

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0010/13-7
RECORRENTE - ARCELORMITTAL BRASIL S/A. (BMP SIDERÚRGICA)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JJF nº 0258-03/13
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 09/07/2014

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0154-11/14

EMENTA: ICMS. 1. ARBITRAMENTO. BASE DE CÁLCULO. SAÍDAS DE PRODUTOS EM TRANSFERÊNCIA PARA ESTABELECIMENTO SITUADO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO, PERTENCENTE AO MESMO TITULAR, COM PREÇO INFERIOR AO CUSTO DE PRODUÇÃO. FALTA DE EXIBIÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS E CONTÁBEIS. Procedimento fiscal efetuado com base no art. 22-B da Lei nº 7.014/96, considerando a impossibilidade de desenvolver a fiscalização do estabelecimento para apurar a base de cálculo do ICMS admitida nos termos do § 4º do artigo 13 da LC nº 87/96, para efeito de apropriação de crédito fiscal nas transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, oriundas de outra unidade da Federação. Justifica-se o arbitramento, tendo em vista que não foi apresentado planilha de custos, impossibilitando saber se a base de cálculo nas transferências está em conformidade com a LC nº 87/96. Mantido o lançamento. **2. DOCUMENTOS FISCAIS. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. FALTA DE ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO PARA APRESENTAÇÃO DE ARQUIVO MAGNÉTICO CONTENDO INFORMAÇÕES DAS OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES REALIZADAS. MULTA.** Ficou comprovado nos autos que o contribuinte deixou de apresentar os arquivos magnéticos, quando solicitado pela fiscalização. Fato não negado pelo sujeito passivo. Infração caracterizada. Rejeitada a preliminar de decadência. Decisão por maioria. Não acatado o pedido de cancelamento, ou redução, das multas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra julgamento, em Primeira Instância, do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 09/04/2013 para exigir ICMS no valor histórico de R\$767.210,06, acrescido da multa de 100%, além de aplicar multa por descumprimento de obrigação tributária acessória no valor total de R\$256.175,65, em razão de duas irregularidades:

INFRAÇÃO 1: 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, nos meses de janeiro a dezembro de 2008. ICMS no valor histórico de R\$767.210,06, acrescido da multa de 100%.

De acordo com a descrição dos fatos objeto do Auto de Infração, o autuado foi intimado onze vezes e não atendeu às intimações para entrega das planilhas com o custo da mercadoria produzida, contendo os detalhes previstos no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar 87/96, do que restou como alternativa única a efetivação do arbitramento.

INFRAÇÃO 2: Deixou de fornecer arquivos magnéticos exigidos mediante intimação com informações das operações ou prestações realizadas. Multa de 1% sobre as operações de entradas por transferências interestaduais no exercício de 2008, totalizando R\$256.175,65.

O Fisco acostou, às fls. 10 a 104, documentos que consistem, dentre outros, em demonstrativos do levantamento fiscal realizado; Termos de Intimação; espelhos de livro Registro de Entradas; cópia de “Ficha 04A – Custo dos Bens e Serviços Vendidos – PJ em Geral” da DIPJ 2009 – Ano-Calendário 2008, página 3, do número de CNPJ 17.469.701/0001-77 (fl. 62); e cópia de Documentos Auxiliares de Nota Fiscal Eletrônica – DANFES.

O autuado impugnou o lançamento de ofício às fls. 110 a 129; os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 166 a 193 contestando as alegações defensivas e mantendo as imputações.

O julgamento unânime em primeira instância manteve integralmente o Auto de Infração, conforme Acórdão nº 0258-03/13, às fls. 195 a 207. Em seu voto assim se expressa o digno Relator:

VOTO

O autuado suscitou preliminar de decadência, considerando que o presente Auto de Infração foi lavrado para exigir imposto referente fatos ocorridos no exercício de 2008, sendo alegado pelo defendente que o fisco não exerceu de forma tempestiva o seu direito de constituir o crédito tributário.

Observe que a legislação do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, e não se trata de situação prevista no art. 150, § 4º do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação:

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

...

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

Vale salientar, que o Código Tributário do Estado da Bahia, instituído pela Lei nº 3.956, de 11 de dezembro de 1981, estabelece nos arts. 28, § 1º e 107-B, § 5º:

Art. 28. Compete ao contribuinte efetuar o lançamento do imposto em seus livros e documentos fiscais, na forma regulamentar, sujeito a posterior homologação da autoridade administrativa.

§ 1º Após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da efetivação do lançamento pelo contribuinte, considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento.

Art. 107-B. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

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

Vale salientar que no âmbito do CONSEF prevalece o entendimento de que o fisco tem 05 anos, contados a partir do primeiro dia do exercício ao da efetivação do lançamento pelo contribuinte, para constituir o crédito tributário respectivo não pago no todo ou em parte à época própria. No caso em exame, os fatos geradores do imposto relativos ao exercício de 2008 têm prazo para constituição do crédito tributário até 31/12/2013. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 09/04/2013, com ciência pelo autuado em 23/04/2013, nestas datas ainda não havia se configurado a decadência do prazo para o lançamento do tributo. Assim, constato que na data da ação fiscal não houve decurso do prazo fixado pela legislação, ficando rejeitada a preliminar de decadência suscitada nas razões de defesa.

Ainda em preliminar, observo que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo a multa exigida, o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos.

Assim, constato que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os

motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

Em relação ao mérito, observo que o primeiro item do presente Auto de Infração, trata da 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, nos meses de janeiro a dezembro de 2008. O autuado foi intimado onze vezes e não atendeu às intimações para entrega das planilhas com o custo da mercadoria produzida, contendo os detalhes previstos no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar 87/96.

De acordo com o art. 155, § 2º, XII, "i" da Constituição Federal, cabe à lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre. Neste caso, a Constituição Federal atribui à lei complementar o papel importante na apuração dos valores do ICMS.

Quanto às operações interestaduais envolvendo produtos transferidos para estabelecimento do mesmo contribuinte localizado neste Estado, aplica-se o disposto no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96. Portanto, o levantamento fiscal seria realizado no sentido de apurar se a base de cálculo estava de acordo com o estabelecido no citado art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, ou seja, o valor correspondente ao custo da mercadoria produzida, assim entendido, a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Por outro lado, a definição da base de cálculo para as operações de saídas de mercadorias por transferências constante no art. 13, § 4º, da LC 87/96, é reproduzida no Estado da Bahia através do art. 17, § 8º, inciso II da Lei nº 7.014/96:

"Art. 13 - A base de cálculo do imposto é:

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento;

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente".

Observando a legislação tributária acima mencionada e reproduzida, a fiscalização deste Estado, para realizar auditoria fiscal utiliza a definição da base de cálculo constante na própria legislação, assim entendida, como o somatório de matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra, conforme estabelece o art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, tomando como referência a planilha de custos da mercadoria produzida que deve ser fornecida pelo contribuinte.

No caso em exame, foi informado pelos autuantes que a fiscalização ficou impedida de apurar a base de cálculo nas entradas em transferências de outros Estados da Federação, considerando que o autuado foi intimado onze vezes e não atendeu às intimações para entrega das planilhas com o custo da mercadoria produzida, contendo os detalhes previstos no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar 87/96.

Constato que a falta de exibição de livros e documentos fiscais e contábeis à época das reiteradas intimações, impediu a realização da auditoria contábil no sentido de apurar a base de cálculo nas entradas por transferências de outros Estados da Federação, por isso, os autuantes aplicaram o arbitramento da base de cálculo, como único Recurso disponível, conforme demonstrativos à fl. 10 dos autos.

O arbitramento da base de cálculo é considerado um Recurso extremo que deve ser aplicado quando o Fisco não dispuser de condições de apurar o imposto devido, sendo uma das causas, a falta de apresentação ao fisco dos documentos fiscais comprobatórios das operações realizadas pelo contribuinte, bem como livros fiscais e da contabilidade geral. O procedimento adotado pelos autuantes está amparado no artigo 22-B, da Lei nº 7.014/96 a seguir reproduzido:

Art. 22-B. A autoridade lançadora poderá arbitrar a base de cálculo do ICMS admitida nos termos do § 4º do art. 13 da Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, para efeito de apropriação de crédito fiscal nas transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, oriundas de outra unidade da Federação, quando a empresa não fornecer os arquivos magnéticos para a apuração do valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria ou o detalhamento da composição do custo da mercadoria produzida.

Parágrafo único. O arbitramento da base de cálculo nos termos do caput será feito da seguinte forma:

I - nas transferências de mercadorias adquiridas de terceiros, considerando a recuperação de tributos incidentes nas operações anteriores, a base de cálculo será o valor correspondente a 85% (oitenta e cinco por cento) do valor da operação, implicando em estorno de 15% (quinze por cento) do crédito fiscal destacado na nota fiscal;

II - nas transferências de mercadorias produzidas pela própria empresa, a base de cálculo será encontrada pela aplicação, sobre o valor da transferência, do percentual relativo ao somatório do valor da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra sobre o custo total do produto vendido, informados na Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - DIPJ, admitindo-se como crédito fiscal o valor encontrado pela aplicação da alíquota interestadual sobre a base de cálculo arbitrada.

Em relação aos cálculos efetuados no levantamento fiscal, consta a informação de que os autuantes tomaram por base a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) Ano Calendário de 2008, entregue à Receita Federal do Brasil; as informações colhidas no livro Registro de Entradas e nos arquivos magnéticos entregues pela filial localizada neste Estado, relativamente às entradas na Bahia, tendo sido considerados os itens correspondentes ao custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, e excluídos os demais custos. Foi apurado o percentual do desse custo em relação ao custo total dos produtos declarados na DIPJ, obtendo, assim, o percentual de 62,15%, que foi considerado na apuração da base de cálculo arbitrada, conforme planilha à fl. 10 dos autos.

O defendente alegou que ao entregar a ficha da DIPJ para a Fiscalização, sem intenção, puxou uma ficha que não foi enviada, mas elaborada antes da declaração para servir de suporte. Entendo que não é razoável admitir que uma empresa do porte do estabelecimento autuado dois tipos de informações: um acostado à fl. 62 do PAF, correspondente à página 3 da DIPJ 2009 e outro à fl. 164 dos autos, correspondente à página 1 do DIPJ 2009.

No presente caso, ficou caracterizado que a falta de exibição dos documentos fiscais solicitados impediu a realização de procedimento normal para apurar se estava correta a base de cálculo adotada pelo contribuinte nas entradas por transferências de outros Estados da Federação, estando legalmente prevista a aplicação do arbitramento para a apuração quanto à utilização de créditos fiscais indevidos. Portanto, existem no PAF elementos suficientes para caracterizar a necessidade de arbitramento da base de cálculo. Mantida a exigência fiscal.

Infração 02: Deixou de fornecer arquivos magnéticos exigidos mediante intimação com informações das operações ou prestações realizadas. Multa de 1% sobre as operações de entradas por transferências interestaduais no exercício de 2008, totalizando R\$256.175,65.

O RICMS/97 estabelece no art. 708-B, que o contribuinte fornecerá ao fisco os documentos e o arquivo magnético, sempre que for intimado, no prazo de 5 dias úteis contados da data do recebimento da intimação, sem prejuízo do acesso imediato às instalações, equipamentos e informações em meios magnéticos.

O arquivo magnético deverá ser entregue devidamente criptografado e validado eletronicamente por programa disponibilizado pela Secretaria da Fazenda, com todos os registros correspondentes às operações desenvolvidas pelo contribuinte, inclusive os dados referentes a itens de mercadoria.

A legislação do ICMS do Estado da Bahia, que está em conformidade com o disposto no Convênio ICMS 57/95 e suas alterações posteriores, estabelece que o contribuinte usuário de sistema eletrônico de processamento de dados é obrigado a manter, pelo prazo decadencial, as informações atinentes ao registro fiscal dos documentos recebidos ou emitidos por qualquer meio, referentes à totalidade das operações de entrada e de saída e das aquisições e prestações realizadas no exercício de apuração.

Pelo que consta nos autos, na descrição dos fatos, a autuação obedeceu ao devido processo legal, haja vista que foram efetuadas oito intimações ao defendente para apresentação de informação em meio magnético, sendo concedido o prazo legal para atendimento do pedido da fiscalização.

O defendente alegou que a multa deve ser afastada diante de sua capitulação genérica e também em virtude da sua base de cálculo com fito claramente arrecadatório, contrário, portanto, à lógica e sentido das multas tributárias.

Não acato o entendimento do autuado, haja vista a falta de entrega do arquivo magnético ou a sua apresentação incompleta impede a realização de auditorias fiscais e dos controles fiscais, não permitindo apurar se o imposto recolhido pelo contribuinte corresponde ao efetivo movimento de mercadorias e serviços com incidência do ICMS. A multa exigida encontra-se corretamente tipificada, com a capitulação pertinente, e a base de cálculo encontra-se devidamente explicitada na descrição dos fatos e da infração às fls. 06/07 dos autos.

Verifica-se que o próprio autuado confessou, em sua peça de defesa, o cometimento da infração, quando afirmou que a multa deve ser afastada e alegou o fisco arrecadatório. Entretanto, na situação em análise, ficou caracterizado que o contribuinte não cumpriu as determinações legais, relativamente à entrega de arquivos magnéticos, quando solicitados pela Fiscalização, por isso, entendo que está correta a aplicação da penalidade indicada neste Auto de Infração, conforme o disposto no artigo 42, inciso XIII-A, alínea "j", da Lei nº 7.014/96, com a redação dada pela Lei nº 10.847/07, in verbis:

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

...

XIII-A - Nas infrações relacionadas com a entrega de informações em arquivo eletrônico e com o uso de equipamento de controle fiscal ou de sistema eletrônico de processamento de dados:

...
j) R\$ 1.380,00 (um mil trezentos e oitenta reais) pela falta de entrega, nos prazos previstos na legislação, de arquivo eletrônico contendo a totalidade das operações de entrada e de saída, das prestações de serviços efetuadas e tomadas, bem como dos estornos de débitos ocorridos em cada período, ou entrega sem o nível de detalhe exigido na legislação, devendo ser aplicada, cumulativamente, multa de 1% (um por cento) do valor das saídas ou das entradas, o que for maior, de mercadorias e prestações de serviços realizadas em cada período de apuração e/ou do valor dos estornos de débitos em cada período de apuração pelo não atendimento de intimação subsequente para apresentação do respectivo arquivo;

Considerando que o procedimento fiscal foi efetuado observando os requisitos estabelecidos na legislação, concluo que está correta a exigência fiscal, estando a multa aplicada de acordo com a previsão legal.

Quanto ao pedido apresentado pelo defendente para redução ou cancelamento das multas aplicadas pelo descumprimento das obrigações principal (infração 01) e acessória (infração 02), por considerá-las confiscatórias, ressalto que a multa da obrigação principal está prevista no artigo 42, inciso IV, alínea “i”, da Lei nº 7.014/96, e esta Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação principal, competência exclusiva da Câmara Superior deste CONSEF, consoante o art. 159 do RPAF/99.

Em relação à multa por descumprimento da obrigação acessória, não é atendido o pleito do defendente para cancelamento ou redução porque não encontra amparo no § 7º do art.42, da Lei 7.014/96, haja vista que não ficou comprovado nos autos que a falta de cumprimento da obrigação acessória não implicou falta de recolhimento de tributo.

Por fim, quanto ao pedido para cadastramento dos advogados para fins de recebimento de intimações, não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso III, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos arts. 108/109 do mencionado Regulamento, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado com a Decisão proferida, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário às fls. 218 a 233, reproduzindo as suas alegações da impugnação originária. Em apertada síntese, o Recorrente volta a alegar decadência em relação aos fatos geradores ocorridos até no período de janeiro a abril de 2008.

Cita jurisprudência da esfera judicial, art. 24 da Lei Complementar nº 87/96, artigos 150, §§ 1º e 4º, e 156, V, ambos do CTN, aduzindo que “o prazo para a Administração Tributária realizar o lançamento no caso em questão é de 05 (cinco) anos da escrituração do documento fiscal, sob pena de decadência do crédito tributário. Lado outro, a constituição definitiva do crédito ocorreu, conforme se depreende do Auto de Infração, em 23 de abril de 2013 (doc. 03 da impugnação), data na qual a oro recorrente foi notificada do mesmo.”

O contribuinte volta a alegar improcedência do lançamento em face da adoção, por parte da empresa, de base de cálculo que diz ser adequada.

Ressalva que conquanto haja previsão legal de incidência do ICMS sobre transferências entre filiais na LC 87/96, o STJ já teria sumulado que inexistiria fato gerador do imposto em tais operações, dada a ausência de mudança de titularidade, e, conseqüentemente, de circulação jurídica de mercadoria (Súmula 166); que, agindo conservadoramente, a empresa sempre destaca e recolhe o imposto sobre tais operações, o fazendo segundo o custo contábil, dimensão que afirma que abarcaria o custo de transferência exposto na LC 87/96, como aliás, é o entendimento de uma série de Estados da Federação; que não haveria ganho financeiro, ou fiscal, por parte da empresa, além da redução de riscos de autuação caso não destacasse e recolhesse o imposto.

Em seguida discorre sobre o conceito contábil de “custo” e transcreve trechos dos artigos 12 e 13 da LC nº 87/96, aduzindo que esta “(...) traz uma base de cálculo genérica para a transferência entre estabelecimentos dentro do mesmo Estado (...)”.

Afirma que no caso de circulação de mercadoria decorrente de contrato de compra e venda, ter-

se-ia como regra geral que o valor da operação seria o valor negociado entre os contratantes para a transferência da propriedade da mercadoria e, em venda com intuito lucrativo, o valor da operação envolveria não só os custos incorridos pelo vendedor até o momento da saída da mercadoria, mas também sua margem de lucro, e as parcelas previstas nos §§1º e 2º (este se for o caso) do art. 13 da LC nº 87/96. Que, em outras palavras, a base de cálculo seria o preço da venda.

Expõe que para as transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, a LC nº 87/96 trouxe base de cálculo própria, conceituada de acordo com características específicas e expressamente enunciadas no art. 13, § 4º, que não se limitou, nessa hipótese, a defini-la como valor da operação.

Disserta a respeito. Afirma que o custo apurado conforme a literalidade que a Fiscalização deseja ler na LC nº 87/96, e que seria um “custo ajustado”, diverso do real custo contábil até então apurado, serviria de parâmetro apenas para as operações de transferência de mercadoria para estabelecimentos próprios situados em outros Estados, sem interferir na apuração regular do custo contábil total adotado para composição dos demais tributos. Afirma que se a LC nº 87/96 não fixa de forma definitiva que os elementos por ela mencionados são taxativos ou exemplificativos, haveria, inicialmente, as duas possibilidades de interpretação; que, contudo, um dos sentidos seria contrário à Constituição, cabendo ao julgador administrativo não reputar a LC nº 87/96 como inconstitucional, porque não há competência legal para tanto, e nem necessidade, mas, sim, interpretá-la segundo a Constituição.

Que, do ponto de vista contábil, o custo transferido será aquele apurado de acordo com o sistema integrado da empresa e servirá de parâmetro para todos os fins. Que, assim, o custo contábil da mercadoria recebida poderá diferir do valor da NF, sempre que o custo da LC nº 87/96 divergir do efetivo custo de produção. Que a adoção de um “Custo Ajustado” faz com que apenas os expurgos gerados pela última etapa do processo produtivo sejam considerados em cada uma das transferências realizadas.

Cita a Portaria SSER n.º 35/2013, do Estado do Rio de Janeiro.

Passa a pronunciar-se acerca do que aduz ser improcedência do lançamento em decorrência dos equívocos na metodologia de cálculo fiscal adotada, que diz seria desrespeito aos arts. 3º, 142 e 146 do CTN.

Afirma que para compor o cálculo do crédito que seria permitido, o Fisco aplica a alíquota do imposto a uma base de cálculo resultante da multiplicação da base de cálculo das transferências segundo o livro Registro de Entradas e de uma base de cálculo arbitrada, calculada segundo um percentual genérico obtido por meio de dados anuais, e não mensais, decorrentes das informações da DIPJ. Relata que em todos os meses o percentual arbitrado pelo Fisco é sempre o mesmo, 62,150%. Que, por isso, o lançamento incorreria em vício material, que diz seria incondizente com as obrigações decorrentes dos arts. 3º e 142 do CTN, e que os cálculos fiscais denotariam também violação do art. 148 do CTN. Que “apesar de não admitir textualmente e nem de motivar o seu procedimento no art. 148 do CTN como deveria, o que a Fiscalização fez foi arbitrar a base de cálculo que entende por devida.”, e que este procedimento só poderia ser feito se observadas as condições expostas no art. 148 do CTN, ou seja, para que pudesse realizar o procedimento que fez, o Fisco tinha o dever de fundamentar minuciosamente as razões que o levam a concluir que as declarações, esclarecimentos e documentos do contribuinte foram omissas ou não merecessem fé.

Alega que o Fisco, em nenhum momento, teria declarado, ou comprovado, a inidoneidade dos documentos fiscais da empresa, e nem os seus cálculos podem ser capazes de atestar nem veracidade, nem mesmo indício de veracidade das alegações de uso de base de cálculo artificialmente aumentada pelo autuado.

Que o Fisco não utilizou o melhor método de apuração da base de cálculo, qual seja, o de obtenção do último custo conhecido, o que diz que o Fisco poderia ter feito a partir das bases de dados e documentação que teria disponível. Que “*os tribunais que o arbitramento só poderá*

ocorrer se inexistir “elementos contábeis confiáveis” para a determinação da base de cálculo (cfr., e.g., TRF4, 1ª T., AC 1998.04.01.061640-0/SC, Rel. Des. Mª Lúcia Luz Leiria, março de 2004). ”

Que, assim, o arbitramento não se justificaria perante o art. 148 do CTN, pelo que deveria ser desconsiderado, e também porque *“o Fisco se preocupou em explicar que fez uso do critério de arbitramento mais favorável ao contribuinte, conforme preceitua o art. 6º, § 6º, da Lei 8.021/90 – o que também concorre para violações aos arts. 3º e 142 do CTN, de cujos textos legais se depreende o poder-dever de exarar lançamentos líquidos e fática e juridicamente motivados.”*

O contribuinte passa a novamente pedir o cancelamento das penalidade, e “sucessivamente” a sua redução para 25% sobre o valor do imposto.

Afirma que nesta lide o crédito tributário restou composto por duas penalidades distintas sendo, estas, uma penalidade de 100% sobre o valor do imposto a recolher fixado por arbitramento, com fulcro no art. 42, IV, “i”, da Lei nº 7.014/96, e uma multa por falta de entrega, ou “entrega insuficiente” de arquivo eletrônico, no valor de 1% sobre o valor das operações de entradas ou saídas, o que for maior, com base no art. 42, XIII-A, “j”, da Lei nº 7.014/96.

Afirma que ambas não poderiam ser cobradas em virtude da decadência do direito do Fisco de lançar e, quanto ao mérito da autuação, tampouco poderia prosperar a penalidade se reconhecida a improcedência.

Que especificamente quanto à multa por falta de entrega, ou entrega “insuficiente” de arquivo eletrônico, deveria ser afastada diante de “capitulação genérica” e em virtude de que a sua base de cálculo teria fito arrecadatório, o que seria contrário à lógica e sentido das multas tributárias.

Que quanto à multa sobre o valor do imposto arbitrado, de 100% sobre o valor do imposto, conforme doutrina e jurisprudência, multas de tal monta ofenderiam a vedação de confisco, além dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, devendo, por isso, ser canceladas.

Cita o julgado do STF no RE nº 754.554/GO, que reconheceu como sendo confiscatória a multa de 25% sobre o valor do tributo, razão essa pela ele, recorrente, *“requer que as penalidades do caso em tela sejam reduzidas para este patamar.”*

Conclui requerendo conhecimento e provimento do seu Recurso, *“com o consequente cancelamento do lançamento tanto em virtude da decadência quanto por nulidade material e improcedência em relação ao “mérito propriamente dito”, dadas as impropriedades do arbitramento realizado e a necessária interpretação sistemática da LC 87/96. Sucessivamente, requer que o auto seja julgado improcedente em virtude da inexigibilidade de ICMS vis-à-vis transferências entre estabelecimentos de um mesmo titular (Súmula 166/STJ). Especificamente quanto às multas aplicadas, o contribuinte espera sejam afastadas, ou ao menos reduzidas, segundo os fundamentos expostos no tópico precedente.”*

A PGE/PROFIS, por intermédio da Procuradora Maria Helena Mendonça Cruz, emite Parecer às fls. 268 a 273 pronunciando-se contrariamente à alegação de decadência suscitada pelo contribuinte às fls. 263 a 270 dos autos deste processo, aduzindo que a falta de pagamento do imposto, ou o imposto pago a menor, desloca o linde decadencial para as balizas descritas no artigo 173, I, do CTN, e não do artigo 150, §4, do mesmo artigo.

Considera ausentes provas e argumentos jurídicos capazes de provocarem a revisão do Acórdão recorrido.

Acerca de arbitramento transcreve o artigo 26, I, do COTEB; o artigo 22, I, da Lei nº 7014/96; o artigo 937, I, do RICMS/BA/97, e conclui opinando pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância no que tange às infrações imputadas.

Preliminarmente, no que tange ao pedido de declaração de nulidade do presente lançamento de ofício verifico que, tal como já devidamente apreciado no julgamento de primeira instância, estão presentes os pressupostos de validade processual, encontrando-se definidos o autuado, os montantes e os fatos geradores dos débitos tributários reclamados, não estando, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, incursos nas hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99.

Ademais ficou evidenciado, tanto da impugnação ao lançamento de ofício, quanto do teor do Recurso Voluntário, que o contribuinte entendeu as imputações, tendo recebido os demonstrativos atinentes às mesmas e exercido tempestivamente seu direito de defesa tendo, inclusive, pronunciado-se quanto ao mérito neste processo.

O arbitramento foi utilizado em razão da falta de apresentação da documentação solicitada nos Termos de Intimação cuja cópia encontram-se nos autos deste processo, e com base na legislação de regência, a teor dos artigos 26, I, do COTEB; o artigo 22, I, da Lei nº 7014/96; o artigo 937, I, do RICMS/BA/97, tal como já dito no Auto de Infração, em sede de informação, no Parecer da PGE/PROFIS, e consoante documentação anexada ao processo.

Assinalo, por oportuno, que está afastada da competência deste contencioso administrativo a apreciação de constitucionalidade, e de legalidade de dispositivo normativo em vigor, nos termos do artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB.

Os dados da DIRPJ utilizados foram fornecidos pelo contribuinte, que não comprovou que os mesmos estariam incorretos.

Arguição de nulidade rejeitada.

Ainda preliminarmente, em relação à alegação recursal relativa à pretendida ocorrência de decadência do direito de constituição do crédito tributário pela Fazenda Estadual da Bahia, em relação a parte do exercício de 2008, observo que os artigos 150, §4º, e 173, ambos do CTN, estabelecem:

CTN:

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

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

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

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

II – da data em que se tornar definitiva a Decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

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

art. 107-B.

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

Assim, a legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, não podendo ser argüida a determinação do artigo 150, §4º, do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação. Os créditos constituídos, em relação aos quais o

contribuinte alega se ter operado a decadência, foram relativos ao exercício de 2008, e só seriam desconstituídos, em relação a este exercício, se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/2014.

Assim, por este aspecto comungo do entendimento da PGE/PROFIS no sentido de que não ocorreu a alegada decadência, tendo em vista que o lançamento de ofício foi realizado em 09/04/2013.

Outro aspecto levantando pelo sujeito passivo diz respeito à caracterização do lançamento em si, posto que na presente lide o sujeito passivo advoga no sentido de que o lançamento realizado pela autoridade fiscal só se encontraria definitivamente realizado com a cientificação ao sujeito passivo acerca da lavratura do Auto de Infração, nessa linha de raciocínio expondo que só após tal cientificação ao sujeito passivo é que o lançamento de ofício teria eficácia no sentido de evitar que ocorresse a decadência relativa ao direito de constituição do crédito tributário.

Contudo, equivoca-se o contribuinte.

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

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

A eficácia de tal ato administrativo, relativamente à cientificação ao sujeito passivo, diz respeito a contagem de prazo para impugnação pelo contribuinte, e prazo para pagamento integral, ou parcial, do débito lançado pela autoridade fiscal. Por exemplo, se um Auto de Infração é lavrado, e o sujeito passivo não é do mesmo regularmente cientificado, tal lançamento não poderá ter CTN em seu artigo 142:

CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

(destaques nossos)

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

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

Acórdão CJF nº 0130-11/11:

“VOTO

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

(...)

Registre-se que, embora o recorrente não tenha feito menção à Súmula Vinculante nº 08 do STF - aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DOE de 20/06/2008 – registro feito apenas pela PGE/PROFIS em seu opinativo, a mesma declara a inconstitucionalidade de legislação federal que disciplina a decadência e a prescrição do crédito tributário vinculado às contribuições previdenciárias, explicitando o entendimento de que deverá ser aplicado o prazo quinquenal previsto no CTN e reconhecendo

que apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais em matéria tributária. Eis o texto da referida Súmula: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto- lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”

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

Pelo exposto, voto no sentido da não ocorrência da decadência em relação ao período objeto do lançamento fiscal, neste incluído o exercício de 2008.

Assinalo que está afastada da competência deste contencioso administrativo a apreciação de constitucionalidade, e de legalidade de dispositivo normativo em vigor, nos termos do artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB. Assim, no quanto pertinente às alegações de desproporcionalidade e inconstitucionalidade das multas aplicadas, sob o argumento de que teriam efeito confiscatório, não cabe na seara administrativa a discussão ou Decisão sobre o tema, nos termos do já mencionado artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB, além do que as multas aplicadas, como também os acréscimos moratórios incidentes sobre o débito, obedecem ao disposto na legislação tributária estadual, mais especificamente no artigo 42 da Lei nº 7.014/96 e no artigo 102, § 2º, II, também do COTEB, com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.753/00.

No mérito, em relação à imputação 01, tem-se que a Constituição da República, em seu artigo 146, determina que:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.

Assim sendo, a interpretação da regra estabelecida no artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, reproduzida no artigo 17, §8º, inciso II, da Lei nº 7.014/96, na mensuração do custo, das operações de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, na apuração da base de cálculo do valor do ICMS, devem ser levados em conta, unicamente, os custos das matérias-primas, dos materiais secundários, da mão-de-obra e do acondicionamento, conforme textualmente dispõe:

Art. 13 – A base de cálculo do imposto é:

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

Assinalo que o legislador procurou delimitar a base de cálculo nas operações de transferências, relacionando itens de valores mais relevantes, tributados pelo ICMS (matéria-prima, material secundário e acondicionamento), além da mão-de-obra.

Saliento ainda que, conforme Decisão proferida pelo STJ no RE 707.635-RS/2004, a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada a Lei Complementar, no presente caso, o disposto no artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, cujo alcance não pode ser modificado por lei estadual, nem por Decisões Normativas, tendo em vista que estas são normas hierarquicamente inferiores à mencionada LC. Caso se entendesse o contrário, cada Estado poderia interpretar a LC 87/96 de acordo com os seus interesses, o que geraria insegurança

jurídica.

Ressalto que a restrição imposta pela LC 87/96, referente a matérias-primas, materiais secundários e de embalagem (acondicionamento), estende-se a outros dispositivos e diplomas legais (art. 2º da Port. 607/2006 da SUFRAMA; art. 3º do Dec. 6008/2006, bem como já foi manifestado em decisões de segunda instância deste Conselho), a exemplo dos Acórdão CJP 210-11/04; CJP 409-11/03, CJP 340-11/06, CJP 0130-11/11, dentre muitos outros, tal como mencionado pelos autuantes.

Quanto à multa por descumprimento de obrigação tributária principal, objeto desta imputação 1, inexistente previsão legal para sua redução, ou cancelamento, por este Colegiado.

Voto pela manutenção da Decisão de base quanto à procedência da imputação 1.

Quanto à imputação 2, o contribuinte não contesta a falta de entrega dos arquivos magnéticos, e encontra-se comprovado nos autos o cometimento desta infração.

Inexistem as condições necessárias à redução, ou cancelamento, da multa por descumprimento de obrigação acessória. A prática infracional compele à aplicação da multa prevista na legislação. A dispensa, ou redução, de imposição de penalidade que se encontra prevista no §7º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 exige do sujeito passivo a comprovação de que as infrações teriam sido praticadas sem dolo, fraude, ou simulação, e que não houvessem implicado falta de recolhimento do ICMS.

Ademais, nos termos do §2º do artigo 40 da mesma Lei está previsto que independe, tal sanção, da comprovação da ocorrência de dolo.

Contudo, uma vez comprovadamente cometida a irregularidade pelo sujeito passivo, como é a situação documentada nos autos deste PAF, então para que ocorra a dispensa da aplicação de multa é que se faz necessária a comprovação da falta de dolo. Portanto, caberia ao contribuinte comprovar que não houvera dolo, e que o imposto teria sido regularmente recolhido ao erário, o que não ocorre nos autos.

Voto no sentido da manutenção da Decisão de base quanto à procedência da imputação 02.

Por tudo quanto exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para declarar mantida a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência - Infração 1)

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 precípuo 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, com relação a infração 1, 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 2008, sendo que o Auto de Infração foi lavrado em 09/04/2013, 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 ALANÇAMENTO 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, o fato gerador diz 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 parcial da infração 1, do período de janeiro a março de 2008.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª 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** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0010/13-7**, lavrado contra **ARCELORMITTAL BRASIL S/A. (BMP SIDERÚRGICA)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$767.210,06**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, IV, “i”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além de multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$266.175,65**, previstas no art. 42, XIII-A, “j”, da mesma Lei, com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva, Eduardo Ramos de Santana e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Raisia Catarina Oliveira Alves Fernandes, Alessandra Brandão Barbosa e Rosany Nunes de Mello Nascimento.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de maio de 2014.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA

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

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