

PROCESSO - A. I. Nº 206881.0009/12-9
RECORRENTE - TEMES COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA. (MIXBAHIA SUPERMERCADOS)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JF nº 0145-02/13
ORIGEM - INFAZ ATACADO
INTERNET - 17/02/2014

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF Nº 0014-11/14

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) DOCUMENTO FISCAL INIDÔNEO. É vedada pela legislação tributária a apropriação de crédito quando o emitente se encontrar com a inscrição irregular ou através de documento inidôneo. O espelho de situação cadastral reflete o status do dia em que é veiculado, sendo instrumento suficiente, portanto, para que qualquer contribuinte verifique eventuais irregularidades das pessoas com quem comercializa, mas no dia em que comercializa. Exatamente por refletir a situação de momento, não se presta para fazer prova no futuro. Mantida a Decisão relativa à infração 1. Rejeitada a prejudicial de decadência. b) MERCADORIAS DESTINADAS AO ATIVO. IMOBILIZADO. c) SAÍDAS SUBSEQUENTES BENEFICIADAS COM ISENÇÃO OU REDUÇÃO DO IMPOSTO. Rejeitada a prejudicial de decadência. 2. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. MERCADORIAS REGULARMENTE ESCRITURADAS. Rejeitada a prejudicial de decadência. Decisão por maioria. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão de Primeira Instância. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão originária do Acórdão 2ª JF 0145-02/13, que julgou Procedente o lançamento de ofício acima epigrafoado, lavrado no dia 28/12/2012 para exigir ICMS e multa por descumprimento de obrigação acessória no valor histórico total de R\$ 97.237,91.

O apelo ataca no mérito propriamente dito apenas a infração 1, muito embora contenha prejudicial de decadência atinente às de nºs 01, 09, 13 e 14, abaixo transcritas.

INFRAÇÃO 1 – 01.02.11 - Utilização indevida de crédito, referente a documentos fiscais falsos ou inidôneos. R\$ 70.640,95 e multa de 100%, prevista no art. 42, IV, “j” da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 9 – 01.02.01 - Utilização indevida de crédito, relativo a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento. R\$ 2.599,03 e multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 13 – 01.02.26 - Utilização indevida de crédito, concernente a aquisições de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção ou redução do imposto. R\$ 2.076,98 e multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 14 – 03.02.02 – Recolhimento a menor, em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. R\$ 16.209,79 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/1996.

A JF apreciou a lide na pauta de 18/07/2013 (fls. 438 a 444), decidindo pela Procedência por unanimidade, nos termos abaixo transcritos.

“Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que o autuante lavrou o Auto de Infração em tela, para exigir ICMS e aplicar multa por descumprimento de obrigações acessórias decorrente de 14

infrações.

Em sua defesa o sujeito passivo reconhece a procedência das infrações 02, 03, 04, 05, 06, 07, 08, 10, 11 e 12, tendo efetuado o parcelamento. Portanto, não existindo lide, entendo que as mesmas restaram caracterizadas.

Assim, no caso em tela, a lide persiste em relação às infrações 01, 09, 13 e 14, as quais passo a analisar.

Preliminarmente, em relação à alegação defensiva de decadência do lançamento tributário consignado nas infrações 01, 09, 13 e 14, relativo aos fatos gerados ocorridos antes de 28/12/2007, não pode ser acolhida, pelos motivos que passo a expor.

O entendimento doutrinário e jurisprudencial, nos lançamentos tributários sujeitos à 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, como no caso do ICMS, quando do pagamento antecipado, o ente tributante dispõe de cinco anos para realizar o lançamento ou homologação, nos termos do artigo 150 do CTN - Código Tributário Nacional.

Observo que o pagamento antecipado pelo sujeito passivo, nos termos do artigo acima citado, extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento. Havendo pagamento integral do tributo devido, 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, o pagamento integralmente do valor devido pelo sujeito passivo; que não exista lei que fixe outro prazo e por fim, que não tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação, requisitos não existentes na lide em questão.

Na presente lide, o sujeito passivo, contribuinte do ICMS no Estado da Bahia, omitiu-se em prestar as informações ao fisco, artigo 149 do CTN, sendo necessária a apuração do imposto devido mediante procedimento administrativo tributário, resultando na lavratura do Auto de Infração em tela, por ter o sujeito passivo omitido informações na apuração do ICMS e realizado o consequente recolhimento em valor inferior ao devido.

Portanto, não se pode falar na aplicação da regra do § 4º do artigo 150 do CTN, pois, mediante ação fiscal, restou comprovada a omissão de pagamentos do tributo estadual, não havendo pagamento antecipado não se pode falar em homologação, pois não se pode homologar um pagamento que não foi realizado pelo sujeito passivo.

Também não pode ser arguida a aplicação 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.

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 do fato gerador, desde que não seja comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, pois, comprovada essa situação, o tributo poderá ser reclamado pelo sujeito ativo, ente tributante, a qualquer época.

Assim, no caso em tela, o prazo para contagem da decadência deve ser observado o previsto no § 5º do artigo 107-B do Código Tributário do Estado da Bahia, combinado com o artigo 173, inciso I, do CTN, o qual estabelece 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. Portanto, por se tratar de fatos geradores ocorridos no exercício de 2007, o fisco teria até o dia 31/12/2012 para constituir o lançamento tributário. Como o Auto de Infração foi lavrado em 28/12/2012 não se configurou a decadência.

Superada a questão preliminar, no mérito, observo que a defesa não impugnou as infrações 09, 13 e 14, apenas arguiu preliminar de decadência que já foi afastada. Logo, entendo que as infrações 09, 13 e 14 restaram caracterizadas.

Na infração 01 é imputado ao sujeito passivo ter utilizado indevida de crédito fiscal de ICMS referente a documentas fiscais falso ou inidôneos, tendo como emitente às empresas M & S Comercial de Alimentos Ltda. e Trigon Locação de Veículos Ltda..

O autuante embasou a imputação no Demonstrativo Auditoria do Crédito Indevido constantes do ANEXO I, fls. 66 a 68, cópias de diversas notas fiscais, fls. 69 a 77, Relatórios INC – Informações do Contribuinte, Histórico de Situação, PAIDF e Extrato de Recolhimentos (fls. 78 a 90) e cópia do livro Registro de Entradas, fls. 91 a 114.

Cabe registrar que a autuante entregou ao autuado, mediante recibo acostado à folha 363, todos os levantamentos fiscais, tendo o contribuinte declarado que abriu os arquivos constantes do CD.

O Regulamento do ICMS do Estado da Bahia em vigor à época dos fatos geradores, ao tratar a Vedação da

Utilização do Crédito Fiscal, no seu artigo 97, estabelece que é vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, entre outras hipóteses, quando se tratar de documento fiscal falso ou inidôneo, nos termos do art. 209 e seu parágrafo único, admitindo-se, porém, a utilização do crédito depois de sanada a irregularidade, ou se, não obstante o vício do documento, houver comprovação de que o imposto nele destacado foi efetivamente recolhido ou lançado, conforme definido no inciso VII do citado artigo.

Por sua vez, o citado regulamento ao tratar do Documento Inidôneo, em seu artigo 209, em especial o inciso VII, alínea “a”, determina que será considerado inidôneo, fazendo prova apenas em favor do fisco, o documento fiscal que, além de outras situações, for emitido por contribuinte fictício ou que não estiver mais exercendo suas atividades.

Logo, os dispositivos acima citados são cristalinos condicionar o aproveitamento do imposto a título de crédito à idoneidade do documento fiscal.

Os documentos acostados pela defesa na tentativa de comprovar a regularidade das notas fiscais, não são capazes elidir a imputação, pois os comprovantes de inscrições no CNPJ, fls. 416 a 418, não autoriza a emissão de documentos fiscais para contribuinte em situação irregular do Cadastro da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, principalmente quando não houve a devida autorização para impressão dos documentos fiscais.

De igual modo, não podem ser acolhidos os extratos da Consulta Pública ao Cadastro do Estado da Bahia, fls. 419 a 421, pois os mesmos refletem, sempre, a última data da atualização realizada pelo órgão da fiscalização, sem apresentar um Histórico da Situação Cadastral, com consta dos extratos do Sistema da SEFAZ acostados aos autos.

Também, entendo que os recibos acostados pela defesa, fls. 400, 401, 403, 404, 406, 407, 409, 411, 413 e 415, não elidem a infração, pois não comprovam a efetivação dos pagamentos das supostas compras, uma vez que foram assinados por pessoas não identificadas, em papéis sem os dados dos fornecedores, bem como, não apresentou comprovação dos respectivos lançamentos contábeis. Muito menos comprova o pagamento do ICMS da operação anterior.

Analisando os documentos acostados aos autos constatei, em relação à empresa M & S COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA., que o número da autorização constante dos documentos fiscais, fls. 73 a 77 dos autos, é AIDF nº 174100217022007 de 07/01/2007. Ocorre que tal autorização não constar do sistema informatizado da SEFAZ, conforme INC – Informações do Contribuinte – PAIDF, fls. 88 e 89 dos autos. Do exame dos dados constantes do referido sistema resta claro que a última AIDF autorizada pela SEFAZ é a nº 17210020012002 de 01/07/2002.

Ademais, a referida empresa se encontrava inapta no cadastro no período fiscalizado, fl. 87, sendo vedada pela legislação tributária no art. 209 inc. VII alínea “b” do RICMS/97 a apropriação de crédito fiscal quando o emitente se encontrar com a inscrição cadastral irregular perante o fisco de sua circunscrição fiscal. Além disso, não houve recolhimento de imposto no período, fl. 90, não apresentou DMA, fl. 372, bem como não possui notas fiscais no CFAMT, fl. 373.

Quanto à empresa TRIGON LOCAÇÃO DE VEÍCULOS LTDA., observo que a autorização constante dos documentos fiscais (AIDF nº 99630011452006) não consta do sistema informatizado da SEFAZ, PAIDF acostado às folhas fls. 81 a 83.

Como bem destacado pelo autuante, tendo por atividade econômica o comércio varejista de produtos de padaria e confeitaria, bem como a locação de automóveis sem condutor, efetuou supostas vendas para a empresa autuada por atacado de BOBINAS PLÁSTICAS, BANDEJAS E FILMES PVC, não havendo recolhimento do imposto normal no período de maio/2007 à agosto/2007 (fl. 84), bem como foram entregues as DMA sem movimento de entradas e saídas nos meses de junho/2007 a agosto/2007 (fls. 374 e 375). Da análise dos documentos emitidos pela citada empresa pode-se verificar que o número de ordem das notas fiscais não foram impressas tipograficamente.

Desta forma, os documentos declarados inidôneos, ao serem emitidos, já nasceram inquinados de vício substancial insanável, característica que lhes retira toda a eficácia e validade para gerar créditos do imposto.

Assim, entendo ser desnecessária a juntada aos autos dos Editais solicitados pela defesa, tendo em vista os extratos da SEFAZ/BA acostados aos autos, conforme acima indicados.

Portanto, entendo ser correto o procedimento fiscal, que considerou os documentos fiscais inidôneos, uma vez que foram emitidas notas fiscais com impressão não autorizada pela SEFAZ, ou seja, a inexistência das AIDF - Autorização para Impressão de Documentos Fiscais, ficando comprovado tratar-se de notas fiscais falsas, sendo vedado ao contribuinte creditar-se do imposto neles destacados, conforme prevê o art. 209 inc. III do RICMS/BA.

Nesta situação, a teor do artigo 97, inciso VII, do RICMS/97, somente a prova de que o imposto devido pelo emitente das notas fiscais inidôneas foi integralmente pago poderia garantir ao autuado o direito ao creditamento do imposto. Sem esta prova, que não se faz presente nos autos, não há qualquer possibilidade de creditamento por parte do autuado dos valores consignados nas notas fiscais inidôneas, sob pena de ferir o princípio constitucional da não cumulatividade. O imposto destacado nas notas fiscais inidôneas deveria ter

sido regularmente pago na etapa anterior, pelo emitente da nota fiscal, para que fosse possível o seu creditamento pelo contribuinte autuado, sem ferir as normas legais, não havendo nos autos qualquer prova nesse sentido, devendo ser homologado os valores efetivamente pagos.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.

A sociedade empresária interpõe Recurso Voluntário às fls. 456 a 467, no qual suscita prejudicial de decadência concernente às infrações 1, 9, 13 e 14 (fatos geradores ocorridos antes de 28/12/2007), com base em jurisprudência e no art. 150, § 4º, CTN. No mérito, insurgiu-se apenas contra a Decisão relativa à imputação 1.

A seu ver, o julgamento de piso pecou por contradição ao analisar a referida prejudicial no que concerne à infração 14. Isso porque decidiu com base no suposto fato de não ter havido recolhimento, quando na verdade houve.

Em seguida, quanto ao mérito da primeira imputação, diz ter agido de boa fé quando das aquisições, uma vez que tudo o levava a crer que os fornecedores eram idôneos, não existindo nas notas fiscais quaisquer indícios das irregularidades dos mesmos.

Juntou às fls. 416 a 4421 extratos de consultas à Receita Federal e à SEFAZ, os quais, segundo alega, atestam que os respectivos vendedores encontravam-se “ativos”, com endereços correspondentes aos constantes das notas fiscais. Ambas as empresas objeto da fiscalização (M & S Comercial de Alimentos Ltda. e Trigon Locação de Veículos Ltda.) somente foram consideradas irregulares nos dias 04/05/2009 e 27/07/2001, após as comercializações.

Mostra-se inconformado com o fato de a JJF ter decidido sob o fundamento de que os históricos de situação constantes dos sistemas da Secretaria da Fazenda são mais completos do que os sobreditos documentos, não podendo o “Estado da Bahia se valer de sua negligência para pretender lavrar Auto de Infração”, induzindo-o a erro.

Na sua concepção, apenas os editais de inidoneidade são capazes de atestar a veracidade da acusação, pelo que entende que a mesma não procede.

Encerra requerendo a juntada de editais e, por fim, o Provimento do Recurso.

No Parecer de fls. 471 a 473 a Procuradoria do Estado opina pelo Não Provimento, reitera o posicionamento do órgão contrário à tese de decadência e, no mérito, assinala que a boa fé não exerce influência na caracterização da infração.

VOTO

No que diz respeito à validade do procedimento administrativo e da Decisão recorrida, que analisou todas as questões ventiladas na peça de defesa, o auditor e os julgadores da instância de origem expuseram com clareza a fundamentação de fato e de direito, descreveram o ilícito, fundamentando com a indicação dos documentos e demonstrativos, bem como de seus dados e cálculos, assim como apontaram o embasamento legal, que se mostra correto, compreensível e sem contradições.

Não foi constatada violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer outros de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal (art. 2º, RPAF/1999), tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório.

Rejeitada a preliminar de nulidade direta ou indiretamente suscitada.

Quanto ao prazo decadencial, o art. 150, § 4º do CTN dispõe sobre lançamento por homologação, sendo que tal atividade (de homologar) guarda relação com o recolhimento necessária e antecipadamente efetuado. Sem o pagamento anterior, não há que se falar em homologação, pois nada existe para ser homologado.

Assim, nas hipóteses de falta de pagamento ou pagamento a menor, a contagem do instituto em comento deve ser levada a efeito com base no art. 173, I do referido Código, consoante já decidiu o STJ (Resp 63.592-2/PR, STJ, 1ª T, u., 17.5.95, IOB 1-9023; Resp 63.308-SP, STJ, 1ª T, u., 4.12.95, IOB 1-723).

Rejeitada a prejudicial de decadência.

No mérito da infração 1, cabe registrar que o Estado não foi negligente ao fornecer as informações ao sujeito passivo. É que o espelho de situação cadastral reflete o status do dia em que é veiculado, sendo instrumento suficiente, portanto, para que qualquer contribuinte verifique eventuais irregularidades das pessoas com quem comercializa, mas no dia em que comercializa. Exatamente por refletir a situação de momento, não se presta para fazer prova no futuro, foi isso que a relatora “*a quo*” quis dizer.

O recorrente também tinha a seu dispor outros meios para obter as tais informações, como o plantão fiscal via telefone e as próprias repartições fazendárias, em razão de que decido que não se presta aos fins a que se destina a alegação de boa fé, sem olvidar que a mesma é aspecto de natureza subjetiva, irrelevante em direito tributário.

É vedada pela legislação tributária a apropriação de crédito quando o emitente se encontrar com a inscrição irregular ou através de documento inidôneo (art. 97, VII c/c 209, III, IV, VI e VII, “a” e “b”, RICMS/1997).

O autuante juntou como provas o demonstrativo de fls. 66 a 68, cópias de notas (fls. 69 a 77), relatórios de informações do contribuinte extraídos do sistema INC, históricos de situação, extratos de recolhimento, autorização de impressão de documentos fiscais (fls. 78 a 90) e cópias do livro Registro de Entradas (fls. 91 a 114).

Alinho-me com o posicionamento da Junta, no sentido de que os comprovantes de inscrição no CNPJ de fls. 416 a 418 não autorizam a emissão de documentos fiscais para contribuinte em situação irregular do Cadastro desta Secretaria, inclusive porque não houve a devida autorização para impressão.

A sociedade M & S COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA. encontrava-se “*inapta*” no período fiscalizado, de acordo com o documento de fl. 87.

Com respeito à TRIGON LOCAÇÃO DE VEÍCULOS LTDA., a autorização constante dos documentos fiscais (AIDF 99630011452006) não existe nos sistemas da Secretaria da Fazenda (fls. 81 a 83).

Tenho como desnecessária a apresentação de editais, conforme requerido na peça recursal, pois os elementos constantes dos autos demonstram de forma irrefutável o cometimento do ilícito.

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO DIVERGENTE I (Preliminar de decadência)

Divirjo do entendimento firmado pela i. Relatora com relação à decadência arguida no Recurso Voluntário.

O instituto da decadência visa regular a perda de um direito devido ao decurso do tempo. Na verdade, podemos dizer que seu objetivo precípua é a manutenção da segurança jurídica, na medida em que impõe ao credor um prazo para que ele exerça o seu direito, determinando que o seu direito não é eterno e não pode se sobrepor ao do devedor que ficaria constantemente ameaçado com, no caso do direito tributário, uma possível e indefinida constituição do crédito.

Toda a problemática no campo do direito tributário ocorre por conta das disposições contidas no parágrafo 4º, do art. 150, e o inciso I, do art. 173, do CTN, *in verbis*:

“Art. 150. (...)

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

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

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

Por mais que ainda haja alguma divergência sobre o tema o não se pode negar é que a competência para definir prazos decadenciais já está pacificada. Está expresso na Constituição Federal de 1988 que somente lei complementar pode disciplinar sobre prescrição e decadência em

direito tributário, conforme se depreende do seu art. 146, III, “b”:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

(...)

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

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

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

Como dito acima, esse é o entendimento que prevalece no STF, *ex vi* do aresto a seguir 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).

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

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

I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, III, b, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica.

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

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

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

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

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

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

Ainda sobre o tema, como dito acima, o CTN trouxe duas regras no que concerne ao termo *a quo* do prazo decadencial – o art. 173, I e o §4º do art. 150 – competindo ao intérprete decidir quando ocorrerá o lançamento por homologação (no momento da ocorrência do fato gerador) e quando ocorrerá o lançamento de ofício (dilatando o termo *a quo* para o primeiro dia útil do exercício seguinte).

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, como entendeu a Junta de Julgamento Fiscal, até mesmo por ser discutível o chamado “**lançamento por homologação**”, vez que não se enquadra no conceito de atividade “**administrativa plenamente vinculada**” a que faz referência o art. 3º, do CTN.

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

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

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

- a) no caso do pagamento parcial da obrigação, independentemente de encaminhamento de documentação de confissão (DCTF, GFIP ou pedido de parcelamento), o prazo de decadência para o lançamento de ofício da diferença não paga é contado com base no § 4º, do art. 150, do Código Tributário Nacional;*
- b) no caso de não pagamento, nas hipóteses acima elencadas (com ou sem o encaminhamento de documentação de confissão), o prazo é contado com base no inciso I, do art. 173, do CTN;*
- c) de qualquer sorte, nos casos em que a declaração foi prestada ou houve parcelamento, não haveria a necessidade de lançar o valor já declarado, mas sim apenas a diferença, o que se tem chamado de lançamento suplementar.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Na análise do caso em tela, observo que o crédito tributário constituído através deste auto de infração refere-se a falta de recolhimento do ICMS, apurado por meio de arbitramento da base de cálculo, em virtude da falta de apresentação ao fisco de documentação fiscal e contábil, relativa ao período de janeiro a dezembro de 2007, sendo que o Auto de Infração foi lavrado em 27/12/2012, por onde emprego o prazo do art. 150, §4º, do CTN.

Isso porque, por haver a realização do procedimento de compensação do valor recolhido anteriormente e pagamento do saldo remanescente do ICMS pelo Sujeito Passivo, o lançamento suplementar realizado pelo Fisco deve obedecer o prazo de cinco anos contados do pagamento do imposto, nos termos do referido artigo.

Nessa hipótese específica de existência do crédito advindo da operação anterior em que o contribuinte se creditou do valor pago e efetuou o pagamento do valor restante, o Superior Tribunal de Justiça confirmou o entendimento pela aplicação da contagem do prazo decadencial na forma do artigo 150, §4º, do CTN, inclusive em sede de recurso repetitivo:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TERMO INICIAL. FATO GERADOR. ART. 150, § 4º, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE DE

CUMULAÇÃO COM O ART. 173, I, DO CTN. ORIENTAÇÃO CONFIRMADA EM RECURSO REPETITIVO.

1. Na hipótese de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando o contribuinte constitui o crédito, mas efetua pagamento parcial, sem constatação de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial da decadência é o momento do fato gerador. Aplica-se exclusivamente o art. 150, § 4º, do CTN, sem a possibilidade de acumulação com o art. 173, I, do mesmo diploma (REsp 973.733/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 18/9/2009, submetido ao regime do art. 543-C do CPC).

2. In casu, os fatos geradores dizem respeito a dezembro de 1994, e a constituição do crédito pelo Fisco ocorreu apenas em 31 de março de 2000, após o transcurso do prazo quinquenal.

3. Agravo Regimental não provido. (STJ - AgRg no AREsp: 218090 CE 2012/0171795-4, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 04/10/2012, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 10/10/2012)

Em assim sendo, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para reformar, em parte, a Decisão recorrida, acolhendo a decadência do período de janeiro a novembro de 2007.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª 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 quanto ao mérito, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206881.0009/12-9**, lavrado contra **TEMES COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA. (MIXBAHIA SUPERMERCADOS)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$97.049,89**, acrescido das multas de 60% sobre R\$26.191,21, 70% sobre R\$217,73 e 100% sobre R\$70.640,95, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “d” e “f”, III, IV, “j” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$188,02**, prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/1996, com os acréscimos moratórios de acordo com a Lei nº 9.837/2005, devendo ser homologados os valores efetivamente pagos com parcelamento, fls. 434/436.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência) – Conselheiros: Paulo Danilo Reis Lopes, Angelo Mário de Araújo Pitombo e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Raísa Catarina Oliveira Alves Fernandes, Daniel Ribeiro Silva e Edmundo José Bustani Neto.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de janeiro de 2014.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

RAISA CATARINA OLIVEIRA ALVES FERNANDES - VOTO DIVERGENTE
(Preliminar de decadência)

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