

**PROCESSO** - A. I. Nº 147074.0009/13-5  
**RECORRENTE** - I. M. DE SANTANA ALMEIDA COMÉRCIO DE CONFECÇÕES EIRELI  
(FERANDA) - EPP  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2º JJF nº 0168-02/14  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 18/11/2016

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C/JF Nº 0162-12/16

**EMENTA:** ICMS. 1. CARTÕES DE CRÉDITO E DE DÉBITO. COTEJO DAS OPERAÇÕES DECLARADAS NA ESCRITA FISCAL DO CONTRIBUINTE COM OS VALORES INFORMADOS PELA ADMINISTRADORA DOS CARTÕES RESULTANDO EM DIFERENÇA NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. 2. MULTA PERCENTUAL APLICADA SOBRE O VALOR DO IMPOSTO NÃO ANTECIPADO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. 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 referentes a fatos geradores ocorridos até 03/07/2007, foram fulminados pela decadência, restando extinto, consoante determina o inciso V do art. 156 do CTN. Este CONSEF como tribunal administrativo competente para controlar a legalidade dos lançamentos tributários não pode se afastar da realidade legal e aplicar interpretação ilegal apenas por ser mais cômoda ao Estado. Outrossim, da própria análise sistemática do RPAF, verifica-se que o próprio art. 168 assegura a aplicação imediata da legislação, se não fosse assim, qual o sentido de se sobrestar o julgamento do processo administrativo até que ocorra a revogação ou modificação de lei ou ato normativo considerado ilegal. Acolhida a preliminar de decadência. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Improcedente**. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria em exercício.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão exarada pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração epigrafado, lavrado em 16/12/13 para imputar ao sujeito passivo as seguintes infrações:

*Infração 1 – falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$9.406,97, referente à omissão de saídas de mercadorias tributadas, presumida por meio de levantamento de vendas com pagamento em cartão de crédito e de débito em valores inferiores aos valores fornecidos por instituições financeiras e administradoras de cartão de crédito, no mês de dezembro de 2008, conforme demonstrativos e documentos às fls. 06 a 20;*

*Infração 2 - multa percentual, no valor de R\$2.853,71, sobre o ICMS que deveria ter sido recolhido por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de março a agosto de 2008, conforme demonstrativo às fls. 21 a 23.*

A Junta de Julgamento Fiscal decidiu a lide com a seguinte fundamentação, “*verbis*”:

*Preliminarmente, analisando a argüição de decadência dos fatos geradores ocorridos antes de 10/01/2009, verifico que não assiste razão ao defendente, senão vejamos.*

*A discussão reside pois na possibilidade ou não de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo ao período citado, ante a disposição do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.*

*A controvérsia que se estabelece, por conseguinte, não diz respeito à matéria das exigências naquele período. Instaura-se em questionamento jurídico, quer seja, se houve ou não lançamento válido pelo Fisco, diante da regra de caducidade do direito de o Fisco de constituir o crédito tributário.*

*Consoante o disposto no artigo 173, inciso I, do CTN, "o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 05 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado".*

*Já o parágrafo único do mesmo artigo reza que "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".*

*Ou seja, o entendimento no âmbito do CONSEF é de que a regra geral em matéria de decadência, no que toca ao ICMS, é de que o fisco tem 05 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que se venceu o prazo para pagamento fixado na legislação, para formalizar o crédito tributário respectivo não pago no todo ou em parte à época própria, sob pena de caducidade do direito ao crédito pelo seu não exercício.*

*No presente caso, para o crédito tributário vencido no citado período (2008), considerando-se que o lançamento ocorreu em 16/12/2013, a contagem de prazo para a Fazenda Pública proceder à constituição do crédito tributário iniciou-se em 01/01/2009, findando-se em 31/12/13.*

*Quanto ao pedido do autuado de diligência para revisão do lançamento, com base no art. 147, inciso I, alínea "b", do RPAF/99, fica indeferido tal pedido, tendo em vista que o pedido do contribuinte foi no sentido de verificação de fatos vinculados à escrituração comercial ou de documentos que estejam de sua posse, e cujas provas poderiam ter sido juntadas aos autos. Além disso, o autuado não apresentou provas de suas alegações, nem justificou impossibilidade de trazer ao processo tais provas.*

*Os elementos dos autos são suficientes para elucidação dos fatos questionados, tornando-se despiciendo o objeto da diligência ou perícia requerida, motivo pelo qual, com fulcro no art.147, inciso I, do RICMS/97, indefiro o pedido do autuado.*

*No mérito, no caso do item 01, a autuação está fundamentada no § 4º do artigo 4º, da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 8.542 de 27/12/02, efeitos a partir de 28/12/02, que prevê in verbis: "O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção".*

*Desta forma, a declaração de vendas em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, independente de ter ocorrido através de ECF ou através da emissão de notas fiscais, indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com Recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, cabendo ao contribuinte comprovar a improcedência dessa presunção legal.*

*Em processos desta natureza é necessário que seja entregue ao autuado os TEF Diários por Operações para que o sujeito passivo possa se defender. Neste processo, o autuado recebeu um CD contendo os Relatórios TEF Diários por Operações, conforme Recibo de Arquivos Eletrônicos à fl.26, e em sua primeira impugnação silenciou quanto a este item da autuação.*

*Entretanto, em nova manifestação, fls.60, alega a existência de quebra de sigilo fiscal da Impugnante, e recorre ao art. 6º da Lei Complementar 105/2001, para argüir que a fiscalização somente poderiam examinar os registros de instituições financeiras se houvesse processo administrativo instaurado. No caso, sustenta que isto não foi observado pela fiscalização.*

*Quanto a alegada quebra de sigilo fiscal, ressalto que está previsto no Convênio ECF 01/01, que dispõe sobre informações do faturamento de estabelecimento usuário de ECF, prestadas por administradoras de cartão de crédito, que o contribuinte usuário de ECF em substituição à exigência prevista na cláusula quarta do Convênio ECF 01/98, de 18 de fevereiro de 1998, poderá optar, uma única vez, por autorizar a administradora de cartão de crédito ou débito, a fornecer às Secretarias de Fazenda, Finanças, ou Tributação dos Estados, do Distrito Federal e à Secretaria da Receita Federal, até a data, na forma, nos prazos e relativamente aos períodos determinados pela legislação de cada unidade federada, o faturamento do estabelecimento usuário do equipamento (Cláusula Primeira).*

O estabelecido acima foi recepcionado no art. 35 “a” da Lei nº 7.014/96, no qual está previsto que as administradoras de cartão de crédito estão obrigadas a informar todas as operações realizadas pelos contribuintes. Logo, se o contribuinte está obrigado a informar as operações às administradoras de cartão de crédito e débito, não ocorreu quebra de sigilo fiscal o fornecimento de tais informações ao Fisco.

No que diz respeito a alegação de que o Fisco só poderia examinar os registros de instituições financeiras se houvesse processo administrativo instaurado, entendo que a Ordem de Serviço nº 510550/13, é o documento que autoriza o preposto fiscal autuante a instaurar sua ação fiscal visando a verificação da regularidade das operações realizadas pelo autuado no modo de pagamento por meio de cartão de crédito/débito.

Mantido o lançamento deste item.

Quanto à infração 02, o débito lançado se refere a multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido recolhido por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outra unidade da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saídas posteriores tributadas normalmente, relativamente às notas fiscais relacionadas às fls. fl. 11 a 23, inclusive dói devidamente demonstrado o cálculo da multa.

Cumpra observar, em atenção à legalidade do lançamento tributário, o que segue.

A obrigatoriedade no recolhimento do ICMS, a título de antecipação parcial, sobre as aquisições interestaduais de mercadorias para comercialização, entrou em vigor a partir de 01/03/2004, através do artigo 12-A, da Lei nº 7.014/96, acrescentado pela Lei nº 8.967/03.

Já o § 1º do artigo 42 da citada lei, reza que: “No caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares, mas, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II”;

Pelo que se vê, à época do fato gerador objeto deste item (março a agosto de 2008), a falta de pagamento da antecipação parcial do ICMS era tipificada como infração à legislação tributária, cuja multa de 60% lançada neste item da autuação, foi para punir o descumprimento da obrigação acessória de não recolher tempestivamente a antecipação parcial, constante do art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, in verbis:

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

(....)

II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:

(...)

d) quando o imposto não for recolhido por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares;

Constato que o autuante confirmou as alegações da defesa, sendo elidida a cobrança da multa referente às notas fiscais nº 1834 e 39151, por ter constatado que as mercadorias foram destinadas ao ativo imobilizado, conforme demonstrativo às fls. 560 a 562. Quanto às notas fiscais anexadas às fls. 44 a 45 dos autos, diz que não haviam integrado o Demonstrativo da Antecipação Parcial, pois referem-se a operações realizadas respectivamente em 26/10/2010 e 28/12/2010, sendo que a ação fiscal diz respeito apenas ao exercício de 2008. Informou que com a exclusão das notas fiscais citadas, persiste a cobrança da multa no valor de R\$2.526,94.

Conforme intimação à fl. 55, o sujeito passivo foi cientificado da informação fiscal e do novo elemento acostado ao processo, mais precisamente o demonstrativo de cálculo refeito, fls.50 a 52, que lhe foi entregue, não mais fazendo qualquer referência a este item, o que caracteriza reconhecimento tácito sobre o mesmo.

Sendo assim, a infração 02 fica reduzida para o valor de R\$2.526,94, subsistindo parcialmente este item da autuação.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$11.933,91, alterando-se o demonstrativo de débito da infração 02, conforme abaixo:

**DEMONSTRATIVO DO DÉBITO**

Data Ocor.	Data Vento.	B. Cálculo	Aliq.(%)	Multa (%)	Vr.do Débito
31/03/2008	09/07/2010	204,41	17	60	34,75
30/04/2008	09/08/2010	2.240,00	17	60	380,80
31/05/2008	09/09/2010	8.680,82	17	60	1.475,74
30/06/2008	09/10/2010	1.637,65	17	60	278,40
31/07/2008	09/11/2010	1.124,47	17	60	191,16
31/08/2008	09/12/2010	976,94	17	60	166,08
TOTAL					2.526,93

Inconformado com o julgado de primeira instância, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário suscitando, preliminarmente, a decadência do direito da Fazenda Estadual de constituir o crédito tributário relativamente aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2008, com fulcro no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, sob o argumento de que o Auto de Infração foi lavrado em 16/12/13 e somente foi intimado em 10/01/14.

Argumenta que o artigo 173, inciso I, do CTN, mencionado no acórdão recorrido, somente pode ser aplicado *“no caso de lançamento de ofício, em que o tributo não foi pago sequer parcialmente”*, o que não ocorreu nestes autos, em que *“houve recolhimento A MENOR do ICMS, motivo pelo qual aplica-se, para fins de contagem do lustro decadencial, a previsão do art. 150 §4º do CTN, em que a decadência começa a contar do dia seguinte à ocorrência do fato gerador”*.

Transcreve a jurisprudência dos tribunais, inclusive do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, e observa que levar a lide para o Poder Judiciário *“implicará em prejuízo ao Erário, eis que, além de enviar à Procuradoria Fiscal mais um processo fadado ao insucesso – que lhes ocupará tempo e Recursos, também implicará ao Estado da Bahia o pagamento de honorários sucumbenciais”*.

Quanto à infração 1, alega que houve quebra de sigilo fiscal, pois, embora as operadoras de cartão de crédito estejam obrigadas a fornecer as informações requisitadas pelo Fisco, a entrega de tais dados deve ser precedida de instauração de processo administrativo, o que não ocorreu na situação em análise, haja vista que a ordem de serviço expedida pode ser classificada, no máximo, como um procedimento e não um processo administrativo, ao qual sequer teve acesso.

Argumenta que *“o Convênio ECF 01/01 não pode ser utilizado como salvo conduto por parte do FISCO”*, porque: a) *“não fez a opção de autorizar a administradora do cartão de crédito a fornecer o seu faturamento (e tanto não fez que o Fisco não trouxe esta autorização aos autos)”*; b) *“ainda que tivesse feito, esta autorização não seria irrestrita, ou seja, no máximo poderia autorizar a entrega das informações, desde que obedecidos os rigores da preservação do sigilo fiscal”*; c) *“o dito Convênio ECF 01/01 não tem força normativa para se contrapor à exigência da Lei Complementar 105/2001”*. Pede a nulidade da autuação.

No que tange à infração 2, afirma que o entendimento esposado no acórdão recorrido, de que teria havido reconhecimento tácito acerca da planilha de fls. 50 a 52, é completamente equivocado, pois: a) *“não há, no RPAF, qualquer dispositivo que trate de preclusão em sede de informação fiscal”*; b) *“caso o recorrente assim quisesse, sequer teria que apresentar manifestação fiscal, eis que – de um lado – não pode o autuante inovar em sede de informação, e, do outro, toda a matéria de defesa deve ser trazida quando da impugnação”*; c) *“no caso concreto, ao fim da manifestação acerca da informação fiscal, a oro recorrente, de forma expressa, RATIFICA TODOS OS PEDIDOS DA IMPUGNAÇÃO”*. Requer a nulidade da Decisão de primeiro grau baseada que foi *“no tal ‘reconhecimento tácito’”*.

Finalmente, solicita a nulidade da Decisão recorrida e a nulidade ou a improcedência do Auto de Infração *“(em especial, mas não exclusivamente, por conta da decadência e da indevida quebra do sigilo fiscal)”*.

Na sessão de julgamento, o Conselheiro Fernando Antonio Brito de Araújo declarou-se impedido de discutir e votar neste processo administrativo fiscal, tendo em vista que atuou como julgador na primeira instância, nos termos do artigo 40, §§ 1º e 3º, do Regimento do CONSEF, aprovado pelo Decreto nº 7.592/99.

Considerando que, no momento do julgamento do processo administrativo fiscal – dia 10/12/14 -, já se encontrava em vigor a Lei nº 13.199/14, que revogou o artigo 107-A e o § 5º do artigo 107-B, da Lei nº 3.956/81 (COTEB), esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal decidiu converter o presente processo administrativo fiscal à PGE/PROFIS para que o Procurador Assistente de Procuradoria:

1. caso reconhecesse a presença de qualquer dos pressupostos legais, promovesse a instauração do procedimento de uniformização previsto no Decreto nº 11.737/09;

2. na hipótese de não haver o reconhecimento da necessidade de uniformização da orientação jurídica, nos moldes previstos no Decreto nº 11.737/09, que o Procurador Chefe da Procuradoria Fiscal da Procuradoria Geral do Estado emitisse Parecer manifestando o entendimento da entidade a respeito da matéria ora ventilada (decadência);
3. havendo, ou não, o incidente de uniformização estabelecido no referido Decreto, em face da edição da Lei nº 13.199/14, que fossem respondidas as seguintes indagações:
  - a) o *dies ad quem* do prazo decadencial deve ser contado da lavratura do Auto de Infração (16/12/13) ou da data de notificação, ao sujeito passivo, da lavratura do lançamento de ofício (10/01/14)?
  - b) a multa de 60% (infração 2), prevista no artigo 42, inciso II, alínea “d”, c/c o § 1º, da Lei nº 7.014/96, deve ser caracterizada como uma penalidade por descumprimento de obrigação principal ou acessória?
  - c) a multa de 60% referida no item 2 acima, e indicada na segunda imputação da autuação, pode ser aplicada em relação aos fatos geradores ocorridos nos meses de março a agosto de 2008?
  - d) como deve ser contado o prazo decadencial em relação às multas por descumprimento de obrigação acessória?
  - e) que legislação deve ser aplicada na data do julgamento do processo administrativo fiscal – a lei revogada ou a revogadora (Lei nº 13.199/14, vigente a partir de 29/11/14)?

A PGE/PROFIS, por meio de sua Procuradora Assistente, Dra. Rosana Maciel Bittencourt Passos, exarou despacho no qual, após tecer considerações sobre os aspectos legais do Procedimento de Uniformização Administrativa, concluiu pela ausência de pressupostos autorizadores e remeteu o PAF a um dos procuradores vinculados ao Núcleo de Consultoria.

Em seu Parecer jurídico, o Dr. José Augusto Martins Junior elenca os questionamentos apresentados por esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal e os responde como a seguir indicado.

1ª INDAGAÇÃO - o *dies ad quem* do prazo decadencial deve ser contado da lavratura do Auto de Infração (16/12/13) ou da data de notificação, ao sujeito passivo, da lavratura do lançamento de ofício (10/01/14)?

RESPOSTA – “o *dies ad quem* do prazo decadencial deve ser contado do Auto de Infração”, tendo em vista que “a jurisprudência entende que o direito de lançamento do Estado se traduz num direito de cunho potestativo”, consoante os excertos de decisões do Superior Tribunal de Justiça que transcreveu.

Explica que o “direito potestativo é uma espécie de direito sem pretensão, já que a eles não se opõe um dever de quem quer que seja, mas uma sujeição de alguém” e, “no ato jurídico potestativo o agente pode influir na esfera de interesses de terceiro, quer ele queira, quer não, sendo que o destinatário da manifestação da vontade a ela não adere, como na notificação, por exemplo”.

Prossegue afirmando que “no lançamento tributário, reconhecidamente um direito de cunho potestativo, a ciência do destinatário da sujeição não é elemento de concreção do exercício do direito, ou seja, a constituição do crédito tributário não existe apenas após a efetiva ciência do sujeito passivo” e, “por lógica, a ciência não possui qualquer interferência para definição do marco temporal da decadência, bastando o ato de lançamento para defini-lo”.

Entende que “pensar diferente, por epítrope, seria admitir que o lançamento só existiria quando da ciência do sujeito passivo da existência do ato de lançamento, o que, por si só, impediria a inscrição em dívida ativa dos lançamentos em que não fosse localizado o sujeito passivo”.

Afirma, ainda, que se percebe, “da leitura do art. 173, parágrafo único, que o termo ‘notificação’ do sujeito passivo, em hipótese alguma, pode ser entendida como ciência da comunicação

*procedimental, mas, isto sim, apenas do ato de expedir comunicação pelo ente tributante do lançamento ou de ato preparatório ao lançamento*”. Reproduz a doutrina, cita o Código de Processo Civil (artigos 867 a 873) e a ementa de uma Decisão do Superior Tribunal de Justiça (REsp 902.513/RS) para corroborar suas assertivas.

2ª INDAGAÇÃO – a multa de 60% (infração 2), prevista no artigo 42, inciso II, alínea “d”, c/c o § 1º, da Lei nº 7.014/96, deve ser caracterizada como uma penalidade por descumprimento de obrigação principal ou acessória?

RESPOSTA – *“pela redação do art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, abaixo transcrita, entendemos se tratar a penalidade normada de sanção por descumprimento de obrigação principal tempestivamente, ou seja, dentro do prazo legal*”. (sic)

3ª INDAGAÇÃO - a multa de 60% referida no item 2 acima, e indicada na segunda imputação da autuação, pode ser aplicada em relação aos fatos geradores ocorridos nos meses de março a agosto de 2008?

RESPOSTA – *“a multa prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, nos moldes acima repetidos, pode ser aplicada aos fatos geradores ocorridos nos meses de março a agosto de 2008, porquanto vigente desde 28/11/07, por edição da Lei nº 10.847, de 27/11/07*”.

4ª INDAGAÇÃO – como deve ser contado o prazo decadencial em relação às multas por descumprimento de obrigação acessória?

RESPOSTA – *“deve seguir a mesma norma dada às penalidades por não cumprimento de obrigação principal”, tendo em vista o disposto no artigo 113, §§ 1º, 2º e 3º, do COTEB*. (sic)

5ª INDAGAÇÃO – que legislação deve ser aplicada na data do julgamento do processo administrativo fiscal – a lei revogada ou a revogadora (Lei nº 13.199/14, vigente a partir de 29/11/14)?

RESPOSTA – uma leitura dos artigos 105 e 106 do Código Tributário Nacional *“não deixa margem de dúvida que a nova alteração produzida pela Lei nº 13.199/14, que alterou o linde temporal para contagem do prazo decadencial, não se aplica a fatos ou atos pretéritos, aplicando-se tão somente em situações ocorridas após sua edição*”.

Afirma, ainda, o que se segue, “in verbis” :

*“A um, a norma em testilha não se trata de norma meramente interpretativa, vez que absolutamente constitutivo de novo marco temporal delimitador de direito potestativo do Estado da Bahia para efetuar o lançamento tributário.*

*Outrossim, por não se tratar de norma tributária de natureza penal mais benigna ao contribuinte, por não se tratar de comando legal atinente a qualquer penalidade, mas, isto sim, balizador do poder de lançar do sujeito ativo da relação obrigacional tributária.*

*Neste passo, não resta dúvida que a norma revogada, em que se estabelecia o marco temporal para contagem do prazo decadencial exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, terá uma eficácia prorrogada ou, melhor dizendo, terá uma ultratividade.*

*Portanto, dentro da linha já assente no seio do CONSEF, entendemos que as normas previstas no artigo 107-A e o § 5º do artigo 107-B, da Lei nº 3.956/81 (COTEB), continuam a produzirem efeitos em relação aos lançamentos constituídos antes da alteração legislativa, por se tratar de normas vigentes e plenamente eficazes à época*”.

Intimado do Parecer da PGE/PROFIS, o recorrente se manifestou, inicialmente afirmando que a Procuradoria Fiscal manifestou-se criando tese nova ao defender que o prazo decadencial tem início com a lavratura do Auto de Infração e não com o fato gerador do tributo.

Esclarece o conceito de decadência, transcrevendo o artigo 173, inciso I, do CTN e concluindo que *“a decadência dissolve a relação jurídico tributária obrigacional entre o Fisco e o contribuinte pelo decurso do tempo, qual seja, antes do lançamento o liame obrigacional é resolvido, não sendo possível, posteriormente, ser constituído o crédito tributário, já que o lançamento é sua*

peça inaugural”.

Acrescenta que “o tempo que finaliza essa relação jurídico tributária obrigacional é fixado pelo Código Tributário Nacional, sendo de cinco anos” e foi autuado indevidamente, vez que já havia decorrido os cinco anos previstos no Código Tributário Nacional quando foi lavrado o Auto de Infração.

Argumenta que o Fisco não pode desobedecer “a qualquer ditame legal, como o instituto da decadência, a fim de satisfazer o preenchimento dos cofres públicos, uma vez que a atividade administrativa é plenamente vinculada”.

Complementa que o “decorso do tempo da autoridade fiscal em inércia extinguiu a relação jurídico obrigacional tributária. Nesta seara, evidencia-se a discricionariedade do Fisco em exigir valores INDEVIDOS, quando a ATIVIDADE É PLENAMENTE VINCULADA”. Transcreve a doutrina a respeito e afirma que “é muito plausível a inteligência do citado autor, isto porque se a Fazenda, nas suas atribuições, possui cinco anos para realizar o lançamento e constituir o crédito tributário, inclusive sem sofrer interferências externas, não é legal que essa possibilidade jurídica seja ad eternum”.

Alega ainda que, sendo o lançamento ilegal e indevido, “todos os seus consequentes o serão, pois existe aqui uma nulidade de pleno direito” e “essa nulidade reflete nos atos seguintes, tais como a constituição do crédito e da multa”.

Finalmente, requer que seja o Auto de Infração julgado improcedente.

O conselheiro Fernando Antônio Brito de Araújo declarou impedido nos autos devido ter participado da composição do julgamento de Primeira Instância.

#### VOTO VENCIDO

O contribuinte suscitou, em sua peça recursal, a decadência dos valores lançados cujos fatos geradores ocorreram no exercício de 2008, argumentando que, por ser o ICMS um imposto por homologação, o crédito tributário está sujeito ao prazo estabelecido no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, isto é, cinco anos a contar do fato gerador.

A esse respeito adoto o posicionamento, prevalente neste CONSEF, do Conselheiro Paulo Danilo Reis Lopes externado no Acórdão CJF nº 0107-12/15, reproduzido a seguir:

*“Não se vislumbra o fenômeno da fruição do prazo decadencial, diante da regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, o qual estabelece o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador como termo “a quo”, determinação esta refletida no art. 107-A do Código Tributário da Bahia – COTEB – Lei nº 3.956/1981, abaixo transcrito, in verbis, dispositivo cuja eficácia não pode ser negada por este órgão (art. 167, III, RPAF/1999).*

*“Art. 107-A. O direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de 5 anos, contado: 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.”*

*Relativamente à revogação do sobredito artigo do COTEB, ocorrida em novembro de 2014, por intermédio da Lei 13.199, de 28/11/2014, cabe esclarecer que o instituto em tela (decadência) é de direito material, porquanto extingue o direito em si. Assim, não pode ter aplicação retroativa a atos jurídicos perfeitos e acabados, entre os quais se incluem os fatos geradores do ICMS praticados anteriormente à vigência da Lei 13.199/2014, sob pena de violação da garantia instituída no artigo 5º inciso XXXVI da Constituição Federal de 1988 (à época das ocorrências, encontrava-se em vigor o art. 107-A do COTEB, apenas revogado, como dito, em novembro de 2014).*

*“XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.*

*Por exemplo, em matéria previdenciária, a Lei Federal 9.728/1997 instituiu prazo decadencial em desfavor dos*

*requerentes de revisão de renda mensal de benefício. Veja-se o que têm decidido os tribunais pátrios acerca do assunto.*

*PROCESSUAL E PREVIDENCIÁRIO. RECURSO ESPECIAL. DISSÍDIO NÃO CARACTERIZADO. REVISÃO DE BENEFÍCIO. PRAZO DECADENCIAL. ARTIGO 103 DA LEI 8.213/91, COM A REDAÇÃO DA MP 1.523/97 CONVERTIDA NA LEI 9.528/97 E ALTERADO PELA LEI 9.711/98. I - Desmerece conhecimento o Recurso especial, quanto à alínea "c" do permissivo constitucional, visto que os acórdãos paradigmas se referem aos efeitos de lei processual, enquanto o instituto da decadência se insere no campo do direito material. II - O prazo decadencial do direito à revisão de ato de concessão de benefício previdenciário, instituído pela MP 1.523/97, convertida na Lei 9.528/97 e alterado pela Lei 9.711/98, não alcança os benefícios concedidos antes de 27.06.97, data da nona edição da MP 1.523/97. III - Recurso conhecido em parte e, nessa desprovido (Superior Tribunal de Justiça - Recurso Especial nº 254.186/PR, 5ª Turma, Relator o Ministro GILSON DIPP, publicado no DJU de 27/8/2001).*

*RECURSO ESPECIAL. PREVIDENCIÁRIO. BENEFÍCIO. REVISÃO DA RENDA MENSAL INICIAL. PRAZO DECADENCIAL. ARTIGO 103 DA LEI Nº. 8.213/91, COM A REDAÇÃO DA MP Nº 1.523/97, CONVERTIDA NA LEI Nº. 9.728/97. APLICAÇÃO ÀS RELAÇÕES JURÍDICAS CONSTITUÍDAS SOB A VIGÊNCIA DA NOVA LEI. 1. O prazo de decadência para revisão da renda mensal inicial do benefício previdenciário, estabelecido pela Medida Provisória nº. 1.523/97, convertida na Lei nº. 9.528/97, que alterou o artigo 103 da Lei nº. 8.213/91, somente pode atingir as relações jurídicas constituídas a partir de sua vigência, vez que a norma não é expressamente retroativa e trata de instituto de direito material. 2. Precedentes. 3. Recurso especial não conhecido ( Superior Tribunal de Justiça - Recurso Especial 479964/RN; 6ª Turma, Relator o Ministro PAULO GALLOTTI, publicado no DJU de 10/11/2003).*

*Assinale-se que a PGE/PROFIS, nos autos do processo 207101.0002/14-6, exarou Parecer com entendimento correspondente ao acima exposto, através do qual restou dito que, em razão de a Lei 13.199/2014 conter norma jurídica não procedimental, os seus efeitos não podem retroagir.*

*Rejeitada a prejudicial de decadência”.*

Ademais, com base no Parecer jurídico da PGE/PROFIS, conclui-se que a ciência do Auto de Infração não poderia ser o prazo final para o exercício do direito potestativo de constituição do crédito tributário, haja vista as inúmeras decisões dos Tribunais Superiores no sentido de que a lavratura do lançamento de ofício configura o *dies ad quem* para a contagem do prazo decadencial.

Sendo assim, o prazo legal para a constituição do crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos em 2008 se esgotaria em 31/12/13. Como este Auto de Infração foi lavrado em 16/12/13, não se encontravam decaídos os débitos relativos aos fatos geradores apontados na peça recursal.

Em consequência, fica rejeitada a alegação de decadência.

Deixo de acatar a solicitação de nulidade da Decisão recorrida quanto à infração 2, ao argumento de que a Junta de Julgamento Fiscal teria baseado a sua Decisão em um reconhecimento tácito inexistente por parte do contribuinte acerca da planilha de fls. 50 a 52, pelas seguintes razões:

1. o órgão julgador de primeiro grau verificou que o lançamento de ofício atendeu à legislação vigente, que obriga o contribuinte a recolher o ICMS por antecipação parcial nas entradas de mercadorias com fins de comercialização, porém, impõe a penalidade isolada de 60% no caso de se comprovar que o pagamento do imposto foi feito em momento diverso do previsto legalmente (Lei nº 7.014/96, artigo 12-A e seu § 1º);
2. a Junta de Julgamento Fiscal decidiu reduzir o valor do débito por ter havido a comprovação de que algumas aquisições haviam sido feitas para o ativo imobilizado da empresa, não se sujeitando, portanto, ao ICMS por antecipação parcial;
3. o fato de o autuado ter sido intimado da informação fiscal que reduziu o valor do débito, e de não ter se manifestado a respeito, somente reforçou o posicionamento adotado pelo órgão julgador de piso, mas não foi o fulcro da Decisão administrativa.

Também não acolho o pedido de nulidade da infração 1, sob a alegação de quebra de sigilo fiscal; de que não teria havido a instauração de processo administrativo fiscal e de que o Convênio ECF 01/01 não tem força normativa para se contrapor à exigência da Lei Complementar 105/2001, tendo em vista o seguinte:



1. as administradoras de cartões de crédito e débito estão obrigadas por lei a fornecer ao Fisco baiano as informações sobre o faturamento do autuado oriundo de saídas de mercadorias pagas mediante cartões de crédito e/ou débito. É o que dispõe o artigo 35-A da Lei nº 7.014/96, abaixo reproduzido:

*Art. 35-A. As administradoras de cartão de crédito ou de débito deverão informar ao fisco estadual o valor referente a cada operação ou prestação efetuada por contribuintes do imposto através de seus sistemas de crédito, débito ou similares.*

*Parágrafo único. O regulamento disporá sobre prazo e forma de apresentação das informações.*

2. o Fisco, por sua vez, está autorizado também por lei a efetuar o confronto entre as informações enviadas pelas administradoras de cartões de crédito e/ou débito e os documentos fiscais emitidos pelo contribuinte nas operações de saídas de mercadorias, com o objetivo de verificar a regularidade no recolhimento do ICMS. É o que se depreende do teor do § 4º do artigo 4º da referida Lei nº 7.014/96, a seguir transcritos (com a redação da época dos fatos geradores):

*Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*(...)*

*§ 4º O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.*

Quanto às multas indicadas no Auto de Infração, encontram-se previstas na Lei nº 7.014/96, descabendo a este órgão julgador “a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior”, nos termos do artigo 125, inciso III, do Código Tributário da Bahia (COTEB).

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo íntegra a Decisão recorrida.

## **VOTO VENCEDOR**

Com a devida vênia vou divergir da Nobre Colega Relatora.

Antes faz-se necessário apreciar a preliminar de decadência aduzida pelo Recorrente, já que tendo sido intimada em 10.01.2014, se aplicaria a todos os fatos geradores do exercício de 2008 e, portanto, tornaria as Infrações totalmente improcedente.

Entendo assistir razão ao Recorrente e restar alcançado pela decadência o lançamento exigido.

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 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.

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).

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 referentes a fatos geradores ocorridos até 03/07/2007, foram fulminados pela decadência, restando extinto, consoante determina o inciso V do art. 156 do CTN.

Em que pese todas essas razões, durante anos o Estado da Bahia e este CONSEF andou na contramão do judiciário, aplicando lei completamente inconstitucional. Várias foram as tentativas de representação por parte deste Relator, nos termos do art. 168 do RPAF para que a questão fosse submetida à análise da Câmara Superior, todas indeferidas por voto de minerva do representante da Fazenda Estadual.

O Estado insistiu durante anos em manter o lançamento de créditos que, quando questionados judicialmente foram desconstituídos, obrigando-o ao ônus da sucumbência.

Após mais de 12 (doze) anos de aplicação de uma legislação inconstitucional, o Legislativo Estadual finalmente corrigiu este equívoco, promovendo a revogação do art. 107-A e §5º, do 107-B do COTEB, através da Lei nº 13.199, de 28/11/14.

Ressalte-se que não se trata aqui de uma modificação material na lei efetuada de forma isolada, mas sim um verdadeiro reconhecimento de um erro do legislador baiano.

Negar a sua aplicação imediata além de ferir diversos princípios legais como o da moralidade, da legalidade e da razoabilidade, constitui-se em um ato danoso à administração pública, uma vez que manteria crédito inexistente que certamente acarretará em ônus sucumbencial ao Estado.

Por sua vez, este CONSEF como tribunal administrativo competente para controlar a legalidade dos lançamentos tributários não pode se afastar da realidade legal e aplicar interpretação ilegal apenas por ser mais cômoda ao Estado.

Outrossim, da própria análise sistemática do RPAF, verifico que o próprio art. 168 assegura a aplicação imediata da legislação, se não fosse assim, qual o sentido de se sobrestar o julgamento do processo administrativo até que ocorra a revogação ou modificação de lei ou ato normativo considerado ilegal? Para que sobrestar se não fosse para ser aplicado ao processo já em curso? É exatamente esse o caso.

**O Tribunal Pleno do STF em caso semelhante se posicionou no sentido da possibilidade de aplicação retroativa de norma nova que venha a ser anulada pelo próprio poder legislativo,** quando não fira direito adquirido, ato jurídico perfeito ou coisa julgada, e é este o caso, senão vejamos:

*REVOGAÇÃO OU ANULAÇÃO PELO PRÓPRIO PODER LEGISLATIVO DE LEI MANIFESTANTE INCONSTITUCIONAL E VIOLADORA DA ORDEM JURÍDICA. O LEGISLATIVO AO INVALIDAR ATO VICIOSO POR ELA PRÓPRIO EDITADO, NÃO INTERFERE COM A PRERROGATIVA ASSEGURADA AO JUDICIÁRIO DE ANULAR OU DECRETAR A INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI OU ATO DO PODER PÚBLICO. SERVIDOR PÚBLICO. REGIME ESTATUTÁRIO. A LEI QUE REGULA, MODIFICA OU EXTINGUE SITUAÇÕES ANTERIORMENTE DESFRUTADAS POR SERVIDORES PÚBLICOS, APLICA-SE RETROATIVAMENTE, DESDE QUE NÃO FIRA O DIREITO ADQUIRIDO, O ATO JURÍDICO PERFEITO OU A COISA JULGADA. (STF - RMS: 7288 CE, Relator: HENRIQUE D'AVILA - CONVOCADO, Data de Julgamento: 31/12/1969, TRIBUNAL PLENO)*

Seguindo essa mesma lógica já se posicionou a 1ª Câmara de Julgamento desse CONSEF, no Acórdão nº 0292-11/15 em julgamento ocorrido em 14/10/15.

Ademais, essa mesma CJF de forma unânime, também acolheu essa tese no Acórdão CJF 0037-12/16:

#### **VOTO**

*Trata-se de um Recurso Voluntário contra Decisão proferida pela 2ª JJF que julgou, por unanimidade, Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, com o objetivo de exigir da oro recorrente crédito tributário, no valor histórico de R\$42.197,87 (quarenta e dois mil cento e noventa e sete reais e oitenta e sete centavos) em decorrência do cometimento de 03 (três) infrações.*

*Antes de adentrar ao mérito do Recurso faz-se necessário apreciar a preliminar de decadência aduzida pelo Recorrente, que se aplicaria a todos os fatos geradores do exercício de 2009 e, portanto, tornaria a Infração 1 totalmente improcedente e as demais Infrações parcialmente procedentes, face à extinção do crédito tributário.*

*Entendo assistir razão ao Recorrente e restarem alcançados pela decadência o lançamento relativo aos fatos geradores ocorridos no ano de 2009.*

*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 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.*

*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).*

*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 referentes a fatos geradores ocorridos até 03/07/2007, foram fulminados pela decadência, restando extinto, consoante determina o inciso V do art. 156 do CTN.*

*Em que pese todas essas razões, durante anos o Estado da Bahia e este CONSEF andou na contramão do judiciário, aplicando lei completamente inconstitucional. Várias foram as tentativas de representação por parte deste Relator, nos termos do art. 168 do RPAF para que a questão fosse submetida à análise da Câmara Superior, todas indeferidas por voto de minerva do representante da Fazenda Estadual.*

*O Estado insistiu durante anos em manter o lançamento de créditos que, quando questionados judicialmente foram desconstituídos, obrigando-o ao ônus da sucumbência.*

*Após mais de 12 (doze) anos de aplicação de uma legislação inconstitucional, o Legislativo Estadual finalmente corrigiu este equívoco, promovendo a revogação do art. 107-A e §5º, do 107-B do COTEB, através da Lei nº 13.199, de 28/11/14.*

*Ressalte-se que não se trata aqui de uma modificação material na lei efetuada de forma isolada, mas sim um verdadeiro reconhecimento de um erro do legislador baiano.*

*Negar a sua aplicação imediata além de ferir diversos princípios legais como o da moralidade, da legalidade e da razoabilidade, constitui-se em um ato danoso à administração pública, uma vez que manteria crédito inexistente que certamente acarretará em ônus sucumbencial ao Estado.*

*Por sua vez, este CONSEF como tribunal administrativo competente para controlar a legalidade dos*

*lançamentos tributários não pode se afastar da realidade legal e aplicar interpretação ilegal apenas por ser mais cômoda ao Estado.*

*Outrossim, da própria análise sistemática do RPAF, verifico que o próprio art. 168 assegura a aplicação imediata da legislação, se não fosse assim, qual o sentido de se sobrestar o julgamento do processo administrativo até que ocorra a revogação ou modificação de lei ou ato normativo considerado ilegal? Para que sobrestar se não fosse para ser aplicado ao processo já em curso? É exatamente esse o caso.*

*O Tribunal Pleno do STF em caso semelhante se posicionou no sentido da possibilidade de aplicação retroativa de norma nova que venha a ser anulada pelo próprio poder legislativo, quando não fira direito adquirido, ato jurídico perfeito ou coisa julgada, e é este o caso, senão vejamos:*

**REVOGAÇÃO OU ANULAÇÃO PELO PRÓPRIO PODER LEGISLATIVO DE LEI MANIFESTANTE INCONSTITUCIONAL E VIOLADORA DA ORDEM JURÍDICA. O LEGISLATIVO AO INVALIDAR ATO VICIOSO POR ELA PRÓPRIO EDITADO, NÃO INTERFERE COM A PRERROGATIVA ASSEGURADA AO JUDICIÁRIO DE ANULAR OU DECRETAR A INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI OU ATO DO PODER PÚBLICO. SERVIDOR PÚBLICO. REGIME ESTATUTÁRIO. A LEI QUE REGULA, MODIFICA OU EXTINGUE SITUAÇÕES ANTERIORMENTE DESFRUTADAS POR SERVIDORES PÚBLICOS, APLICA-SE RETROATIVAMENTE, DESDE QUE NÃO FIRA O DIREITO ADQUIRIDO, O ATO JURÍDICO PERFEITO OU A COISA JULGADA. (STF - RMS: 7288 CE, Relator: HENRIQUE D'AVILA - CONVOCADO, Data de Julgamento: 31/12/1969, TRIBUNAL PLENO)**

*Seguindo essa mesma lógica já se posicionou a 1ª Câmara de Julgamento desse CONSEF, no Acórdão nº 0292-11/15 em julgamento ocorrido em 14/10/15.*

*Assim, voto pelo acolhimento da Preliminar de Decadência suscitada pelo Recorrente, que fulmina integralmente a Infração 1 e parcialmente as Infrações 2 e 3.*

*Acatada a preliminar de decadência, passo à análise das demais razões de mérito arguidas pelo Recorrente.*

*Em uma análise conjunta das demais razões aduzidas pelo Recorrente verifico que as mesmas não merecem ser acolhidas por lhes faltarem amparo jurídico e contexto probatório. Ressalte-se ainda que, tratam-se de meras repetições dos fundamentos já aduzidos em sede de defesa.*

*No tocante à infração 2, afirmou que relativamente aos meses de agosto a dezembro de 2010, de acordo com os Recibos de Recepção dos Arquivos emitidos e validados pela SEFAZ/BA anexos aos autos, teria havido sim a entrega dos arquivos magnéticos dentro do prazo estipulado em Lei.*

*A lei equipara o envio com ausência de informações à falta de envio do arquivo, razão pela qual não procede a alegação defensiva.*

*Em relação à infração 3, afirmou ter inexistido qualquer omissão do Recorrente vez que as Declarações de Imposto de Renda da mesma sempre teriam acusado e comprovado faturamento infinitamente superior àquele indicado pela administradora do cartão.*

*Ocorre que tal fato não elide a omissão de receitas apurada por meio de levantamento de pagamentos com cartão de crédito, uma vez que a comprovação das operações deve ocorrer por meio de operações equivalentes, e não do montante total levado à tributação. Caberia ao contribuinte identificar quais as operações com cartão de crédito foram incorretamente informadas nas suas Informações Fiscais sob outro título de pagamento, e assim não fez razão pela qual não elidiu a presunção legal.*

*No que se refere ao cancelamento ou redução das multas por descumprimento de obrigação acessória, sob o argumento de que restaria patente a ausência de dolo, fraude ou simulação no caso em comento, bem como porque tais multas teriam nítido caráter confiscatório, entendo não restarem satisfeitos os requisitos legais uma vez que este mesmo lançamento exige a cobrança de obrigação principal, não havendo como afirmar que o descumprimento da obrigação acessória em lide não contribuiu para a falta de recolhimento do ICMS.*

*Ademais, não compete a este Conselho analisar alegações de inconstitucionalidade da legislação estadual.*

*Por último, quanto à arguição de que o art. 42, inciso XIII-A, alínea “j” estipularia multa fixa por entrega extemporânea, não podendo essa ser corrigida, entendo a mesma restar absurda, uma vez que em assim ocorrendo quanto mais antiga fosse a ocorrência menor seria o real valor recolhido aos cofres públicos, face a ocorrência da inflação e da perda do valor da moeda.*

*Outrossim, é pacífico no judiciário que a mera correção não importa em majoração do tributo ou penalidade, mas sim de manutenção do valor de moeda.*

*Face ao exposto voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para acatar a sua preliminar de decadência, resultando o lançamento nos seguintes valores:*

INFRAÇÕES	JULGAMENTO	ICMS DEVIDO
1	IMPROCEDENTE	0,00

2	PROCEDENTE EM PARTE	16.560,00
3	PROCEDENTE EM PARTE	4.537,97
TOTAL		21.097,97

#### **VOTO EM SEPARADO I (Exercício de 2009)**

*Apesar da jurisprudência contrária, que atualmente já se pode reputar pacífica no STJ, este Conselho Estadual de Fazenda, seguindo os Pareceres da Procuradoria do Estado da Bahia, tem decidido, de forma não unânime ou por maioria, até a presente data, que o prazo decadencial se opera de acordo com art. 173, I do Código Tributário Nacional c/c art. 107-A do Código Tributário da Bahia (COTEB; Lei nº 3.956/1981), seja nos casos em que não houve pagamento, seja nos de pagamento a menor. Tais decisões também decorreram da concepção, defendida inclusive por este conselheiro, de que quem não recolhe o valor total devido não cumpre a obrigação principal nos seus exatos termos.*

*Portanto, a principal divergência entre as decisões judiciais e administrativas residia no termo inicial da contagem do prazo decadencial; aquelas apontando para a data da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º do CTN), e estas para o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência (art. 173, I do CTN c/c art. 107-A do COTEB (Lei nº 3.956/1981)).*

*O sobredito artigo do COTEB restou revogado em novembro de 2014, por meio da Lei nº 13.199, de 28/11/2014. Com isso, passou-se a decidir neste Conselho de Fazenda, com acerto, na nossa visão, que os efeitos jurídicos da revogação somente incidiam sobre os fatos geradores acontecidos após a publicação da Lei. Sendo a decadência instituto de direito material, que extingue o direito em si, não pode ter aplicação retroativa, de modo a regular atos jurídicos perfeitos e acabados, entre os quais se incluem os fatos geradores do ICMS ocorridos antes da vigência da Lei nº 13.199/2014, sob pena de violação à garantia instituída no artigo 5º, inciso XXXVI da Constituição Federal de 1988 (no caso concreto, à época das ocorrências encontrava-se em vigor o art. 107-A do COTEB, apenas revogado em novembro de 2014).*

*“art. 5º. ... (“omissis”).*

*XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.*

*Por exemplo, em matéria previdenciária, a Lei Federal nº 9.728/1997 instituiu prazo decadencial em desfavor dos requerentes de revisão de renda mensal de benefício. Veja-se o que têm decidido os tribunais pátrios acerca do assunto.*

*PROCESSUAL E PREVIDENCIÁRIO. RECURSO ESPECIAL. DISSÍDIO NÃO CARACTERIZADO. REVISÃO DE BENEFÍCIO. PRAZO DECADENCIAL. ARTIGO 103 DA LEI 8.213/91, COM A REDAÇÃO DA MP 1.523/97 CONVERTIDA NA LEI 9.528/97 E ALTERADO PELA LEI 9.711/98. I - Desmerece conhecimento o recurso especial, quanto à alínea “c” do permissivo constitucional, visto que os acórdãos paradigmas se referem aos efeitos de lei processual, enquanto o instituto da decadência se insere no campo do direito material. II - O prazo decadencial do direito à revisão de ato de concessão de benefício previdenciário, instituído pela MP 1.523/97, convertida na Lei 9.528/97 e alterado pela Lei 9.711/98, não alcança os benefícios concedidos antes de 27.06.97, data da nona edição da MP 1.523/97. III - Recurso conhecido em parte e, nessa desprovido (Superior Tribunal de Justiça - Recurso Especial nº 254.186/PR, 5ª Turma, Relator o Ministro GILSON DIPP, publicado no DJU de 27/8/2001).*

*RECURSO ESPECIAL. PREVIDENCIÁRIO. BENEFÍCIO. REVISÃO DA RENDA MENSAL INICIAL. PRAZO DECADENCIAL. ARTIGO 103 DA LEI Nº. 8.213/91, COM A REDAÇÃO DA MP Nº 1.523/97, CONVERTIDA NA LEI Nº. 9.728/97. APLICAÇÃO ÀS RELAÇÕES JURÍDICAS CONSTITUÍDAS SOB A VIGÊNCIA DA NOVA LEI. 1. O prazo de decadência para revisão da renda mensal inicial do benefício previdenciário, estabelecido pela Medida Provisória nº. 1.523/97, convertida na Lei nº. 9.528/97, que alterou o artigo 103 da Lei nº. 8.213/91, somente pode atingir as relações jurídicas constituídas a partir de sua vigência, vez que a norma não é expressamente retroativa e trata de instituto de direito material. 2. Precedentes. 3. Recurso especial não conhecido ( Superior Tribunal de Justiça - Recurso Especial 479964/RN; 6ª Turma, Relator o Ministro PAULO GALLOTTI , publicado no DJU de 10/11/2003).*

*A PGE/PROFIS, nos autos do Processo nº 207101.0002/14-6, exarou Parecer com entendimento equivalente ao acima exposto, através do qual restou dito que, em razão de a Lei nº 13.199/2014 conter norma jurídica não procedimental, os seus efeitos não podem retroagir.*

*Muito bem, na assentada de julgamento deste feito, foi comunicada à mesa a existência de Acórdãos do CONSEF/BA, elaborados sob o fundamento de que o prazo decadencial relativo aos Autos de Infração lavrados após a publicação da Lei nº 13.199, de 28/11/2014, deve ser contado levando-se em conta a revogação do art. 107-A do COTEB, já que a Fiscalização - nesses casos, teve condições de tomar conhecimento da mudança na legislação.*

*Com a devida licença, tenho como equivocado tal entendimento, uma vez que os efeitos da revogação são referentes ao início da contagem do prazo, e mesmo assim, como dito, para fatos ocorridos após a data de*

28/11/2014, independentemente de quando foi lavrado o lançamento de ofício. Esclareça-se, como o fez a PGE/PROFIS nos autos do Processo nº 207101.0002/14-6, que a Lei nº 13.199/2014 contém norma de cunho material (não procedimental), pelo que não pode ser tomada para sustentar que os Autos de Infração - atos administrativos procedimentais, lavrados após a sua publicação, sujeitam-se a uma espécie de contagem de prazo de decadência diferente daquele relativo aos lavrados antes.

Relativamente à matéria em baila, a data da lavratura do lançamento de ofício somente tem relevância jurídica para a determinação do termo “ad quem”, o qual não esteve em discussão na maioria dos casos e não está neste. Em relação a isso, também há controvérsia, pois alguns concebem que a data final é aquela em que ocorreu a ciência (intimação) do ato administrativo, enquanto outros defendem a tese de que é o dia da lavratura do Auto de Infração. Mas, reitero, a discussão não é essa e o fundamento acima exposto (de que o prazo decadencial relativo aos Autos de Infração lavrados após a publicação da Lei nº 13.199, de 28/11/2014, deve ser contado levando-se em conta a revogação do art. 107-A do COTEB) não tem relação com o termo “ad quem”.

Com fulcro nas reiteradas Decisões do Superior Tribunal de Justiça acerca do assunto, passo a decidir sob a concepção de que, se a modalidade de lançamento é por homologação e o contribuinte antecipa o pagamento, corretamente ou a menor, o termo inicial da contagem do prazo decadencial se dá na data da ocorrência do fato gerador, conforme o disposto no artigo 150, § 4º do CTN. Por outro lado, não havendo a antecipação do pagamento, o Fisco não tem como conhecer a data do fato gerador e, assim, o prazo inicial da decadência será contado a partir do primeiro dia do ano seguinte em que o lançamento deveria ter sido efetuado, conforme o art. 173, I do CTN.

A princípio, poder-se-ia entender que a infração 01 trata de não pagamento, pois acusa o sujeito passivo não ter recolhido, no prazo regulamentar, o ICMS referente a operações não escrituradas nos livros Fiscais próprios.

Todavia, o que de fato ocorreu foi que a autoridade fiscalizadora efetuou um cotejo entre o imposto consignado nos cupons fiscais e o lançado no livro Registro de Apuração do ICMS, tendo constata-do que parte dos valores constantes dos cupons não foi escriturada.

Assim, tratando-se de recolhimento a menor do imposto, deve incidir a regra de contagem do prazo decadencial disposta no art. 150, § 4º do CTN, qual seja: “se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador”.

Saliente-se, ainda, que o mesmo dispositivo legal estatui que “expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

No caso em exame, não há prova de que tenha sido praticada a irregularidade com dolo, fraude ou simulação, razão pela qual deve ser aplicado o art. 150, § 4º do CTN.

Pelas razões expostas, acompanho o voto do i. relator e acolho a prejudicial de decadência.

#### **VOTO EM SEPARADO II (Exercício de 2009)**

Em que pese concordar com o nobre Relator quanto à decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2009, peço venia para discordar da sua fundamentação, diante das considerações a seguir.

Em consequência da previsão legal contida no § 4º do artigo 150 do CTN, o qual dispõe que “Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador...”, a legislação baiana, vigente à época dos fatos geradores, conforme disposto no art. 107-A da Lei nº 3.956/81 (COTEB), estabeleceu marco temporal diferenciado para contagem do prazo decadencial, ancorada no citado permissivo normativo e combinado com o art. 173, I, do CTN.

Com o advento da Lei nº 13.199, de 29/11/14, revogando o art. 107-A do COTEB, este Colegiado, com anuência da PGE/PROFIS, sob fundamento de tratar-se de norma jurídica de natureza material e não procedimental, vem decidindo que tal revogação não poderá retroagir para surtir efeito em relação a fato gerador constituído sob a égide da legislação tributária então vigente, em relação aos Autos de Infração lavrados sob a vigência do aludido dispositivo legal, ou seja, dos lançamentos de ofício para constituição de créditos tributários anteriores a 29/11/14, data da revogação do dispositivo legal.

Ressalte-se que o permissivo legal para a legislação baiana impusesse marco temporal diverso para homologação e, em consequência, o direito de constituir o crédito tributário, estabelecia como premissa básica a existência prévia de “lei” fixando prazo diferenciado.

Assim, por dedução lógica, o ato da constituição de crédito tributário após a revogação do art. 107-A da Lei nº 3.956/81, ocorrida através da Lei nº 13.199, de 29/11/14, falece de legalidade.

Registre-se que o art. 142 do CTN estabelece que “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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.*

*Assim, diante de tais considerações, no caso concreto, por ter o lançamento de ofício ocorrido em 29/12/2014, quando não mais vigia o art. 107-A do COTEB, e se reportar a fatos geradores relativos ao exercício de 2009, como também não se tratar de falta de recolhimento do imposto, o que remeteria ao art. 173, I, do CTN, deve-se aplicar o § 4º do art. 150 do CTN, visto que, quando da constituição do crédito tributário, não mais havia previsão legal na legislação baiana fixando prazo diverso ao estipulado naquele dispositivo legal, razões para ACOLHER a prejudicial de mérito de decadência, quanto ao exercício de 2009.*

Em conclusão, ante a toda argumentação aqui suscitado, deixo de analisar o mérito da autuação e voto pela IMPROCEDÊNCIA deste Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente em exercício, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **147074.0009/13-5**, lavrado contra **I. M. DE SANTANA ALMEIDA COMÉRCIO DE CONFECÇÕES EIRELI (FERANDA) - EPP**.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Daniel Ribeiro Silva, Tiago de Moura Simões e José Carlos Barros Rodeiro.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Denise Mara Andrade Barbosa, Luiz Alberto Amaral Oliveira e Maurício Souza Passos.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de outubro de 2016.

DANIEL RIBEIRO SILVA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/VOTO VENCEDOR

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – RELATORA/VOTO VENCIDO

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS