a fornecedores, impõe a real necessidade de que os valores relativos às notas fiscais, cujas cópias não integram o Auto de Infração, sejam devidamente estornados. Pugna por diligência para que proceda a devida verificação e aplique as

cabíveis deduções e pede o acatamento do demonstrativo apresentado no valor reconhecido de R\$ 43.907,69, após considerar a redução de base de cálculo prevista no § 1º do art. 3-A do Decreto 7799/00, ou seja, considerar as reduções regulamentares de estabelecer o limite gatilho de 3,9% e 3,0% do PMC, conforme o período.

Quanto à infração 3, reitera que descabe a exigência, pois inexistente qualquer comprovação de que as aludidas mercadorias constantes na infração 3, e suas respectivas notas fiscais, foram realmente recebidas pelo autuado, haja vista que não consta a ciência do recebimento e nem cópia de qualquer canhoto assinado, o que impõe a nulidade, inclusive diante da impossibilidade de que grande número dos documentos fiscais relacionados poderem ter sido cancelados pelo eventual fornecedor, o que deduz a fragilidade do documento, meramente coletado por meio eletrônico, como elemento de prova.

Inerente à infração 4, ratifica a nulidade, pois não procede a acusação de que teria deixado de fornecer arquivo magnético, quando intimado, uma vez que, tempestivamente, apresentou os arquivos magnéticos, porém com inconsistências técnicas, as quais poderiam ter sido corrigidas se houvesse o imprescindível relatório de inconsistência, o que enseja a nulidade pela ausência de intimação válida e por inexistência de relatório de inconsistência e sua respectiva intimação para regularização.

No tocante à infração 5, pede que sejam deduzidos os valores consignados no Auto de Infração nº 281332.0013/08-5, referente ao mesmo período.

Referente à infração 6, diz que o autuante exige multa pelo extravio das notas fiscais de entrada e, em seguida, reclama o estorno dos créditos fiscais consignados nos livros próprios, sancionando duplamente um mesmo fato, o que impõe a nulidade.

Por fim, pede que a PGE/PROFIS se pronuncie sobre as questões de direito, elucidando e promovendo a correta interpretação da Lei, sobretudo o § 1º do art. 3-A do Decreto nº 7799/00.

Às fls. 1.401 a 1.403 dos autos, a PGE/PROFIS opina pelo não provimento do Recurso Voluntário, pois o recorrente, reproduzindo os argumentos da defesa, pleiteia a reforma do Acórdão, julgando improcedentes as infrações 2 a 6. Da análise dos autos, a PGE/PROFIS verifica que foi respeitado o devido processo legal e a ampla defesa, tendo, inclusive, sido realizada diligência para sanar a falha identificada.

No mérito, sustenta o opinativo que, em relação à infração 2, o valor do tributo exigido, devidamente comprovado como já recolhido, foi excluído do lançamento, não havendo novos fatos capazes de elidir a infração. Aduz que, da mesma forma, em relação às demais infrações, cinge-se ao autuado a apresentar alegações defensivas genéricas, sem mencionar quais seriam as provas efetivas da inexistência dos ilícitos a ele imputados, argumentações estas que não têm o condão de afastar a presunção de legalidade da autuação fiscal, devidamente pautada em demonstrativos de débitos e demais documentações fiscais que indicam a veracidade dos fatos geradores apurados e do débito exigido. Aduz que a simples negativa de cometimento da infração não elide a legitimidade da ação fiscal.

Assim, concluiu a PGE/PROFIS que o recorrente não traz aos autos fatos novos ou novas provas capazes de afastar as infrações, logo, não há o que se reformar de Decisão recorrida.

VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício por ter a Decisão recorrida exonerado o sujeito passivo de parte dos débitos originalmente exigido na infração 2 do lançamento de ofício, conforme previsto no art. 169, I, “a”, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, como também de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª instância, em relação às infrações 2 a 6 do Auto de Infração.

De início, quanto ao Recurso de Ofício, da análise das peças processuais, verifica-se que decorre do fato de se excluir deste lançamento de ofício, relativo à infração 2, os valores de R\$ 21.298,61 e R\$ 29.885,37, inerentes aos meses de maio e julho de 2007, exigidos no Auto de Infração nº 281332.0013/08-5, cujo polo passivo figura o próprio autuado, o que reduziu o valor da aludida exação fiscal de R\$ 1.558.478,11 para R\$ 1.507.294,13, conforme demonstrado à fl. 1.378 dos autos. Assim, entendo correta a Decisão e não dou provimento ao Recurso de Ofício.

Quanto ao Recurso Voluntário, conforme consignado no Parecer da PGE/PROFIS, o recorrente reproduz todas as alegações de defesa, as quais já foram devidamente analisadas na Decisão de primeira instância, senão vejamos:

Em relação à segunda infração, quanto à alegação de cerceamento de defesa pelo fato do preposto fiscal deixar de comprovar os valores correspondentes aos PMC das diversas mercadorias, o que, segundo o recorrente, implica na nulidade da infração, a Decisão recorrida é de que o Preço Máximo de Venda ao Consumidor (PMC) utilizado pela fiscalização consta das notas fiscais, apensadas aos autos, lançadas no Registro de Entradas do próprio contribuinte, as quais embasaram a infração, como também o aludido PMC é publicado na revista da Associação Brasileira do Comércio Farmacêutico – ABCFARMA, de uso intrínseco à atividade da recorrente, sendo descabida a alegação de cerceamento do direito de defesa.

Pelas mesmas razões também improcede a alegação, ainda relativa à segunda infração, de que a falta de cópia de todos os documentos anexados aos autos e coletados junto a terceiros, impõe a real necessidade de que os valores relativos às notas fiscais, cujas cópias não integram o Auto de Infração, sejam estornados. Conforme já dito e consignado na acusação fiscal, trata-se de notas fiscais de aquisição de mercadorias, adquiridas em outras unidades da Federação, cujos documentos fiscais foram lançados no livro Registro de Entradas, apesar de não apresentadas à fiscalização. Logo, não tem pertinência a alegação.

Da mesma forma descabe a alegação de que no levantamento fiscal inclui aquisição de mercadorias cujo CFOP indica destino à industrialização, pois, restou comprovado se tratar o autuado de contribuinte com atividade econômica de atacadista de medicamentos de uso humano, tendo sido consignado o CFOP 2101 no levantamento fiscal por equívoco, relativo aos fornecedores fabricantes de medicamentos, o que em nada interfere na apuração do imposto, por se referir a uma informação adicional.

Em relação ao pedido para realização de diligência, o indefiro, pois considero os elementos constantes nos autos suficientes para a formação da convicção dos membros deste colegiado, conforme preceitua o art. 147, I, “a”, do RPAF.

No tocante à discordância do recorrente do entendimento de que a expressão “desde que” utilizada no § 1º do art. 3º-A do Decreto nº 7799/00, exclui a possibilidade de se utilizar a forma simplificada de cálculo da antecipação tributária nas aquisições de medicamentos, sempre que o valor resultante seja inferior a 3,9% ou 3,0% do PMC (conforme o período), pois tal expressão funcionava como um limitador e não como uma forma a excluir a utilização do Termo de Acordo. Devo ressaltar que, na qualidade de contribuinte com a atividade de comércio atacadista de medicamentos e drogas de uso humano, ao adquirir diretamente de estabelecimentos industriais os produtos farmacêuticos medicinais de uso não veterinário especificados, à época dos fatos, no item 13, do inciso II, do art. 353, do RICMS, tem direito à redução da base de cálculo em 18,53%, sem prejuízo da redução prevista no parágrafo 2º do art. 61 do RICMS (redução da base de cálculo para fins de substituição tributária em 10%), de tal forma que a carga tributária resultante da aplicação de tais benefícios corresponda a 12,15%. Entretanto, o gozo de tal benefício somente se dá quando a empresa adquirente é responsável pela antecipação do lançamento do imposto devido nas operações subsequentes, nos exatos termos do art. 3-A, do Decreto nº 7.799/2000, *in verbis*:

“Art. 3º-A - Nas aquisições dos produtos relacionados no item 13 do inciso II do art. 353 do RICMS, por distribuidora situada neste Estado e responsável pela antecipação do lançamento do imposto relativo às

operações subsequentes, quando feitas diretamente a estabelecimentos industriais, a base de cálculo para fins de antecipação do ICMS poderá ser reduzida em 18,53% (dezoito inteiros e cinquenta e três centésimos por cento), sem prejuízo da redução prevista no § 2º, do art. 61, do Regulamento do ICMS, de tal forma que a carga de ICMS resultante da aplicação dos referidos benefícios corresponda a 12,15% (doze inteiros e quinze centésimos por cento).

Parágrafo único - Em substituição à aplicação da redução de base de cálculo prevista no caput, o contribuinte poderá optar em calcular o imposto devido por antecipação tributária de forma simplificada, mediante aplicação do percentual de 16% (dezesseis por cento) sobre o valor de aquisição, neste incluídos o IPI, frete e demais despesas debitadas ao adquirente, desde que o valor apurado não seja inferior a 3,9% (três inteiros e nove décimos por cento) do preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial”.

Assim, o recorrente só faz jus à redução da base de cálculo instituída pelo Decreto nº 7.799/00 em relação às mercadorias adquiridas de estabelecimentos situados em Estados não signatários do Convênio nº 76/94, em cuja situação o adquirente é o responsável pelo pagamento do tributo devido pelas operações subsequentes, conforme ocorreu no caso concreto, cujos fornecedores estão estabelecidos nos Estados de São Paulo, Goiás, Rio de Janeiro e Minas Gerais, os quais não são signatários do citado Convênio.

Contudo, em relação à irresignação do recorrente, corroboro integralmente com a conclusão da Decisão recorrida, em consequência da interpretação literal da norma, de que a utilização da forma simplificada de apuração da antecipação tributária nas aquisições de medicamentos só poderá ser utilizada se o valor apurado não for inferior a 3,9% do preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial, não sendo cabível outra análise, sendo descabida a pretensão recursal para interpretar a expressão “desde que” como um limitador e não como uma exclusiva de apuração.

Diante de tais considerações, considero caracterizada parcialmente a segunda infração, nos valores apurados na Decisão recorrida.

No tocante à terceira infração, a qual diverge da anterior apenas pelo fato de o contribuinte ter deixado de efetuar o recolhimento da antecipação do ICMS, enquanto aquela decorre do recolhimento a menor do ICMS por antecipação, como também por se fundamentar em notas fiscais não apresentadas e não lançadas no Registro de Entradas, as quais foram colhidas nos postos fiscais bem como junto aos fornecedores, porém convergindo entre si em razão da mesma metodologia de apuração do imposto, o contribuinte, contraditoriamente, apenas se insurge sob a alegação de inexistir qualquer comprovação de que as mercadorias foram realmente recebidas pelo autuado, razão de pedir a nulidade da exação. Contudo, como bem consignado na Decisão recorrida, os documentos fiscais foram colhidos no Estado da Bahia quando do envio das mercadorias pelos fornecedores ao sujeito passivo, ora recorrente, cujos recebimentos das mercadorias pelo contribuinte se confirmam através de certificados emitidos pelos próprios fornecedores, atestando as operações de venda, inclusive informando número de duplicata, data de pagamento, etc., conforme se pode observar, a exemplo das fls. 534, 545, 547 e 631 dos autos, provas estas não refutadas pelo apelante, que se limita a repetir as mesmas alegações. Mantida a exigência.

Inerente à quarta infração, o recorrente reitera sua arguição de nulidade, sob a alegação de que, tempestivamente, apresentou os arquivos magnéticos, porém com inconsistências técnicas, as quais poderiam ter sido corrigidas se houvesse o imprescindível relatório de inconsistência e intimação válida para regularização. Porém, melhor sorte não coube ao recorrente, visto que, conforme se pode comprovar às fls. 9 e 11 dos autos, o contribuinte foi intimado, em 25/07/2011 e posteriormente em 11/05/2012, para no prazo de trinta dias apresentar os arquivos magnéticos, tendo em vista a falta dos registros: 50, 54, 74 e 75, nos exercícios de 2007. Mantida a Decisão recorrida.

Quanto à infração 5, o recorrente limita-se a repetir seu pedido para que sejam deduzidos os valores consignados no Auto de Infração nº 281332.0013/08-5, referente ao mesmo período, sem, contudo, comprovar a existência de infração idêntica a reclamada no citado lançamento de ofício,

ou seja, a exigência do ICMS lançado e não recolhido nos meses de janeiro, fevereiro, junho, julho, agosto, setembro, outubro e novembro de 2007, como consignado neste Auto de Infração, em análise, e dito na Decisão recorrida, cujo ônus da prova, não trazida no Recurso Voluntário, é de quem alega e deveria constar desde a peça inicial, nos termos do art. 123 combinado com os artigos 140, 141 e 142, todos do RPAF.

Por fim, no que se refere à sexta infração, o recorrente aduz que esta exação o sanciona duplamente com o mesmo fato que motivou a multa lançada na primeira infração, objeto de reconhecimento pelo sujeito passivo, razão de pedir a nulidade desta última. A Decisão recorrida é de que esta infração é por utilização de crédito fiscal sem os documentos comprobatórios, não havendo o que se confundir com o extravio de documentos fiscais, infrações de natureza distintas, cabendo ao sujeito passivo demonstrar que os documentos fiscais extraviados são os mesmos utilizados para fundamentar a sexta infração. Apesar de razoável a alegação recursal, esclareço que o tributo é um bem público inalienável, logo, impossibilitado de ser destituído ou absorvido pela multa por descumprimento de obrigação tributária acessória, como pretende o recorrente. Assim, como a penalidade de caráter acessório foi reconhecida pelo sujeito passivo, não nos cabe a sua análise, devendo manter a exigência do imposto da infração pelas razões expostas.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário, para manter a Decisão.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência)

Em que pese o brilhantismo do voto do relator, divirjo do seu entendimento e aplico, de ofício a decadência, pois entendo que, quanto à infração 02, esta se operou para parte dos fatos geradores, uma vez que 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. 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 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 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 legítima 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, de ofício, reconheço a decadência para excluir todos os fatos geradores, referentes à infração 2, 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 em relação à preliminar de decadência, com voto de qualidade do presidente e, por unanimidade quanto ao mérito, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269353.0300/12-4**, lavrado contra **DISTRIFAR NORDESTE LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$1.595.098,61**, acrescido das multas de 50% sobre R\$28.254,88 e 60% sobre R\$1.566.843,73, previstas no art. 42, incisos I, “a”, II, “d” e VII, “a”, da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor total de **R\$148.258,40**, previstas nos incisos XIX e XIII-A, “j”, do mesmo diploma legal, alterada pelas Leis nºs 8.534/02 e 10.847/07, com os acréscimos moratórios de acordo com o estabelecido pela Lei nº 9.837/05.

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, Oswaldo Ignácio Amador e Leonardo Baruch Miranda Souza.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de novembro de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE/RELATOR

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

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS