

**PROCESSO** - A. I. Nº 108529.0401/12-1  
**RECORRENTE** - FÍBRIA CELULOSE S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0174-04/14  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 26/02/2015

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0020-11/15

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. **a)** RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. É devido o pagamento do ICMS correspondente à antecipação parcial nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas à comercialização. **b)** MULTA. Ficando comprovada a falta de pagamento do ICMS devido por antecipação parcial, mas comprovado que efetivamente o imposto foi pago na operação de saída posterior, é cabível a multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d”, Lei nº 7.014/96. Infrações subsistentes. Afastada a arguição de decadência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Cuidam os presentes de Recurso Voluntário, em razão da Decisão proferida pela 4ª JJF, constante no Acórdão nº 0174-04/14, que concluiu pela Procedência do Auto de Infração epígrafado, lavrado em 26/12/2012, em razão do suposto cometimento das seguintes infrações:

**INFRAÇÃO 1** – Recolheu a menos ICMS devido por antecipação parcial, referente a aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e destinadas à comercialização, no período de janeiro a novembro de 2007. Foi lançado ICMS no valor de R\$35.713,30, acrescido de multa de 60%.

**INFRAÇÃO 2** – Multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. Multa no valor de R\$24.373,35.

Após análise dos argumentos delineados pelo Autuado e pelo fiscal Autuante, a 4ª JJF proferiu a Decisão unânime, transcrita abaixo (fls. 140/143):

*Trata o presente Auto de Infração de recolhimento a menos de ICMS devido por antecipação parcial (infração 1) e de falta de recolhimento de ICMS devido por antecipação parcial, sendo, porém, o imposto recolhido na operação de saída posterior (infração 2).*

*Conforme já relatado, a infração 1 trata de fatos geradores ocorridos no período de janeiro a novembro de 2007, ao passo que a infração 2 abarca o período de dezembro de 2007 a janeiro de 2010.*

*O autuado não nega o cometimento das infrações que lhe foram imputadas, porém sustenta que já havia se operado a decadência quanto aos fatos geradores ocorridos anteriormente a janeiro de 2008, pois a contagem do prazo decadencial deve ser feita de acordo com o disposto no artigo 150, § 4º, do CTN. Destaca que, como só foi notificado acerca do lançamento em 05 de janeiro de 2013, mesmo contando o prazo nos termos do art. 173, I, do CTN, estaria operada a decadência.*

*Apesar dos abalizados argumentos trazidos na defesa, o posicionamento dominante neste CONSEF é no sentido de que o termo inicial da contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Esse posicionamento está baseado no entendimento de que a legislação tributária do Estado da Bahia, utilizando a permissão contida no §4º do art. 150 do CTN – se a lei não fixar prazo – estabeleceu que o termo inicial para a contagem do prazo decadencial é primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme previsto no art. 107-A, inc. I, da Lei*

*nº 3.956/81 - Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB).*

*O autuado frisa que o COTEB não poderia legislar sobre decadência em direito tributário, uma vez que tal matéria é reservada à lei complementar federal. Apesar de muito pertinente esse argumento, não há como se acolher essa tese defensiva, tendo em vista que nos termos do art. 125, inc. I, do COTEB, não cabe a este órgão julgador administrativo apreciar aspectos relacionados à constitucionalidade da legislação tributária estadual.*

*Quanto ao fato de o autuado só ter sido notificado acerca do lançamento em 05/01/13, alinho-me ao entendimento que vem sendo adotado neste Conselho de Fazenda, segundo o qual é com a lavratura do Auto de Infração que fica constituído o crédito tributário, servindo a notificação para cientificar o sujeito passivo acerca da exigência fiscal.*

*Nos termos do art. 142 do CTN, compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário mediante o lançamento de ofício. A constituição do crédito tributário mediante o lançamento é fruto do poder de império do Estado, sendo irrelevante a data da notificação do sujeito passivo, para que seja o lançamento considerado perfeito e acabado. Dessa forma, o lançamento de ofício possui efeito declaratório positivo, anunciando a existência de uma obrigação do contribuinte para com o fisco. Lavrado o Auto de Infração, não há mais que se cogitar de prazo de decadência, independentemente de notificação do lançamento ao sujeito passivo, sendo que a exigibilidade do crédito tributário ficará condicionada ao conhecimento por parte do autuado.*

*No que tange aos pagamentos supostamente antecipados pelo autuado, ressalto que os valores exigidos no Auto de Infração em comento não foram objeto de qualquer pagamento antecipado e, portanto, não há o que se falar em homologação de valores que não foram recolhidos. Esse entendimento é corroborado inclusive pela jurisprudência do STJ citada na defesa.*

*Em relação aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a dezembro de 2007, a Fazenda Pública Estadual tinha até 31/12/12 para efetuar o lançamento de ofício. Tendo em vista que o Auto de Infração foi lavrado em 26/12/12, não tinha ainda ocorrido a decadência arguida. Afasto, portanto, a preliminar de decadência.*

*Quanto à questão das intimações via "e-mail", ressalto que a validade ou não dessas intimações não se mostra capaz de elidir a autuação, pois, uma vez lavrado o Auto de Infração, já está constituído o crédito tributário.*

*Tendo em vista que o autuado se limitou a arguir a decadência, a qual foi afastada, a infração 1 subsiste em sua totalidade, pois está demonstrado nos autos a aquisição interestadual de mercadorias destinadas à comercialização, situação que enseja a cobrança do ICMS devido por antecipação parcial, o qual foi recolhido a menos pelo autuado.*

*Por seu turno, a infração 2 também é subsistente, uma vez que restou comprovada a falta de recolhimento do ICMS devido por antecipação parcial, tendo sido as mercadorias tributadas normalmente na operação de saída, situação que deve ser aplicada a multa prevista no art. 42, II, "d", da Lei nº 7.014/96.*

*No que tange à solicitação para que as intimações acerca do presente feito sejam realizadas em nome do Dr. Marcos Rogério Lyrio Pimenta, nada obsta o atendimento de tal pleito, porém ressalto que o não atendimento a esse pedido não prejudicará a validade da intimação, desde que feita em conformidade com o disposto no artigo 108 do RPAF-BA/99.*

*Pelo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já recolhidos.*

Às fls. 152/162, o Sujeito Passivo apresenta Recurso Voluntário.

Destaca que foi cientificada do Auto de Infração em 05 de janeiro de 2013, por onde entende estarem decaídos os períodos anteriores a janeiro de 2008.

Assevera que o ICMS é uma espécie de tributo que se sujeita ao lançamento por homologação nos termos do art. 150 do Código Tributário Nacional, que transcreve.

Assevera que no que diz respeito ao ICMS, tributo sujeito ao lançamento por homologação, dispõe o Fisco do prazo de 05 (cinco) anos, contados a partir da ocorrência dos respectivos fatos geradores, para analisar os procedimentos adotados pelos contribuintes, promovendo lançamentos suplementares, a teor do art. 150, §4º do CTN.

Transcreve doutrina e jurisprudência do STJ em casos análogos, onde foram aplicado o prazo decadencial previsto no art. 150, §4º, do CTN.

Ato contínuo aduz que o Sujeito Passivo ao receber a notificação ou Aviso de Lançamento com a quantia fixada e determinada, com seu respectivo vencimento, está o lançamento tributário definitivamente concluído e consumado. Isto porque a notificação é o último ato do

procedimento de constituição formal do crédito tributário, que o torna oponível ao contribuinte.

Argui que o lançamento efetivado pela autoridade administrativa fiscal para ser válido deve ser notificado ao sujeito passivo, haja vista que até antes da notificação existe a possibilidade da Fazenda realizar a revisão do lançamento conforme prevê o art. 145 do Código Tributário Nacional.

Colaciona jurisprudência do STJ para corroborar suas alegações.

Assim entende serem improcedentes todas as cobranças efetuadas no Auto de Infração que se refiram a fatos geradores realizados antes de janeiro de 2008, tendo em vista que tais recolhimentos já se encontravam tacitamente homologados quando efetivado o lançamento fiscal.

Alternativamente, caso não seja o entendimento pela aplicação do art. 150, §4º do CTN ao caso em comento, discorre acerca da inaplicabilidade da previsão dos arts. 28, §1º e 107-A, do Código Tributário da Bahia, que buscam a regulamentação diversa no tocante ao termo a quo da decadência nos casos de lançamento por homologação.

Ressalta que o art. 146, III, b, da Constituição Federal estabelece que é matéria reservada à lei complementar o estabelecimento de normas gerais, notadamente as que legislam sobre *“obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários”*.

Neste contexto, em que pese a previsão do Código Tributário do Estado da Bahia, a contagem da decadência deverá ocorrer nos termos do Código Tributário Nacional, em respeito ao disposto na Constituição da República Federativa do Brasil, acerca da necessidade de Lei Complementar para regular o tema.

Ao final, em caráter de eventualidade, ainda que se entenda pela aplicação da contagem do prazo decadencial nos termos previstos no COTEB, o qual retrata o artigo 173, I, do CTN, restaria evidenciada a decadência do período autuado, tendo em vista que, mesmo se utilizando tal parâmetro, o imposto relativo a fatos geradores ocorridos em 2007 apenas poderia ter sido lançado até 31 de dezembro de 2012, sendo que a cientificação do lançamento se deu somente no dia 05 de janeiro de 2013.

A PGE/PROFIS, em Parecer da lavra da Dra. Maria José Coelho Sento Sé, às fl. 169/172, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário, por considerar ausentes os argumentos jurídicos capazes de provocar a reforma do acórdão recorrido.

Verifica que tanto a imputação fiscal está clara, devidamente tipificada e alicerçada na legislação tributária estadual, como o lançamento atende a todos os requisitos descritos no art. 39 do RPAF/99.

Observa que todas as arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade da legislação tributária estadual constantes na súplica recursal devem ser rechaçadas, posto que, falece competência ao órgão colegiado à declaração de inconstitucionalidade, em consonância com o art. 167, I do RPAF.

Destaca que a Lei Estadual no art. 107 do COTEB prevê início do prazo decadencial como sendo o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador.

Assim, contando-se cinco anos a partir de primeiro de janeiro de 2008, considera a autuação lavrada em 26/12/2012, ocorreu dentro do prazo legal, devendo ser afastada a alegação de ocorrência da decadência.

Registra que com o advento da Lei nº 13.199/2014, foi revogado o art. 107-A, I do COTEB, todavia trata-se de norma jurídica de natureza material e não procedimental, razão pela qual não poderia retroagir para surtir efeitos em relação a fato gerador constituído sob a égide da legislação tributária então vigente.

#### **VOTO VENCIDO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 0174-04/14, que julgou Procedente

o Auto de Infração epigrafado, em razão do recolhimento a menor do ICMS devido por antecipação parcial, referente a aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e destinadas à comercialização e da multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente”.

Em seu Recurso Voluntário, o Recorrente se insurge quanto aos fatos geradores anteriores a janeiro de 2008, em razão de ter-se operado a decadência, entendimento que acolho.

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 como, 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 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 o CTN, cujas normas prevalecem, inclusive, sobre a Lei de Execução Fiscal, como, aliás, leciona Leandro Paulsen:

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

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

*“A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios de lei complementar de normas gerais (art. 146, III, b). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais” (Plenário, RE 148754-2/RJ, excerto do voto do Min. Carlos Velloso).*

Ademais, a Súmula Vinculante nº 08, através da qual cristalizou-se o entendimento de que são inconstitucionais os arts. 5º, do Decreto-Lei nº 1.569/77, e 45 e 46, da Lei nº 8.212/91, utilizando-se justamente o fundamento de que a prescrição e a decadência são matérias reservadas 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).

De acordo com o CTN pode-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.

Na análise do caso em tela, observo que o crédito tributário constituído através deste Auto de Infração refere-se ao recolhimento a menor do ICMS, por onde emprego o prazo do art. 150, §4º, do CTN.

O auto foi lavrado em 26/12/2012, para reclamar créditos tributários dos exercícios de 2007 à 2010, todavia o contribuinte só foi regularmente intimado em 05/01/13.

O crédito tributário só é constituído com o lançamento eficaz, para o qual é imprescindível a regular notificação do contribuinte para o oferecimento de defesa. A pura e simples lavratura do Auto de Infração não tem o condão de constituir o crédito tributário. Tão somente após a regular notificação do sujeito passivo é que o lançamento tributário se perfaz. Neste sentido, a jurisprudência pacífica do STJ:

*AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONDIÇÃO DE PROCEDIBILIDADE E EXIGIBILIDADE. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL RURAL.*

**PUBLICAÇÃO DE EDITAIS. EFICÁCIA DO ATO. PRINCÍPIOS DA PUBLICIDADE E DA NÃO-SURPRESA FISCAL.**

1. A notificação do lançamento do crédito tributário constitui condição de eficácia do ato administrativo tributário, mercê de figurar como pressuposto de procedibilidade de sua exigibilidade.
2. Hipótese em que a controvérsia a ser dirimida nos presentes autos cinge-se aos seguintes tópicos: (a) se a ausência de notificação do lançamento do crédito tributário o torna inexistente e, portanto, restaria configurada a impossibilidade jurídica do pedido; (b) se há a necessidade de publicação de editais em jornais de circulação local, bem como a publicação de editais para notificação do vencimento da contribuição sindical rural; e (c) sendo publicado o edital no Diário Oficial torna-se desnecessária sua publicação em jornal local de maior circulação.
3. "A notificação ao sujeito passivo é condição para que o lançamento tenha eficácia. Trata-se de providência que aperfeiçoa o lançamento, demarcando, pois, a constituição do crédito que, assim, passa a ser exigível do contribuinte - que é instado a pagar e, se não o fizer nem apresentar impugnação, poderá sujeitar-se à execução compulsória através de Execução Fiscal - e oponível a ele - que não mais terá direito a certidão negativa de débitos em sentido estrito.

A notificação está para o lançamento como a publicação está para a Lei, sendo que para esta o Mi. Ilmar Galvão, no RE 222.241/CE, ressalta que: 'Com a publicação fixa-se a existência para a lei e identifica-se a sua vigência...' (...) (Leandro Paulsen, in "Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência", Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2006, p. 1076).

4. A notificação constitui-se ato administrativo de intercâmbio procedimental que imprime eficácia a outro ato administrativo - o lançamento - no sentido de dar ciência ao sujeito passivo da formalização do crédito tributário e dos termos de sua exigibilidade, consoante a lição de Paulo de Barros Carvalho, in "Curso de Direito Tributário", Saraiva, 1998, p. 274.

5. Consectariamente, a sua falta implica em ausência de pressuposto válido e regular de constituição e desenvolvimento do processo.

[...]

(AgRg no REsp 950.156/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02.10.2007, DJ 29.10.2007 p. 195)

**TRIBUTÁRIO. DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES DE TRIBUTOS FEDERAIS - DCTF. COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CRÉDITO NÃO CONSTITUÍDO DEVIDAMENTE. CERTIDÃO DE REGULARIDADE FISCAL.**

1. É pacífico na jurisprudência desta Corte que a declaração do tributo por meio de DCTF, ou documento equivalente, dispensa o Fisco de proceder à constituição formal do crédito tributário.
2. Não obstante, tendo o contribuinte declarado o tributo via DCTF e realizado a compensação nesse mesmo documento, também é pacífico que o Fisco não pode simplesmente desconsiderar o procedimento adotado pelo contribuinte e, sem qualquer notificação de indeferimento da compensação, proceder à inscrição do débito em dívida ativa com posterior ajuizamento da execução fiscal.
3. Inexiste crédito tributário devidamente constituído enquanto não finalizado o necessário procedimento administrativo que possibilite ao contribuinte exercer a mais ampla defesa, sendo vedado ao Fisco recusar o fornecimento de certidão de regularidade fiscal se outros créditos não existirem.

4. Recurso especial não provido.

(REsp 999.020/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 13.05.2008, DJ 21.05.2008 p. 1)

Note-se que, sem a notificação ao sujeito passivo, o ato administrativo de lançamento tributário não se perfaz. Neste sentido, o voto do Ministro Luiz Fux, ao analisar o Recurso Especial n.º 748.953:

"Isto porque a notificação assume a função relevantíssima de levar ao conhecimento do contribuinte o lançamento que lhe respeita. Por isso que, ausente a regular notificação do lançamento, este não se perfaz, não gerando direitos ao Fisco. A notificação é requisito de perfeição do lançamento, o qual deve, portanto, considera-se um ato receptício, na lição de Ruy Barbosa Nogueira.

Paulo de Barros Carvalho, discorrendo sobre a imprescindibilidade da regular notificação do lançamento tributário, assevera que: "O lançamento pode ser válido, porém ineficaz, em virtude de notificação inexistente, nula ou anulada. (...) Se o lançamento existir e for válido, não irradiará qualquer efeito jurídico, enquanto não comunicado ao sujeito passivo, por intermédio do ato de notificação. Mesmo existente e válido, o lançamento pode ficar prejudicado em sua eficácia, pela demonstração de vício capital (nulidade absoluta) ou acidental (nulidade relativa) do ato de notificação." (apud Alberto Xavier, ob. cit.).

Desta forma, revela-se a ineficácia do lançamento, com a conseqüente nulidade da Execução Fiscal nele

*fundada, verificada a ausência de notificação do contribuinte, cujo direito à ampla defesa no processo administrativo é assegurado constitucionalmente.”*

Não há dúvidas que a fluência do prazo decadencial se interrompe somente após a regular intimação do sujeito passivo, razão pela qual os créditos lançados do exercício de 2007, foram fulminados pela decadência, restando extinto, consoante determina o inciso V do art. 156 do CTN.

Neste contexto, considero que a revogação do art. 107-A, I do COTEB demonstrou que tal norma nunca foi adequada para a regulação das situações jurídicas tributárias realizadas dentro do Estado da Bahia, servindo apenas para alinhar a legislação estadual com o CTN.

Em assim sendo, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para reformar a Decisão recorrida, nos termos acima expostos.

#### **VOTO VENCEDOR**

*Data maxima venia*, 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 ao exercício de 2007, observo que à época do lançamento de ofício os artigos 150, §4º, e 173, ambos do CTN, já estabeleciam:

*CTN:*

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

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

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

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

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

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

O artigo 107-B da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), que incorporou o artigo 150 do CTN, no seu parágrafo 5º dispunha na redação em vigor até 30/11/2014:

*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 fixava 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 2007, e só seriam desconstituídos, em relação a este exercício, se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/2013.

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 26/12/2012.

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, equivocava-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 eficácia quanto à cobrança administrativa, e/ou judicial, do débito lançado.

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

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

*CTN:*

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

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

Portanto, a data de lavratura do Auto de Infração é a data válida para efeito de impedir que se opere a decadência do direito de lançar o crédito tributário, e não a data de cientificação ao contribuinte, 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 CJP nº 0130-11/11 deste CONSEF, e que de maneira precisa trata a questão:

*Acórdão CJP nº 0130-11/11:*

*“VOTO*

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

*(...)*

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



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

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

Contudo, conforme exposto no Parecer PGE/Profis acostado às fls. 169 a 172 dos autos, insta registrar que com o advento da Lei nº 13.199, de 29/11/2014, publicada no DOE de 29 e 30/11/2014, efeitos a partir de sua publicação, foi revogado o §5º do artigo 107-B da Lei nº 3.956/81, Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB. Trata-se de norma jurídica de natureza material e não procedimental, ou interpretativa, razão pela qual não se pode fazer retroagir sua aplicação para que surta efeito em relação a fato gerador constituído sob a égide da legislação tributária na redação anterior, então vigente. O Auto de Infração em foco foi lavrado em 26/12/2012, quando ainda em vigor o mencionado §5º do artigo 107-B do COTEB, e por conseguinte em relação aos fatos geradores ocorridos em 2007 não havia ocorrido a decadência do direito de lançar.

Pelo exposto, voto no sentido da não ocorrência da decadência em relação ao período objeto do lançamento fiscal, neste incluído o exercício de 2007.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **108529.0401/12-1**, lavrado contra **FÍBRIA CELULOSE S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$35.713,30**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor de **R\$24.373,35**, prevista no inciso II, “d”, do mesmo diploma legal citado, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores pagos.

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

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Raísa Catarina Oliveira Alves Fernandes, Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo e Rodrigo Lauande Pimentel.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de janeiro de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

RAISA CATARINA OLIVEIRA ALVES FERNANDES – RELATORA/VOTO VENCIDO

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – VOTO VENCEDOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS