

A. I. Nº - 022073.0080/10-0.  
AUTUADO - POSTO KALILANDIA LTDA.  
AUTUANTE - DANIEL ANTONIO DE JESUS QUERINO  
ORIGEM - INFRAZ VAREJO  
INTERNET - 09/08/13

## 5<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0120-05/13

**EMENTA:** ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. CUPOS FISCAIS. EMISSÃO DE NOTA FISCAL DE VENDA A CONSUMIDOR EM SUBSTITUIÇÃO AO CUPOM-ECF. MULTA. Penalidade de 2% sobre o valor das operações. A conduta omissiva do contribuinte não teve implicação direta na falta de recolhimento de tributo, pois o contribuinte opera, de forma preponderante, no ramo de revenda de combustíveis, produtos que se encontram submetidos ao regime da substituição tributária, com responsabilidade de recolhimento do ICMS atribuída por lei aos fornecedores das mercadorias. Inexistência de dolo, fraude ou simulação. Erro procedimental. Penalidade reduzida – aplicação do art. 42, § 7º, da Lei nº 7.014/96. Afastadas as preliminares suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 13/12/2011, para exigir multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor total de R\$ 18.878,94, com a seguinte imputação:

INFRAÇÃO 1 - Emitiu outro documento fiscal em lugar daquele decorrente do uso de equipamento de controle fiscal nas situações em que está obrigado – empresa usuária de ECF utilizando nota fiscal de venda a consumidor. Penalidade prevista no art. 42, inc. XIII-A, alínea “h”, alterada pela Lei nº 10.847/07.

A defesa inicialmente arguiu a preliminar de decadência para os fatos geradores ocorridos até o dia 07/12/2006. Invocou a aplicação do artigo 150, § 4º, do CNT, com a seguinte redação:

*“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre 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 comprovado ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”*

Argumenta que procedeu ao auto-lançamento do ICMS incidente sobre as operações de circulação de mercadorias tendo atendido às obrigações acessórias determinadas em lei. Efetuou também o recolhimento do imposto devido ao Erário. Nessa situação não haveria dúvida de que o prazo decadencial começou a fluir a partir do fato gerador do imposto se fosse o caso, ou do cumprimento das obrigações acessórias, e não a partir de 1º de janeiro do exercício seguinte, como, forçosa e erroneamente, vem entendendo o Fisco Estadual.

Frisou que não há nenhuma incompatibilidade entre este entendimento e as disposições contidas no artigo 965 do RICMS do Estado da Bahia, ao reproduzir a regra esculpida no artigo 173, I, do CNT, conforme redação abaixo:

*“Art. 965. O direito de a fazenda pública constituir do crédito tributário extinguindo-se no prazo de 5 anos, contado:*

*“I - do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.” ( grifo aduzido)*

Afirmou que a norma ao estabelecer que o direito da constituição do crédito tributário se extingue no prazo de 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento “poderia” ter sido efetuado, foi esta direcionada para a hipótese em que o contribuinte tenha operado com um comportamento omissivo, abstendo-se de promover o auto-lançamento do ICMS ou não tendo atendido a qualquer dispositivo pertinente a obrigações acessórias e que tal situação não se verificou no caso presente.

Destacou ser este o entendimento pacificado na Órbita Jurídica. Reproduziu decisões originárias do Superior Tribunal de Justiça, cujos excertos respectivos foram transcritas na peça defensiva.

No mérito o autuado teve os exercícios de 2006 e 2007 fiscalizados, sendo a ação sustentada pela Ordem de Serviço nº 508951/11. Declarou que atua no ramo de comércio varejista de combustíveis, sendo o imposto de competência do Estado recolhido pelo regime de substituição tributária e que os valores exigidos no Auto de Infração não possuem relação direta com a comercialização de combustíveis.

Declarou que o uso diverso de documento fiscal daquele previsto, ou seja, o fato do autuado ter emitido outro documento fiscal em lugar daquele decorrente do uso de equipamento de controle fiscal, nada lhe renderia, pois o ICMS foi integralmente recolhido na fonte. Que a multa imposta pela infração questionada foi de R\$ 24.764,70 (valor histórico), assumindo o caráter arrecadatório, o que não vem sendo aceito pelo CONSEF, particularmente no setor de vendas a varejo de combustíveis, em que se assenta o fato concreto.

Pontuou que de acordo com o que pode ser apurado no sistema da SEFAZ, nunca teve contra si autuações dessa natureza. Que é “primária” nesse tipo de situação, não se justificando, no seu entendimento, o lançamento de obrigação para pagar multa tão onerosa.

Disse, mais à frente, que o Julgador deve considerar que os fatos objeto da autuação estariam dentro do período fixado pela Lei nº 11.908/10.

Reproduziu o texto da Lei nº 7.014/96, no seu art. 42 § 7º, com o seguinte comando:

*As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo, desde que fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto.*

Disse que no caso concreto nenhuma ocorrência dolosa ou fraudulenta foi apontada no Auto de Infração. Que não há no processo provas de que a requerente, intimada, tenha agido de má fé, dolo ou fraude.

Em seguida, afirma que a pena aplicada se afigura superior à aquela que incidiria no caso de falta de emissão de nota fiscal, em particular, nos casos de operações sujeitas a tributação normal. Tratando-se especificamente de contribuintes do ramo de combustíveis, que trabalham com produtos com ICMS pago pelo regime de substituição tributária, o CONSEF tem feito uma interpretação mais branda da lei, permitindo, conforme julgados reproduzidos na peça de defesa o cancelamento ou a redução da pena.

Entende que se encontram presentes no PAF os requisitos do art. 42, § 7º da Lei nº 7.014/96, vez que não existiriam provas de que o autuado teria agido com dolo, fraude ou simulação, bem como em relação aos documentos supostamente emitidos, não houve falta de cumprimento da obrigação principal. Que o CONSEF, nesses casos, ainda que comprovados, declinaria pela dispensa ou

redução da multa, se não emergisse cristalina a decadência do pretenso crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos, conforme já relatado, até 02/12/2006.

Reiterou não ter agido de má fé, dolo ou fraude, mas apenas pela simples constatação de que, por mera falha humana, de seus funcionários, emitiu documentos fiscais, ao invés do cupom ECF.

Protestou pela produção de provas em direito admitidos, especialmente posterior juntada de novos documentos. Requereu que o Auto de Infração nº 022073.0077/10-9, seja julgado improcedente.

Solicitou, ainda, que doravante, todas as intimações e notificações relativas ao feito sejam encaminhadas à sede empresarial, situada na Rua Professor Germiniano Costa, nº 490, Kalilandia, CEP 44.025-070, Feira de Santana/Bahia.

Foi prestada informação fiscal, juntada às fls. 135/136 dos autos. Na peça informativa o autuante após fazer o descriptivo da ação fiscal desenvolvida junto ao contribuinte relata que a multa formal no valor de 2% da nota fiscal, foi aplicada visto que a empresa, por ser usuária de ECF emitiu nota fiscal de venda a consumidor, sem haver motivo ou justificativa para tanto. Pediu que o Auto de Infração seja julgado totalmente Procedente.

## VOTO

No tocante à preliminar de decadência, por ser matéria que antecede o exame do mérito da exigência fiscal, passaremos ao seu enfretamento.

A alegação defensiva é de decadência parcial do lançamento tributário, relativo aos fatos gerados ocorridos em 2006, até a data de 02/12/2006.

A decadência do crédito tributário é matéria reservada à lei complementar, conforme determina o art. 146, III, “b”, da CF/88, “*in verbis*”:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

(...)

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

No exame desta matéria as Câmaras de Julgamento deste CONSEF, em especial, a 1ª CJF, em decisões não unânimes e em votos conduzidos pelos representantes das entidades empresariais, vêm se posicionando sobre esta questão de forma mais consentânea com o atual entendimento que resultou na Súmula Vinculante nº 8, do Supremo Tribunal Federal. Considerando a relevância da questão, peço licença para transcrever diversos trechos desse entendimento, em especial, aqueles contidos no Acórdão nº 0082-11/12, conforme abaixo:

*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 transcritos:*

*“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 à lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, III, b, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica.

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

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

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

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

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

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

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”.

Veja-se, que 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 Michaellis, homologar quer dizer “**confirmar por sentença ou autoridade judicial ou administrativa; aprovar**”. Logo, o ato que é sujeito à homologação é o pagamento realizado pelo contribuinte; é ele que será verificado pela autoridade administrativa fiscal e, se estiver correto, será aprovado, confirmado. Não se homologa o lançamento feito pelo contribuinte, até mesmo por ser discutível

*o chamado “lançamento por homologação”, vez que não se enquadra no conceito de atividade “administrativa plenamente vinculada” a que faz referência o art. 3º, do CTN.*

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

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

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

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

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

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

*3132. Do ponto de vista de certo realismo jurídico, temperado por exercício de prognose pretoriana, deve-se lembrar, ao que consta, que os Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda vinham decidindo pela aplicabilidade da regra do § 4º do art. 150 do CTN no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Excluíam-se do entendimento, entre outros, circunstâncias indicativas de fraude. Fraude e conluio suscitam a aplicação da regra do art. 173 do CTN.*

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

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

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

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

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

*3738. É recorrente a fixação do dies a quo do prazo de decadência na data da ocorrência do fato gerador quando da antecipação do pagamento sem prévio exame da autoridade fiscal. Isto é, ainda que o recolhimento seja parcial, as diferenças são exigíveis, a partir do fato gerador da obrigação. Mas, e quando*

*não se tem o pagamento antecipado? No Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 936380/SC, relatado pelo Ministro Castro Meira, matéria julgada em 19 de fevereiro de 2008, ementou-se, como segue:*

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

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

*"CONSTITUCIONAL, PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ARTIGO 45 DA LEI 8.212/91. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL: (A) PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, SE NÃO HOUVE ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO (CTN, ART. 173, I); (B) FATO GERADOR, CASO TENHA OCORRIDO RECOLHIMENTO, AINDA QUE PARCIAL (CTN, ART. 150, § 4º). PRECEDENTES DA 1ª SEÇÃO. 1. "As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Consequentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social" (Corte Especial, Arguição de Inconstitucionalidade no REsp nº 616348/MG) 2. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual "o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado". 3. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação — que, segundo o art. 150 do CTN, "ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa" e "opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa" —, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes jurisprudenciais. 4. No caso, trata-se de contribuição previdenciária, tributo sujeito a lançamento por homologação, e não houve qualquer antecipação de pagamento. Aplicável, portanto, a regra do art. 173, I, do CTN. 5. Recurso especial a que se nega provimento".*

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

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

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

*(...)*

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

*a) A Súmula Vinculante nº 8 não admite leitura que suscite interpretação restritiva, no sentido de não se aplicar - - efetivamente - - o prazo de decadência previsto no Código Tributário Nacional; é o regime de prazos do CTN que deve prevalecer, em desfavor de quaisquer outras orientações normativas, a exemplo das regras fulminadas;*

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

A presente autuação fiscal, vinculada ao ICMS estadual, se refere a descumprimento de obrigação acessória - o contribuinte emitiu nota fiscal de venda a consumidor quando estava obrigada a acobertar as saídas de mercadorias por cupom fiscal ECF.

Em contraposição às teses acima expostas, no tocante à preliminar de decadência, a jurisprudência do CONSEF, consolidada a longo dos anos, navega em sentido oposto.

Para o CONSEF, pagamento antecipado do tributo pelo sujeito passivo ou cumprimento da obrigação acessória, extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento. Havendo pagamento **integral** do tributo devido ou o cumprimento de obrigação acessória de forma incorreta e não havendo outro prazo previsto em lei para homologação, este será 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.

Para aplicação da referida norma legal, é necessário que sejam atendidos alguns requisitos, entre eles, que o tributo tenha sido apurado e **recolhido de acordo com lei**, ou seja, 1º) o pagamento **integral** do valor devido pelo sujeito passivo; 2º) que não exista lei que fixe outro prazo e; 3º) que não tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação.

Segundo a jurisprudência consolidada do CONSEF, não se pode falar na aplicação da regra do § 4º do artigo 150 do CTN, quando, em ação fiscal, ficar comprovada a omissão de pagamentos do tributo estadual, ou seja, não havendo pagamento antecipado, na forma da lei de regência do tributo, não se pode falar em homologação, pois não se pode homologar um pagamento que não foi “corretamente” realizado pelo sujeito passivo.

A jurisprudência administrativa do CONSEF também afasta a incidência do § 4º do artigo 150 do CTN, pois o Código Tributário do Estado da Bahia, Lei nº 3.956 de 11 de dezembro de 1981, aplicado aos contribuintes baianos, em seu artigo 107-B, fixou prazo para homologação, exercendo a faculdade prevista no próprio § 4º do artigo 150 do CTN. Assim, o prazo para homologação tácita do lançamento e extinção do crédito tributário, fixado no Código Tributário

do Estado da Bahia, no § 5º do artigo 107-B, é de 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência dos fatos geradores, desde que não seja comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, pois, comprovada essa situação, o tributo poderá ser reclamado pelo sujeito ativo ou ente tributante, a qualquer época.

O prazo para contagem da decadência a ser observado, na jurisprudência do CONSEF, é o previsto no § 5º do artigo 107-B do Código Tributário do Estado da Bahia, combinado com o artigo 173, inciso I, do CTN, que estabelecem que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Tratando-se de fatos geradores ocorridos no exercício de 2006, o fisco, pela jurisprudência do CONSEF, teria até o dia 31/12/2011, para constituir o lançamento tributário. Como o Auto de Infração foi lavrado em 13/12/2011, com ciência ao contribuinte em 20/12/12, não estaria configurada a decadência dos créditos tributários reclamados do período de 01/01/2007 a 31/12/2011.

Considerando a minha condição de integrante do órgão de julgamento do CONSEF, voto acompanhando a jurisprudência do tribunal administrativo da Bahia, para afastar a preliminar de DECADÊNCIA, porém considerando que os argumentos defensivos guardam correspondência mais próxima com as mais recentes decisões da justiça brasileira, em especial o STF, conforme exposto acima.

Ingresso agora no mérito da causa. Consta nos autos que a empresa emitiu nota fiscal de venda a consumidor em substituição ao cupom fiscal - ECF. Foi aplicada a multa de 2%, sobre o valor da operação, prevista no art. 42, inc. XIII-A, alínea "h", com a redação dada pela Lei nº 10.847/07.

O contribuinte pede a exclusão ou redução da multa, ao apelo da equidade fiscal, argumentando que agiu sem DOLO e que as mercadorias que comercializa se encontram no regime de tributação antecipada, com recolhimento do imposto na sistemática da substituição tributária.

O autuante, por sua vez, na informação fiscal, pede que a autuação seja mantida.

Diante dos fatos, vislumbro a possibilidade de aplicação no caso em exame das disposições contidas no art. 42, § 7º, da Lei nº 7.014/96, com a seguinte redação:

**Art. 42 -**

(...)

*§ 7º As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo, desde que fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto.*

O comando normativo acima traz implícito os princípios da equidade, da proporcionalidade e da razoabilidade, conferindo ao órgão julgador a possibilidade de reduzir as penalidades por descumprimento de obrigações acessórias a patamares mais adequados, atribuído ao julgador administrativo a competência desenvolver um juízo de dosimetria da multa pecuniária.

Neste contexto, observo que a conduta omissiva da empresa, que se concretizou com emissão de notas fiscais em substituição aos cupons fiscais – ECF, não teve implicação direta na falta de recolhimento de tributo, pois o contribuinte opera, de forma preponderante, no ramo de revenda de combustíveis, produtos que se encontram submetidos ao regime da substituição tributária, com responsabilidade de recolhimento do ICMS atribuída por lei aos fornecedores das mercadorias. Por outro lado, na ação fiscal não foram apuradas ações ou omissões que tenham redundado em falta de pagamento de tributo.

Considerando as circunstâncias acima, específicas da atividade do contribuinte, que atenuam o prejuízo sofrido pelo erário estadual, reduzo a penalidade para o patamar de 10% do valor originalmente lançado.

Com isso, a multa da infração 1, que era de R\$ 18.878,94, passa, com as adequações feitas à luz do art. 42, § 7º, da Lei nº 7.014/96, para o montante de R\$ 1.887,89.

#### **VOTO DIVERGENTE**

Peço licença para discordar do bem elaborado voto proferido pelo relator com relação à redução da multa. O § 7º do art. 42 da Lei nº 7014/96, concede ao órgão julgador administrativo a discricionariedade de, uma vez imputadas às multas por descumprimento de obrigações acessórias, conceder redução ou cancelamento das mesmas, desde que fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem em falta de recolhimento do imposto, dispositivo legal que é regulamentado pelo art. 158 do RPAF/BA.

Esta discricionariedade, portanto, permite que -, mesmo não havendo dolo, fraude ou simulação ou falta de imposto recolhido, relativo às infrações por descumprimento de obrigação acessória, os órgãos julgadores, fracionários deste CONSEF, não conceda a redução ou o cancelamento das multas aplicadas.

Ainda que dolo não existisse, devidamente demonstrado, considero a emissão de outro documento fiscal em lugar daquele decorrente do uso do Emissor de Cupom Fiscal – ECF, na comercialização de um produto, como combustível, com tão frequentes constatações de irregularidade, um elemento de fragilização de todo o sistema de controle implantado, através das obrigações acessórias, por atos normativos, visando acompanhar e assegurar o devido e regular recolhimento do ICMS aos cofres do Estado.

Cabe, ainda, lembrar que alínea “h” do inciso XIII-A, do art. 42, da Lei nº 7014/96, até 2007, determinava o percentual da multa em 5%, passando para 2% com a nova redação, ou seja, já está adequada a multa pelo próprio lançamento de ofício, quando, sensível às insurgências do antigo percentual, ou seja, de 5% para 2%, no qual mantendo.

Assim, com fundamento nas considerações, acima alinhadas, especialmente em razão de não estar estimulando o cometimento da aludida infração, com o evidente resultado na dificuldade do fisco em acompanhar e controlar o recolhimento do imposto, não acolho o pedido de redução das multas formulado pelo sujeito passivo, pois, inclusive, como já alinhado, tal redução já foi promovida pelo próprio legislador.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 022073.0080/10-0, lavrado contra **POSTO KALILANDIA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$1.887,89**, prevista no art. 42, XIII-A, “h”, da Lei nº 7.014/96, com a redação dada pela Lei nº 10.847/07, com os acréscimos moratórios na forma prevista pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 31 de julho de 2013.

ANGELO MARIO DE ARAUJO PITOMBO – PRESIDENTE/VOTO DIVERGENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO - RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - JULGADOR