

**PROCESSO** - A. I. N° 110391.0003/12-9  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - PERENNE EQUIPAMENTOS E SISTEMAS DE ÁGUA S.A.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 5ª JJF nº 0124-05/15  
**ORIGEM** - INFAS FEIRA DE SANTANA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 18/11/2015

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0307-11/15**

**EMENTA:** ICMS. 1. ENTRADA DE MERCADORIAS NÃO REGISTRADAS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. Acolhida parcialmente a arguição do impugnante, reduzido o valor exigido. Infração parcialmente caracterizada. 2. NULIDADE. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ENTREGA DOS ARQUIVOS MAGNÉTICOS COM DADOS DIVERGENTES DOS DOCUMENTOS FISCAIS. MULTA. Arquivos magnéticos com dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais correspondentes. Ausência de intimação (intimação sem validade) concedendo o prazo de 30 dias para corrigir as inconsistências. Consta nos autos apenas intimação válida com o prazo de 5 dias. Vício insanável, cujo efeito é a nulidade da infração em lume, com base no art. 18, IV, “a”, do RPAF/BA. 3. PROGRAMA DESENVOLVE. PARCELA NÃO SUJEITA À DILAÇÃO DE PRAZO. RECOLHIMENTO A MENOS. SUSPENSÃO DO BENEFÍCIO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. O art. 18 do Regulamento do DESENVOLVE (Decreto nº 8.205/02), determina a não aplicação do benefício em relação ao(s) mês(es) em que não houve recolhimento da parcela não incentivada ou se verificou o recolhimento intempestivo. Comprovada a falta do recolhimento da parcela não incentivada. Restou a exigência relativa à parcela não incentivada mais os valores devidos das operações normais, recolhidas a menos, além da parcela incentivada, com dedução dos valores pagos, incluindo o valor não considerado pelo autuante. Reduzido o valor exigido. Infração parcialmente mantida. Rejeitada a preliminar de decadência suscitada de ofício pelo relator, o qual foi vencido, pois o lançamento está em consonância com o prazo previsto pela Lei nº 3.956/81 (COTEB) e no artigo 173, I, do CTN. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela referida 5.ª Junta de Julgamento Fiscal com vistas ao reexame da Decisão proferida nos autos do presente PAF que julgou Parcialmente Procedente a exigência fiscal.

O lançamento de ofício foi originalmente lavrado em 20.06.2012, para exigir ICMS e multa no valor de R\$449.774,03, em razão do suposto cometimento de 03 infrações abaixo descritas, sendo

todas objeto Recurso de Ofício:

*INFRAÇÃO 01 – Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas de mercadorias não registradas. O ICMS com valor de R\$33.275,97. Multa de 70%.*

*INFRAÇÃO 02 – Forneceu informações através de arquivo(s) magnético(s) na legislação tributária, requerido(s) mediante intimação, com dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais correspondentes, ficando o valor da multa limitado a 1% (um por cento) do valor das operações de saídas e das prestações de serviços realizadas no estabelecimento em cada período, calculando-se a multa sobre o valor das operações ou prestações divergentes. Multa no valor de R\$62.030,60.*

*INFRAÇÃO 03 – Recolheu a menos o ICMS em razão da falta de recolhimento, na data regulamentar, da parcela não sujeita a dilação de prazo, perdendo o direito ao benefício em razão à parcela incentivada prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE. O ICMS com valor de R\$354.467,46. Multa de 60%.*

Regularmente instruído, o processo foi a julgamento pela 5ª JJF, que decidiu, de forma não unânime quanto aplicação da decadência, pela Procedência Parcial do Auto de Infração conforme o seguinte voto, *in verbis*:

**VOTO**

*O presente lançamento de ofício, ora impugnado, contempla a exigência de 3 infrações já devidamente relatadas. Cabe, preliminarmente, alinhar que o PAF em lume, conforme já relatado, foi alvo de julgamento da Segunda Instância (2ª CJF), no qual foi decidida a nulidade da decisão de primeira instância Acórdão JJF N° 0046-05/13, para que os autos retornassem para uma nova intimação válida com a assinatura do autuante, cabendo a seguir reprodução parcial do voto que anulou a decisão, conforme segue:*

*"(...)*

*Da análise dos autos, verifico que, na fl. 09 consta intimação para o autuado apresentar, no prazo de 05 dias, o Registro 74 do período de 2007 e 2008. Tal intimação foi recebida em 21/03/12 pelo preposto do autuado, e consta a devida identificação e assinatura das partes.*

*Por sua vez, na fl. 10, consta a intimação, acompanhada de listagem diagnóstico, para correção de divergências nos Registros 50, 54, 60R e 70. Tal intimação foi recebida pelo preposto do contribuinte também em 21/03/12, onde aportou sua assinatura na intimação e todas as folhas da listagem diagnóstico. Outrossim, de fato, consta a assinatura do agente autuante em todas as folhas, exceto, na intimação anexada ao presente PAF.*

*Da análise da defesa, verifico que o contribuinte não contesta a validade da intimação, pelo contrário, defende a inexistência das divergências citadas no levantamento fiscal, exercendo plenamente o seu direito de defesa.*

*Isto porque, em que pese inexista a assinatura do agente fiscal na fl. 10, a mesma existe em todas as demais folhas da listagem diagnóstico, bem como da intimação para apresentação do Registro 74 (fl. 09), entregue no mesmo dia.*

*Não há dúvidas do recebimento da intimação por parte do contribuinte, tanto em razão da assinatura de seu preposto, tanto em razão de o mesmo ter assumido que recebeu e cumpriu a determinação do preposto fiscal, contestando o mérito da infração.*

*Entendo que o presente caso se enquadraria na hipótese prevista no §1º. do art. 18 do RPAF:*

*§ 1º As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo.*

*Entretanto, a correção do vício formal indicado, que não foi feita, acarretaria na necessidade de nova intimação ao contribuinte e, portanto, novo prazo para seu cumprimento, não podendo isto ser feito por esta CJF pois configuraria supressão de instância.*

*Ademais, verifico que o agente fiscal também incorreu em erro quanto da indicação da data de ocorrência e vencimento da referida infração, uma vez que, em se tratando de infração decorrente do descumprimento de intimação, a data de sua ocorrência e vencimento deve ser a data do descumprimento, e não a data relativa ao período fiscalizado.*

Assim, por tudo quanto o exposto, entendo restar Nula a Decisão de piso, devendo os autos retornar para que a JJF sane os vícios formais existentes quanto à Infração 2 e intime o contribuinte nos termos do §1º do art. 18 do RPAF.

Assim, diante de tudo o quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício para anular a Decisão de Primeira Instância administrativa, restando PREJUDICADA a análise do Recurso Voluntário."

Acolhendo a decisão da 2ª CJF, o relator da 5ª JJF converteu o PAF em diligência para que fosse assinada pelo autuante a intimação, à fl. 10, e reaberto o prazo de defesa ao sujeito passivo.

Assim, foi cientificado o autuado da aludida intimação assinada, informando ao contribuinte sobre a reabertura do prazo em 30 (trinta) dias para correções dos arquivos nela indicada e, devendo o autuante, em caso de manifestação do autuado, elaborar nova informação fiscal, considerando o disposto no art. 127, §6º do RPAF/99.

Ao cumprir a diligência solicitada, por orientação da 2ª Câmara, nos deparamos objetivamente com as claras razões da nulidade decidida em primeira instância, concernente à infração 02, adiante alinhadas.

Conforme afirma o nobre relator da segunda instância em seu voto, acima parcialmente transcrito, "Entretanto, a correção do vício formal indicado, que não foi feita, acarretaria na necessidade de nova intimação ao contribuinte e, portanto, novo prazo para seu cumprimento, não podendo isto ser feito por esta CJF pois configuraria supressão de instância".

Logo adiante continua acertadamente o relator, "Ademais, verifico que o agente fiscal também incorreu em erro quanto da indicação da data de ocorrência e vencimento da referida infração, uma vez que, em se tratando de infração decorrente do descumprimento de intimação, a data de sua ocorrência e vencimento deve ser a data do descumprimento, e não a data relativa ao período fiscalizado.".

Assim, com a nova intimação realizada após a decisão da segunda instância e a reabertura do prazo de 30 dias para correção e apresentação dos arquivos, atendendo a decisão da 2ª Câmara e a correta observação do nobre relator quanto à data de ocorrência e vencimento da obrigação acessória, constato que a nova data de ocorrência e vencimento da referida infração 2 passa a ser o dia seguinte aos 30 dias concedidos na nova intimação válida para apresentação e correção dos arquivos, com a devida ciência do impugnante.

A nulidade decidida em primeira instância se evidenciou, todavia, mais uma vez, na medida em que temos, após a nova intimação, uma nova data de ocorrência e vencimento que são posteriores ao próprio lançamento de ofício. Não há, portanto, como se apurar, no presente lançamento de ofício ou qualquer outro, uma infração por descumprimento de obrigação acessória, cujo prazo para sua satisfação ocorre após a lavratura do Auto de Infração.

Importa lembrar que, em relação à infração 02, coube multa por descumprimento de obrigação acessória imputada por fornecimento de informações através de arquivos magnéticos na legislação tributária, requeridos mediante intimação, com dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais, correspondentes, o sujeito passivo deve ser intimado, na forma do § 5º do art. 708-B do RICIMS/97, com o prazo de 30 dias para corrigir os arquivos apresentados com as inconsistências, o que efetivamente não foi feito de forma válida.

Consta nos autos, contudo, apenas a intimação válida com o prazo de 05 dias, conforme fl. 09, bem como a intimação de 30 dias, à fl. 10, sem a assinatura do preposto fiscal, portanto, sem a necessária validade.

Uma nova intimação com reabertura do prazo para a correção, na forma do § 5º do art. 708-B do RICIMS/97, almejando suprir o vício da primeira intimação que não é válida, conforme já alinhado, resultou em um nova data de ocorrência e vencimento da infração, que são posteriores ao presente lançamento de ofício.

Em outro dizer, mantida a presente exigência tributária, o lançamento de ofício seria constituído antes da ocorrência do fato que gerou a infração, ou seja, a data que determina o descumprimento da obrigação acessória de não entregar os arquivos eletrônicos corrigidos.

Assim, fica evidente que houve um vício insanável, cujo efeito é a nulidade da infração 02 em lume, com base no art. 18, VI, "a".

Quanto às arguições de nulidade relativas à Infração 3, verifico que, diferente do alegado pelo sujeito passivo, há demonstrativos dos valores apurados, constantes às fls. 39 e 40, além das fls. 265 a 268, indicando todos os itens necessários para apuração do imposto devido em consonância com a Instrução Normativa nº 27/09, bem como os valores neles constantes foram extraídos dos livros fiscais, livro de Apuração do sujeito passivo, ratificados, inclusive, quando da apresentação das planilhas elaboradas pela defesa.

Assim, não se trata de presunções ou carência de elementos probatórios, os dados são os constantes dos livros fiscais do impugnante, os demonstrativos foram apresentados e quanto às demais alegações por serem meritorias serão analisadas no momento próprio.

Concluo, por conseguinte, que não há qualquer cerceamento ou mesmo mitigaçāo do amplo direito de defesa do

*sujeito passivo ou do contraditório, não cabendo acolhimento aos argumentos defensivos de nulidade.*

*O impugnante, albergado no que dita o § 4º do art. 150 da CTN, argumenta que a ciência obtida, acerca da autuação, deu-se em 01 de dezembro de 2009. Assim, os fatos geradores, relativos às exigências tributárias concernentes no decorrer do exercício de 2007, estariam atingidos pela decadência, haja vista que teria sido regularmente intimado do Auto de Infração há mais de cinco anos da ocorrência de todos os fatos geradores envolvidos nestes períodos. Essa questão é deveras remansosa nesse Contencioso Administrativo, alvo de inúmeros acórdãos, em que reiteradamente é majoritariamente decidido sob o mesmo enfoque hermenêutico, a exemplo dos Acórdãos CJF nos 0113/12-05, 0102/12-05, 0004-11/06 e 0009-12/08.*

*O Código Tributário Nacional permitiu que, através de lei, o ente federativo respectivo possa estipular uma outra contagem de prazo para aplicação dos efeitos decadenciais, conforme alinhado no § 4º do art. 150.*

*A legislação do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento e, por isso, não é acatada a alegação referente à determinação do art. 150, § 4º, do CTN, que prevê: “se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador”.*

*O disposto no art. 107-A, I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, que em sua essência transcreve o art. 173, I do CTN, estabelece como prazo de decadência 5 anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*Assim, os fatos geradores ocorridos no exercício de 2007 só seriam atingidos pela decadência a partir de primeiro de janeiro de 2013 e as medidas preparatórias para o lançamento, bem como a ciência do Auto de Infração ocorreram ainda no exercício 2012, lançamento em 20/06/2012, não havendo, portanto, a extinção do direito da fazenda pública de exigir o crédito tributário, relativo aos fatos geradores do exercício de 2007.*

*Vale destacar que os valores que permaneceram das Infrações 1 e 2 são do exercício de 2008, não cabendo, nem mesmo o entendimento sobre o prazo decadencial alinhado na defesa.*

*No tocante a Infração 1 a autuada apresenta prova do desfazimento da operação, relativa à Nota Fiscal nº 23095, conforme fotocópia da Nota Fiscal de Entrada nº 23438, comprovando o retorno das mercadorias constantes da Nota Fiscal nº 23095 (Art. 654, I Decreto nº 6.284/97)*

*Em relação à Nota Fiscal nº 227, contudo, a prova apresentada pelo sujeito passivo “Declaração” emitida pelo fornecedor declarando que a mercadoria sequer chegou ao destinatário considerando que a autuada constatou divergências entre a nota e/ou mercadoria com o Pedido de Compras. Verifico, em consonância com o autuante que, no caso de retorno, o transporte da mercadoria deveria ser acompanhado pela própria nota fiscal originária, com observação, antes de se iniciar o retorno o motivo de não ter sido entregue a mercadoria: recusa mercadoria fora da especificação, ou outro qualquer, devendo mencionar no campo “Informações Complementares” (art. 654, § 1º, do RICMS/97).*

*A operação de devolução é cercada por exigências formais, tendo em vista as dificuldades de elementos probatórios, e, no presente caso, tal operação não atende as exigências contidas nos artigos 651 e 654.*

*Assim, não há como acolher os elementos probatórios alinhado pela impugnante, portanto, fica caracterizada a exigência relativa à Nota Fiscal nº 227.*

*Considero, por conseguinte, procedente em parte a Infração 1, restando o valor a ser exigido de R\$3.354,78, mês de março de 2008, base de cálculo R\$19.734,00, alíquota 17%.*

*Quanto à Infração 2, foi considerada nula, cabendo, conforme art. 21 do RPAF/BA, representação a INFAZ de Origem, para renovar o procedimento a salvo do vício formal.*

*A Infração 3 foi imputada por recolhimento a menos do ICMS em razão da falta de recolhimento, na data regulamentar, da parcela não sujeita a dilação de prazo, perdendo o direito ao benefício em relação à parcela incentivada prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia.*

*O sujeito passivo é beneficiário do DESENVOLVE, conforme Resolução nº 07/2004, publicada no Diário Oficial do Estado da Bahia de 04 de março de 2004. É, portanto, contemplada pelo benefício da dilação de prazo de 72 (setenta e dois) meses para pagamento do saldo devedor do ICMS, referente às operações próprias, gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado.*

*A perda do benefício, portanto, da parcela incentivada relativa ao mês de 05/2008, tem como fundamento a falta de recolhimento, na data regulamentar, da parcela não sujeita a dilação de prazo.*

*Ao examinar os levantamentos e os livros fiscais de Apuração do Imposto, acostados aos autos, verifico que não se trata exatamente de falta de recolhimento da data regulamentar da parcela não incentivada e sim de recolhimento a menos, que, pode ser entendida como não recolhida tempestivamente a parcela recolhida a menos, resultando na perda do benefício da parcela incentivada, conforme se pode depreender do art. 18 do Decreto nº 8205/02:*

*Art. 18. A empresa habilitada que não recolher ao Tesouro do Estado, na data regulamentar, a parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo, perderá o direito ao benefício em relação à parcela incentivada naquele mês.*

*O art. 18 do Regulamento do DESENVOLVE (Decreto nº 8.205/02), determina a não aplicação do benefício em relação ao(s) mês(es) em que não houve recolhimento da parcela não incentivada ou se verificou o recolhimento intempestivo. O argumento de que não há previsão para recolhimento a menos se depara com a constatação de que a parcela recolhida a menos não foi recolhida, consagrando, assim, à condição que determina a perda da parcela incentivada quando o imposto relativo à parcela não incentivada não for recolhida tempestivamente.*

*Há, contudo, diante dos levantamentos efetuados pelo autuante, conforme planilha, acima relatada, reproduzida da informação fiscal, um evidente recolhimento a menos do imposto devido em relação à parcela não incentivada, isso tanto através da planilha elaborada pelo autuante como pelo impugnante, visto que o mesmo recolheu apenas o valor de R\$18.797,87, quando o autuante entende que esse valor é de R\$66.275,79, fl. 39, e o próprio autuado entende que é de R\$63.545,87, fls. 66 e 278, concernente a parte não incentivada em 09.06.2008, sem que, para tanto, houvesse qualquer cálculo, apenas o valor do limite, acima do qual o sujeito passivo era contemplado pelo benefício. Cabendo observar, inclusive, que esse limite sofre correção, conforme o próprio sujeito passivo alega e calcula.*

*Considerando que o autuante exige o imposto recolhido a menos, englobando a parcela não incentivada e o imposto devido nas operações normais, bem como o imposto devido nas operações alcançadas pelo incentivo, cabe efetuar apenas um ajuste nos valores originalmente exigidos, conforme consta no resumo da apuração no pé da página à fl. 39, para deduzir o valor de R\$78.984,98, antecipadamente pago, concernente à parcela incentivada, não considerada pelo autuante sob o argumento de que se refere ao código de Receita 2167 – (ICMS desenvolve), já que se está exigindo englobadamente o total da parcela incentivada.*

- a) Saldo devedor mensal do ICMS a recolher R\$ 413.722,68*
  - b) (-) Parcela recolhida relativa à parte não incentivada (pg. 09.06.2008) R\$ 18.797,87*
  - c) (-) ICMS normal pago (06.02.2009) R\$ 40.457,35*
  - d) (-) ICMS pago relativo à antecipação da parcela incentivada (pg. 20/06/2008) R\$ 78.984,98*
- E = (a-b-c-d) Total devido relativo à diferença a recolher R\$ 275.482,48*

*O saldo devedor mensal do ICMS a recolher item (a) no valor de R\$413.722,68, indicado no próprio resumo de apuração do ICMS, do livro Registro de Apuração do sujeito passivo (fl. 254), de onde foi extraído pelo autuante, é o resultado do total dos débitos gerados no período, R\$728.888,96, menos o total dos créditos R\$315.166,28 (217.766,31+97.399,97), devendo ser observado que o saldo credor do período anterior R\$97.399,97, que o sujeito passivo alega não ter sido computado, já o foi, conforme se verifica do aludido livro de apuração do sujeito passivo.*

*O que se precisa deixar claro é que foi exigido do autuado todo o valor recolhido a menos, não apenas do imposto relativo à sua apuração normal, como também da parcela não incentivada, além do total da parcela incentivada, sem o benefício da dilação do prazo, em razão do recolhimento a menos da parcela não incentivada.*

*A presente exigência tem pertinência, na medida, inclusive, que o sujeito passivo não errou o recolhimento da parcela não incentivada por dificuldade de interpretação da legislação, que efetivamente à época não detalhava tão precisamente a forma de apuração, pois simplesmente recolheu o valor de R\$18.797,87, que é exatamente o valor do limite do incentivo previsto na Resolução nº 07/2004, razão pela qual não se aplica o argumento de que a Instrução Normativa nº 27/09, teve aplicação retroativa, o que, inclusive, seria razoável uma vez que só através da mesma houve um detalhamento da forma de apuração do benefício.*

*Em outro dizer, o sujeito passivo para encontrar o Saldo Devedor Passível de Incentivo (SDPI), nem mesmo tentou, em relação Saldo Devedor Mensal do ICMS a recolher (SDM), subtrair os Débitos fiscais Não Vinculados ao Projeto aprovado (DNVP) e adicionar os Créditos fiscais não Vinculados ao Projeto aprovado (CNVP), para apurar, com base nos percentuais destinados ao benefício, o valor devido da parcela não incentivada, se restringido, como dito, a recolher apenas o valor de R\$18.797,87, consignado como limite, acima do qual se aplicava o benefício, conforme determina a aludida Resolução nº 07/2004.*

*Diante do exposto, considero mantida parcialmente a Infração 3 no valor de R\$275.482,48.*

*Voto pela PROCEDENCIA PARCIAL do Auto de Infração, tendo em vista a procedência parcial das Infrações 1 e 3 e nulidade da Infração 2, conforme demonstrativo abaixo:*

**VOTO EM SEPARADO (preliminar de decadência)**

*A divergência em relação ao voto do Sr. Relator refere-se à fundamentação no tocante à preliminar de decadência.*

*Mantendo coerência com outro voto por mim proferido nesta 5ª Junta de Julgamento Fiscal, transcrevo o trecho da decisão proferida no PAF de nº 206891.0004/12-9, ocasião em que enfrentei as questões relacionadas com a*

*caducidade do crédito tributário.*

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

*“Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*(...)*

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

*(...)*

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

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

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

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

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

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

*Frise-se que a Súmula Vinculante nº 08, a qual vincula também a Administração Pública, conforme determina o art. 103-A, da CF/88, cristalizou o entendimento de que são inconstitucionais os arts. 5º, do Decreto-Lei nº 1.569/77, e 45 e 46, da Lei nº 8.212/91, utilizando-se justamente o fundamento de que a prescrição e a decadência são matérias reservadas à Lei Complementar de âmbito nacional, conforme se observa da ementa dos precedentes que ensejaram a edição do referido verbete:*

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

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

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

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

***IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO.*** Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei

8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69.

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

Sabe-se bem que o efeito vinculante é atributo exclusivo do verbete, não atingindo a fundamentação. Todavia, não se pode fechar os olhos para o entendimento adotado pela mais alta Corte de Justiça do nosso país, há muito tempo, vale frisar, como se as decisões judiciais não passassem de mera recomendação. Nesse contexto, em termos de decadência, as normas do CTN devem prevalecer sobre as disposições constantes do COTEB.

O CTN prescreve as normas de decadência em dois dispositivos: art. 173, I, e art. 150, §4º, a seguir transcritos, in verbis:

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

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

"Art. 150. (...)

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

Veja-se, que há, no CTN, duas regras distintas referentes à definição do termo a quo do prazo decadencial; cabendo ao intérprete definir quando ele coincide com o fato gerador (lançamento por homologação) e quando ele é protelado para o primeiro dia útil do exercício seguinte (lançamento de ofício).

Uma premissa parece facilitar bastante o deslinde da questão e ela diz respeito ao significado da palavra homologar. Segundo o dicionário Michaellis, homologar quer dizer "confirmar por sentença ou autoridade judicial ou administrativa; aprovar". Logo, o ato que é sujeito à homologação é o pagamento realizado pelo contribuinte; é ele que será verificado pela autoridade administrativa fiscal e, se estiver correto, será aprovado, confirmado. Não se homologa o lançamento feito pelo contribuinte, até mesmo por ser discutível o chamado "lançamento por homologação", vez que não se enquadra no conceito de atividade "administrativa plenamente vinculada" a que faz referência o art. 3º, do CTN.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

“CONSTITUCIONAL, PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ARTIGO 45 DA LEI 8.212/91. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL: (A) PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, SE NÃO HOUVE ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO (CTN, ART. 173, I); (B) FATO GERADOR, CASO TENHA OCORRIDO RECOLHIMENTO, AINDA QUE PARCIAL (CTN, ART. 150, § 4º). PRECEDENTES DA 1ª SEÇÃO.

1. “As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Consequentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social” (Corte Especial, Arguição de Inconstitucionalidade no REsp nº 616348/MG)

2. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco)

anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado".

3. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação — que, segundo o art. 150 do CTN, "ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa" e "opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa" —, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes jurisprudenciais.

4. No caso, trata-se de contribuição previdenciária, tributo sujeito a lançamento por homologação, e não houve qualquer antecipação de pagamento. Aplicável, portanto, a regra do art. 173, I, do CTN. 5. Recurso especial a que se nega provimento".

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

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

14. Recurso especial conhecido parcialmente e, nesta parte, desprovido".

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

(...)

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

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

b) apresentada a declaração pelo contribuinte (GFIP ou DCTF, conforme o tributo) não há necessidade de lançamento pelo Fisco do valor declarado, podendo ser lançado apenas a eventual diferença a maior não declarada (lançamento suplementar);

c) na hipótese do subitem anterior, caso o Fisco tenha optado por lançar de ofício, por meio de NFLD, as diferenças declaradas e não pagas em sua totalidade, aplica-se o prazo decadencial dos arts. 150, § 4º, ou 173 do CTN, conforme tenha havido antecipação de pagamento parcial ou não, respectivamente; respectivamente; o prazo prescricional, ainda, e por sua vez, conta-se da constituição definitiva do crédito tributário;

d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. . 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;

f) para fins de cômputo do prazo de decadência, todas as vezes que comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação deve-se aplicar o modelo do inciso I, do art. 173, do CTN;

g) Para fins de cômputo do prazo de prescrição, nas declarações entregues antes do vencimento do prazo para pagamento deve-se contar o prazo prescricional justamente a partir do dia seguinte ao dia do vencimento da obrigação; quando a entrega se faz após o vencimento do prazo para pagamento, o prazo prescricional é contado a partir do dia seguinte ao da entrega da declaração;

h) A súmula em apreço, em princípio, qualificaria interpretação literal: todo o art. 45 da Lei nº 8.212, de

1991, estaria alcançado pela inconstitucionalidade. Porém, por tratar-se de matéria do mais amplo alcance público, o intérprete deve buscar resposta conciliatória, que não menoscabe expectativas de alcance de benefícios; principalmente, e do ponto de vista mais analítico, deve-se observar que há excertos do art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, que não seriam substancialmente alcançados pela Decisão do Supremo Tribunal Federal”.

Para o CONSEF, pagamento antecipado pelo sujeito passivo, extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento. Havendo pagamento integral do tributo devido, não havendo outro prazo previsto em lei para homologação, este será de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

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

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

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

Assim, o prazo para homologação tácita do lançamento e extinção do crédito tributário, fixado no Código Tributário do Estado da Bahia, no § 5º do artigo 107-B, é de 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, desde que não seja comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, pois, comprovada essa situação, o tributo poderá ser reclamado pelo sujeito ativo ou ente tributante, a qualquer época.

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

Tratando-se de fatos geradores ocorridos no exercício de 2007, o Fisco, pela jurisprudência do CONSEF, teria até o dia 31/12/2012, para constituir o lançamento tributário. Como o Auto de Infração foi lavrado em 20/06/2012, com ciência ao contribuinte em 25/06/2012, via “AR”, não estaria configurada a decadência dos créditos tributários reclamados do período compreendidos no exercício de 2007.

Considerando a minha condição de integrante do órgão de julgamento do CONSEF, voto acompanhando a jurisprudência do tribunal administrativo da Bahia, para afastar a preliminar de DECADÊNCIA, porém considerando que os argumentos defensivos, no tocante exclusivamente à infração nº 2, guardam correspondência mais próxima com as mais recentes decisões da justiça brasileira, em especial o STF, conforme exposto acima.

A Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

#### **VOTO (Vencido quanto à preliminar de decadência suscitada de ofício)**

Temos sob apreciação Recurso de Ofício contra a decisão da 5ª JJF que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração em epígrafe, reduzindo as infrações 1 e 3 e a Nulidade da infração 2.

Entretanto, peço *venia* para adentrar, de ofício, na questão da decadência do direito de constituição do crédito tributário em relação ao presente PAF.

Compulsando os autos, vejo que no caso em tela, houve a ocorrência de decadência do direito do Fisco de constituição do crédito tributário conforme o art. 150, §4º do CTN, pois, parte dos fatos geradores ocorreu nos anos de 2007 e 2008 e a autuação somente fora lançada em 20.06.2013, ou seja, cinco anos após alguns dos fatos geradores.

Para decidir sobre essa questão, faz-se necessário tecer uma reflexão sobre a edição da Súmula Vinculante nº 08 e o Parecer exarado pelo ilustre Procurador Geral do Estado da Bahia, em decorrência da diligência suscitada por este CONSEF.

Pois bem, diz a Súmula Vinculante nº 08, editada pelo STF:

*“São inconstitucionais os parágrafos único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.*

Primeiramente ressalto que a redação dada ao verbete sumular não ajuda o intérprete a reconhecer o extraordinário alcance e dimensão dessa nova norma jurídica inserida no sistema legal brasileiro. A princípio, a referida manifestação do STF unicamente expurga do ordenamento jurídico, por vício de inconstitucionalidade, os citados artigos de matéria previdenciária. Entretanto, somente após uma leitura atenta e diante de uma reflexão profunda dos fundamentos que levaram a edição desta posição jurisprudencial importante, é que podemos entender como todo o sistema tributário nacional foi alterado de forma indelével.

Após uma análise mais apurada dos seus fundamentos, entendo que a verdadeira questão de fundo neste posicionamento do Supremo Tribunal Federal é o estabelecimento da competência legislativa e o tipo de norma legal adequada para prever a aplicação dos institutos da decadência e prescrição. Da leitura dos votos dos Recursos Extraordinários que embasaram o entendimento Súmula Vinculante nº 8 (RE's 556664-1, 560626-1, 559943-4, dentre outros), fica constatado com plena nitidez que o STF conclui que a prescrição e a decadência só podem ser disciplinadas por Lei Complementar de âmbito nacional, vez que são institutos gerais do direito tributário.

A ementa do Recurso Extraordinário nº 556.664/RS é lapidar e resume toda a essência da debatida Súmula, por isso, vale transcrevê-la, *in litteris*:

*“EMENTA: 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 PROVÍDO. 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, b, III, 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 PROVÍDO. 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 556664 / RS-RIO GRANDE DO SUL / RECURSO EXTRAORDINÁRIO / Relator(a): Min. GILMAR MENDES / Julgamento: 12/06/2008 / Órgão Julgador: Tribunal Pleno)” (grifo nosso)*

Diante deste inequívoco pronunciamento, está claro que, em nome da equidade e da segurança jurídica, a determinação do Supremo Tribunal Federal, via Súmula Vinculante nº 8, é no sentido de que **somente o CTN pode prever prazos prespcionais e decadenciais em torno de matéria tributária**. Deste modo, não cabe ao COTEB versar sobre tais assuntos, por se tratar de matérias reservadas a Lei Complementar, segundo mandamento constitucional e interpretação do próprio Supremo.

Na inteligência dessa jurisprudência vinculante, permitir regulação distinta por parte de cada ente da federação, implicaria um verdadeiro ataque aos princípios da isonomia e da segurança jurídica. Portanto, se faz necessária que a regulação desses temas tributários tenha âmbito nacional, sob a égide de uma única norma, qual seja: o CTN.

Deste modo, tecidas as considerações acerca dos reflexos advindos da decisão do STF, entendo que a aplicação do COTEB para fins de estabelecimento do início da contagem do prazo decadencial não se coaduna com o quanto disposto na própria Constituição Federal e no quanto estabelecido nos fundamentos da Súmula Vinculante nº 8 do STF.

Por seu turno, também devemos analisar a ressalva do início do §4º do art. 150, de que supostamente instituiria uma permissão legal para fixação de prazo diverso de decadência em outra lei, conforme suscitou a i. Procuradora no seu parecer.

A meu ver, para solucionar essa celeuma, devemos fazer uma interpretação jurídica com referência a dois aspectos relevantes na análise desta questão: a) a de que o CTN é anterior à promulgação da Constituição Federal de 1988, ou seja, aquele Código deve se adequar aos mandamentos constitucionais e, b) a de que o entendimento esposado pelo STF, com a edição desta Súmula Vinculante, não permite o regramento de institutos gerais de direito tributário por outras normas, a não ser a Lei Complementar prevista na própria Constituição Federal, afastando automaticamente a ressalva disposta no texto original do Código Tributário, parte, que eu entendo, não fora recepcionada pela Carta Magna.

Em outras palavras, não podemos nos ater a uma interpretação literal do disposto no §4º e conceder uma permissão aos legisladores infraconstitucionais, pois, tal atitude esta em flagrante desacordo com a exegese do texto da Carta Magna e a interpretação do STF quando da expedição deste juízo Sumular. Caso contrário, não poderíamos falar em preservação da equidade e da segurança jurídica, princípios centrais e sustentadores da decisão vinculante do Tribunal Superior.

Ora, como a Súmula Vinculante declarou a inconstitucionalidade dos artigos de uma lei de natureza tributária, no caso, os art. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que tinham como fundamento de existência legal o mesmo mandamento do art. 150, §4º, primeira parte do CTN, então, *mutatis mutandis*, verificada a inconstitucionalidade dos referidos artigos por falta competência material, fica afastada a aplicação da mesma permissão legal do §4º para as outras normas de natureza tributária de todos os entes da federação, instituidora de qualquer tributo. Isso nada mais é do que uma consequência lógica/jurídica inegável e inexorável, com aplicação e abrangência em relação à lei criadora de qualquer tributo, seja a lei do ICMS, ISS, IPI, etc.

Dessa forma, salta aos olhos que para o STF não cabe a nenhuma norma, de nenhum ente federativo, instituidora de qualquer tributo, regulamentar os institutos gerais de direito tributário, reservados pela Constituição Federal ao alvitre exclusivo de Lei Complementar, de âmbito nacional.

Porém, antes de fechar o raciocínio sobre a SV. 08, é necessário fazer breves comentários em relação à Resposta da Consulta sobre o Procedimento de Uniformização de Orientação Jurídica, elaborada pela PGE/PROFIS, de lavra do Procurador Geral do Estado da Bahia.

Quadra apontar que, infelizmente, a Resposta concedida não aborda de maneira abalizada a questão principal para a solução dessa lide. Vejo que a d. PGE não fundamenta a sua posição quanto à possibilidade da aplicação ou não do COTEB, levando-se em conta o posicionamento do STF, mas tão somente expõe uma negativa de reabertura de debate, mantendo um posicionamento antigo, sob a égide de outras luzes que não mais existem. Em outras palavras, entendo que não houve o aprofundamento e a reflexão necessários que cabem no trato da questão da decadência e da prescrição, assuntos modificados após o pronunciamento do STF.

Em que pese o zelo sempre expedido por este órgão nos debates da matéria, devido à importância da questão em si, com consequências tributárias, administrativas e políticas práticas

para o Povo e o Estado da Bahia, sinto que a falta de um posicionamento fundamentado, inequívoco e suficientemente claro deixou de trazer a necessária segurança jurídica para os administrados e para os contribuintes deste Estado.

Ademais, a Resposta prestada pela PGE formalmente responde à Diligência solicitada pelo CONSEF, mas não esclarece em nenhum aspecto, o posicionamento a ser seguido nas situações iguais esta, vivida nos autos.

Dest'arte, apreendo que a única manifestação valiosa da Resposta, exarada pelo Procurador Geral do Estado, o Srº Rui Moraes Cruz, é a indicação da necessidade de alteração do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB) para afastar divergências entre este e o Código Tributário Nacional. Pela importância dessa sugestão, transcrevo tal passagem:

*“Não obstante, tendo em vista o conteúdo das discussões sobre a matéria em comento, acolho a sugestão manifestada pela i. Procuradora Chefe em exercício no despacho de fls. 187/188, deve o presente expediente retornar à PROFIS para que seja elaborada minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B, 5º do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazo estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN.”*

Ora, se há necessidade de alteração, é sinal de que tal norma não é adequada para a solução e regulação das situações jurídicas tributárias realizadas dentro do Estado da Bahia! Salvo melhor inteligência, a sugestão proposta parece indicar, com grande clareza e veemência, a necessidade de alinhamento da legislação estadual com o CTN, o que reforça a tese de que o prazo decadencial deve ser aquele estabelecido pelo Código Tributário Nacional, lei de âmbito nacional, consoante inteligência da Súmula Vinculante nº 08.

Nesse contexto, devo lembrar que uma Súmula Vinculante tem poder impositivo, tudo em razão do seu caráter e efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração Pública direta e indireta, em todas as esferas de poder. Ou seja, me parece inapropriada, quiçá impossível, a utilização do COTEB como ferramenta de condução da questão de definição do marco inicial do prazo decadencial, uma vez que as questões gerais de matéria tributária só podem ser dispostas em lei específica, ditada pela Constituição Federal.

Por fim, com a patente alteração de paradigma ocorrida, tenho como certa a assertiva de que não podemos mais seguir a ‘antiga’ jurisprudência desse Conselho, que abraçava entendimento diferente sobre a possibilidade do regramento da decadência e da prescrição. A agora, após a edição da Súmula em debate, com a legislação sob novo enfoque, devemos repensar nosso entendimento para adequá-lo à nova realidade jurídica, imposta pelo STF, mas de forma alguma aplicá-la como anteriormente se fazia (com base no COTEB ao invés do CTN), como opinou a PGE/PROFIS, sob pena de prejudicar o próprio erário estadual, ante a flagrante inconstitucionalidade do regramento estadual e de se afastar do princípio da eficiência (art. 37, caput da CF), pois, nos tempos atuais, em plena era digital, 5 anos é tempo mais que suficiente para que o Fisco lance ou perquirir qualquer soma a título de tributo.

Ressalto que, se levada à questão ao Poder Judiciário, o Estado arcará com enormes ônus sucumbências, que serão pagos pelas futuras gerações e administrações, desperdiçando dinheiro público do povo baiano.

Tecidas as considerações acerca da impossibilidade da aplicação do COTEB na regulação de matérias gerais de direito tributário, por não ser a norma prevista na CF/88, resta saber quando devemos aplicar o regramento do CTN no ICMS.

Como sabido, o Código Tributário tem dois artigos dispondo sobre a decadência: o art. 150, §4º, para lançamento por homologação, e; o art. 173, I, para lançamentos de ofício. Consequentemente, para sabermos qual regramento deve ser usado, temos que definir de maneira segura, quando estamos diante de um lançamento por homologação e quando estamos diante de um lançamento de ofício.

Primeiramente, vale transcrever os artigos 150, §4º e 173, I do 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 a homologação, será ele de 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”*

Depois, devemos observar as normas e o entendimento jurisprudencial dominante do STJ para definir quando é caso de lançamento por homologação e de ofício. Nessa esteira, o COTEB, numa reprodução do artigo 150, do CTN, assim entende o que seria o lançamento por homologação, consoante o teor do seu art. 107-B:

*“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.”*

Sobre a diferenciação dos lançamentos, o STJ já pacificou seu entendimento no sentido de que lançamentos por homologação seriam aqueles que os sujeitos passivos têm o dever de antecipar o pagamento do ICMS sem que haja prévio exame por parte da autoridade administrativa, sendo aplicável, nestes casos, o quanto disposto no art. 150, §4º do CTN, ou seja, a regra da decadência após 5 anos da ocorrência do fato gerador.

Podemos trazer à baila, a decisão do Agravo Regimental no Recurso Especial 117291 do Rio Grande do Sul, de relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, que muito bem expõe o entendimento consolidado do STJ:

*“EMENTA - PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOR. DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. ART. 20, § 4º, E 21, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC.*

*1. Agravo regimental no recurso especial em que se discute o prazo para a constituição de crédito tributário remanescente de ICMS, no caso em que ocorre o pagamento a menor do tributo.*

*2. Nos tributos cujos sujeitos passivos têm o dever de antecipar o pagamento sem que haja prévio exame da autoridade administrativa, caso se apure saldo remanescente, a Fazenda deverá constituí-lo no prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, sob pena de ocorrer a extinção definitiva do crédito, nos termos do parágrafo 4º do art. 150 do CTN. Precedentes: AgRg no REsp 1.152.747/MG, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 22/2/2011; AgRg no REsp 1.192.933/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 11/2/2011; AgRg no REsp 1.182.862/RS, Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Turma, DJe 2/2/2011.*

*3. Ademais, a Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 973.733/SC, realizado nos termos do art. 543-C e sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, sedimentou o entendimento de que o art. 173, I, do CTN se aplica aos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou, quando, a despeito da previsão legal, não há o pagamento, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação.*

*4. Honorários advocatícios fixados em 0,5% sobre o valor atualizado da causa, nos termos do art. 20, § 4º e 21, § 1º, do CPC.*

*5. Agravo regimental não provido.*

*(AgRg no REsp 1172391 / RS / AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2009/0249482-0 / Relator(a) Ministro BENEDITO GONÇALVES (1142) / Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA Data do Julgamento: 04/08/2011 / Data da Publicação/Fonte DJe 10/08/2011”*

Entretanto, mesmo a despeito do entendimento consagrado do STJ de que qualquer pagamento

efetuado a título de tributo já afirmaria a natureza jurídica do lançamento para a espécie por homologação, vislumbro, com a devida *venia*, que tal definição é extremamente fluida, sem delinear a necessária segurança jurídica que a situação impõe.

Pois bem, deixar a configuração do lançamento tributário ao alvitre do contribuinte não é a melhor resposta diante do ordenamento jurídico. Trilhando o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, o sujeito ativo poderia ‘ganhar’ um ano a menos de decadência com o pagamento de apenas 0,01 (hum centavo)! Trata-se de uma situação teratológica, que não se coaduna com os princípios constitucionais da legalidade e da segurança jurídica. Desse modo, percebo que a caracterização deve advir da lei, caso a caso.

No caso do ICMS, em regra, vislumbro que a sua apuração é mensal, com lançamento feito pelo próprio contribuinte e a devida homologação posterior, dos cálculos e do pagamento efetuado, pela autoridade administrativa pertinente.

Diante desse quadro legal, assegurado que: (i) a regra do ICMS é o lançamento por homologação, sendo exceção o lançamento de ofício, v.g., nos casos de lançamento por presunção do art. 4º, §4º da Lei nº 7.014/96; e (ii) entendendo que somente o CTN pode regulamentar as normas gerais de direito, por mandamento constitucional e aplicação da SV. 08 nos seus fundamentos; concluo que o prazo a ser observado nos lançamentos do ICMS por homologação é aquele previsto no art. 150, §4º do CTN, ou seja, 5 (cinco) anos após o dia de ocorrência do fato gerador.

Por tudo exposto, concluo que as ocorrências datadas antes 20/06/2007 não mais poderão ser exigidas pelo Fisco da Bahia, porquanto alcançadas pela decadência, prevista no artigo 150, §4º do CTN.

Vencido quanto à decadência, passo ao exame de outros aspectos do mérito do Recurso Voluntário.

Na decisão de piso, a redução foi motivada pela desoneração ocorrida nas infrações 1 e 3 e a nulidade da infração 2.

Cura ressaltar que a infração 2 versa sobre descumprimento de obrigação acessória por fornecimento de informação através de arquivos magnéticos na legislação, divergentes dos documentos fiscais, correspondentes.

A nulidade foi declarada pelos julgadores de base nos seguintes termos:

*Importa lembrar que, em relação à infração 02, coube multa por descumprimento de obrigação acessória imputada por fornecimento de informações através de arquivos magnéticos na legislação tributária, requeridos mediante intimação, com dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais, correspondentes, o sujeito passivo deve ser intimado, na forma do § 5º do art. 708-B do RICIMS/97, com o prazo de 30 dias para corrigir os arquivos apresentados com as inconsistências, o que efetivamente não foi feito de forma válida.*

*Consta nos autos, contudo, apenas a intimação válida com o prazo de 05 dias, conforme fl. 09, bem como a intimação de 30 dias, à fl. 10, sem a assinatura do preposto fiscal, portanto, sem a necessária validade.*

*Uma nova intimação com reabertura do prazo para a correção, na forma do § 5º do art. 708-B do RICIMS/97, almejando suprir o vício da primeira intimação que não é válida, conforme já alinhado, resultou em uma nova data de ocorrência e vencimento da infração, que são posteriores ao presente lançamento de ofício.*

*Em outro dizer, mantida a presente exigência tributária, o lançamento de ofício seria constituído antes da ocorrência do fato que gerou a infração, o u seja, a data que determina o descumprimento da obrigação acessória de não entregar os arquivos eletrônicos corrigidos.*

*Assim, fica evidente que houve um vício insanável, cujo efeito é a nulidade da infração 02 em lume, com base no art. 18, VI, “a”.*

Convirjo no entendimento unânime esposado pelos julgadores da 5ª JJF no sentido de que é nula a infração 2, mas não com os mesmos fundamentos.

Há razão em dizer que não é válido um lançamento de ofício constituído antes da ocorrência dos fatos geradores. Porém, as razões vivenciadas neste PAF superam este argumento.

Primeiramente, deve-se pontuar que não houve nova intimação do Contribuinte com a reabertura do prazo, consoante o disposto no §5º do art. 708-B do antigo RICMS de 1997. Compulsando os autos, vê-se claramente que houve uma diligência para que o fiscal assinasse as intimações de fls. 09 e 10 que não estavam autografadas, conforme julgamento da 2ª CJF.

De plano, se vê que a diligência de fl. 414 se mostrou equivocada, pois não sanou o vício constante das intimações acostadas aos fólios processuais.

Há de se mencionar que tais máculas são insanáveis desde o início, não só porque a intimação deve ser anterior ao próprio Auto de Infração, mas também que a intimação de fl. 10, determina em seu cabeçalho o prazo de 5 dias e no seu bojo, a mesma intimação indica que o prazo é de 30 dias.

Some-se a isso que essa intimação, em um único instrumento, tanto determina a entrega dos arquivos magnéticos, bem como manda que sejam sanadas as irregularidades existentes nos mesmos.

Ora, isso é teratológico!

Não pode o Contribuinte, neste caso, ser intimado em um único instrumento, com dois prazos e para dois aspectos que devem ser sucessivos, ou seja, o prazo de correção de inconsistências de certos arquivos só pode existir no mundo jurídico se, e somente se, estes arquivos já tiverem sido enviados à Secretaria da Fazenda, ou se esta tiver intimado o Contribuinte a reenviá-los, no prazo de 5 dias, conforme mandava o artigo 708-B e seus parágrafos, do RICMS/BA-97.

Assim, pelo acima alinhavado, entendo que a infração 2 é nula, devendo ser refeito novo procedimento, a salvo de falhas, observado o prazo decadencial.

Passo ao exame da infração 1.

A redução ocorrida na infração ocorreu devido à apresentação de prova do desfazimento da operação, relativa à Nota Fiscal nº 23095, conforme fotocópia da Nota Fiscal de Entrada nº 23438, comprovando o retorno das mercadorias constantes da Nota Fiscal nº 23095 (Art. 654, I Decreto nº 6.284/97).

Neste sentido, creio que andou bem a JJF, reduzindo corretamente o valor lançado na infração 01.

Por fim, caminho para a infração 03.

Esta infração fora lançada por suposto recolhimento a menos do ICMS em razão da falta de recolhimento, na data regulamentar, da parcela não sujeita a dilação de prazo.

A desoneração ocorreu sob o argumento de que “*o valor de R\$78.984,98, antecipadamente pago, concernente à parcela incentivada, não considerada pelo autuante sob o argumento de que se refere ao código de Receita 2167 – (ICMS desenvolve), já que se está exigindo englobadamente o total da parcela incentivada*”.

Com base nessas premissas, o relator de *primo grau* reformulou o demonstrativo de fls 39 e apontou os seguintes cálculos:

- a) Saldo devedor mensal do ICMS a recolher R\$ 413.722,68
  - b) (-) Parcela recolhida relativa à parte não incentivada (pg. 09.06.2008) R\$ 18.797,87
  - c) (-) ICMS normal pago (06.02.2009) R\$ 40.457,35
  - d) (-) ICMS pago relativo à antecipação da parcela incentivada (pg. 20/06/2008) R\$ 78.984,98
- $$E = (a-b-c-d) \text{ Total devido relativo à diferença a recolher R\$ 275.482,48}$$

*O saldo devedor mensal do ICMS a recolher item (a) no valor de R\$413.722,68, indicado no próprio resumo de apuração do ICMS, do livro Registro de Apuração do sujeito passivo (fl. 254), de onde foi extraído pelo autuante, é o resultado do total dos débitos gerados no período, R\$728.888,96, menos o total dos créditos R\$315.166,28 (217.766,31+97.399,97), devendo ser observado que o saldo credor do período anterior R\$97.399,97, que o sujeito passivo alega não ter sido computado, já o foi, conforme se verifica do aludido livro de apuração do sujeito passivo.*

Pois bem.

Concordo com a redução ocorrida pela Junta, que acolheu o imposto pago por antecipação da parcela incentivada no valor de R\$ 78.984,98.

Entretanto, mesmo não sendo objeto do recurso de ofício, entendo que não fora observado o quanto disposto no artigo 18, §3º do Decreto nº 8.205/02, abaixo colacionado:

*Art. 18.*

(...)

*3º Na hipótese do saldo devedor mensal do ICMS passível de incentivo ser apurado a menor, fica assegurado o benefício em relação à parcela calculada como incentivada naquele mês, caso o pagamento correspondente à parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo, escriturada pelo contribuinte, ocorra na data regulamentar.*

Portanto, nos limites do presente recurso, entendo correta a redução manejada pela primeira instância, julgando parcialmente procedente a infração 03.

Pelo tudo quanto exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, ora interposto, e ex officio, reconheço a ocorrência da decadência dos fatos ocorridos antes de 25/06/2007.

#### **VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência suscitada de ofício pelo relator)**

Concordo com o nobre Conselheiro Relator quanto ao não provimento do Recurso de Ofício. Contudo, *data maxima venia*, divirjo do entendimento relativo à decadência do direito de constituição do crédito tributário.

Assim, este voto refere-se apenas à arguição de decadência do direito de constituição do crédito tributário pela Fazenda Estadual da Bahia, em relação a parte do exercício de 2007, levantada de ofício pelo nobre Relator. Neste sentido, 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, vigente à data de ocorrência dos fatos geradores alvo do lançamento, e da autuação, 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 fixava prazo à homologação do lançamento, não podendo ser arguida 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 digno Conselheiro Relator aduz ter-se 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 no sentido de que não ocorreu a alegada decadência, tendo em vista que o lançamento de ofício foi realizado em 20/06/2012.

Outro aspecto já levantado em outros julgamentos, que por oportuno aqui trago, diz respeito à caracterização do lançamento em si, ao argumentar-se 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-se 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, *data venia*, parece-me equivocado esta conclusão.

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, também já apontado em sessões de julgamento deste Conselho 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

*Incialmente, 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 transcrita, 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 todo o exercício de 2007.

**VOTO EM SEPARADO (Prejudicial de decadência)**

Concordo com a conclusão do voto vencedor, quanto a inocorrência da decadência no período autuado, contudo entendo que a fundamentação não se coaduna com o posicionamento legal e jurisprudencial relativo a matéria.

No meu sentir, em termos de decadência, as normas do CTN devem prevalecer sobre as disposições constantes do COTEB, razão pela qual, 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.

Esta foi a fundamentação apresentada pelo relator, contudo, e aqui reside o cerne de minha divergência, entendo ser inaplicável presente auto de infração.

Isso porque, a infração 01, (única que remanesceu ocorrência anterior a 20/06/2007) acusa o sujeito passivo de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas de mercadorias não registradas.

Em se tratando de omissão apurada através de entrada não registrada, não há como auferir qual foi a data que ocorreram as omissões, razão pela qual o prazo da contagem da decadência se inicia no primeiro dia do exercício seguinte, conforme o art. 173, I, do CTN.

Por essa razão, não há o que se falar em decadência. A regra do §4º do art. 150 do CTN não se aplica neste caso em concreto por não poder precisar quando ocorreu o fato gerador da omissão.

Ora, se não dá para dizer qual foi o mês da omissão, deve-se utilizar a regra do art. 173, I do CTN que prorroga a contagem do prazo decadencial para o primeiro dia útil seguinte a ocorrência do fato gerador.

Ante ao exposto, com as considerações acima, acompanho o voto pela rejeição da prejudicial de decadência.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime em relação à preliminar de decadência e, por unanimidade quanto ao mérito, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **110391.0003/12-9**, lavrado contra **PERENNE EQUIPAMENTOS E SISTEMAS DE ÁGUA S.A.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$278.837,26**, acrescido das multas de 70% sobre R\$3.354,78 e 60% sobre R\$275.482,48, previstas no art. 42, incisos III e II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais. Representa-se à INFRAZ de origem, para renovar o procedimento a salvo do vício formal referente à infração 2.

**VOTOS VENCEDOR e EM SEPARADO\*** (Preliminar de decadência suscitada de ofício pelo relator) – Conselheiros(as): Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva, Rosany Nunes de Mello Nascimento, Eduardo Ramos de Santana, Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes\* e Rubens Bezerra Soares.

**VOTO VENCIDO** (Preliminar de decadência suscitada de ofício) – Conselheiros(as): Rodrigo Lauande Pimentel.

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

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Preliminar de decadência suscitada de ofício)

OSMIRA FREIRE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA - VOTO VENCEDOR  
(Preliminar de decadência suscitada de ofício pelo relator)

RAISA CATARINA OLIVEIRA ALVES FERNANDES - VOTO EM SEPARADO  
(Preliminar de decadência suscitada de ofício pelo relator)

MARIA HELENA DE MENDONÇA CRUZ – REPR. PGE/PROFIS