

PROCESSO - A. I. Nº 233043.0003/13-9
RECORRENTE - RELEX MATERIAS PARA CONSTRUÇÃO LTDA. - ME
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0270-04/13
ORIGEM - INFAC ILHÉUS
PUBLICAÇÃO - INTERNET 22/09/2016

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0182-11/16

EMENTA: ICMS. 1. SIMPLES NACIONAL. REGIME ESPECIAL UNIFICADO DE ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES. **a)** ERRO NA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA. A constatação de omissão de receitas tributáveis conduz ao reenquadramento da empresa numa nova faixa de alíquota aplicável, considerando o total das receitas declaradas mais as omitidas. Infração caracterizada. **b)** RECOLHIMENTO A MENOS. A utilização da proporcionalidade para apuração da base de cálculo com base nas compras do estabelecimento tem respaldo no art. 34 da LC 123/06 e se justifica pela constatação de omissão da receita. Fato comprovado. Infração subsistente. Rejeitada a preliminar de decadência. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal, concretizada no Acórdão JJF Nº 0270-04/13, a qual, unanimemente, julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 27/06/2013, para cobrar ICMS, no valor total de R\$22.277,99, em razão das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 01. Deixar de recolher o ICMS referente ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições, devido pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, nos meses de junho a dezembro de 2008, maio, junho, e agosto a dezembro de 2009. Multa de 75%.

INFRAÇÃO 02. Efetuar recolhimento a menor de ICMS declarado referente ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições, devido pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, implicando, desta forma, em não recolhimento de parte do ICMS, devido a erro na informação da receita e/ou de alíquota aplicada a menor, nos meses de janeiro de 2008, janeiro a abril, e julho de 2009. Multa de 75%.

O autuado apresentou impugnação tempestiva (fls. 57 a 68) e a autuante prestou a informação fiscal de praxe às fls. 74/78.

No conduto do Acórdão JJF Nº 0270-04/13, o Auto de Infração foi julgado Procedente, tendo o voto do Relator se consubstanciado na seguinte literalidade:

“Em sede de preliminar, constato que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, sendo o imposto, a multa e sua base de cálculo foram apurados em conformidade com a legislação regente da matéria, cujos valores se encontram nos demonstrativos elaborados (folhas 06 a 17), com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além da indicação dos dispositivos da legislação infringidos.

Ainda em sede de preliminar, quanto ao pedido de suspensão da exigibilidade, é importante frisar que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário é um instituto de direito tributário para a configuração do qual há a dependência de causas expressamente previstas pela lei, nos termos do artigo 141 do CTN, abaixo reproduzido, in verbis:

‘Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua

exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.'

O art. 151 do diploma legal acima citado elenca as hipóteses em que se pode suspender a exigência tributária em apreço:

'Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os Recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI - o parcelamento. ...'

Da análise do dispositivo legal citado, conclui-se que a exigibilidade do crédito objeto do presente PAF já se encontra suspensa desde a interposição da impugnação por parte do autuado, ou seja, desde o dia 26/07/2013, descabendo a dedução de qualquer pleito nesse sentido.

Quanto à preliminar de prescrição da cobrança do crédito tributário, incorre em equívoco o autuado, pois pleiteia o reconhecimento da expiração do prazo legal para cobrança do tributo quando sequer foi verificada a perfectibilização do lançamento, termo que marcaria o início da contagem do prazo quinquenal previsto no art. 174 do CTN, conforme se pode aferir pela leitura do seu texto:

'Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva. ...'

De fato, a verificação da constituição definitiva do crédito tributário é o pressuposto fático indispensável à aplicação da regra disposta no artigo supracitado, evento que somente ocorrerá após o trânsito em julgado na esfera administrativa da decisão exarado nos autos do presente PAF.

Assim, afasto a preliminar de prescrição da cobrança do tributo em debate pelo fato de que sequer foi verificada a ocorrência de um seu pressuposto, qual seja, a constituição definitiva do crédito tributário.

No mérito, quanto à divergência relativamente à receita bruta acumulada nos doze meses que antecedem o período de apuração (fator determinante para o correto enquadramento do autuado e, consequentemente, para a definição da alíquota aplicável), constato que os demonstrativos acostados pelo autuante (folhas 06 a 17) detalham os valores e a metodologia adotada para obtenção do total faturado em cada um dos períodos considerados. No demonstrativo "ANEXO 3" (folha 10), a autuante fez o detalhamento da receita bruta acumulada nos 12 meses (coluna E), considerada para levar a termo o cálculo pertinente.

O autuado fez uma contestação genérica neste ponto específico, limitando-se a afirmar que se encontrava enquadrada como ME no período, como se pode ler à folha 56, cujo trecho transcrevo abaixo:

'Observa-se que ao lavrar o Auto de Infração em discussão, o fiscal desse órgão, levou em consideração a alíquota de ICMS para EPP e não foi levado em consideração os valores já recolhido e os desconto (SIC) que têm direito as empresas enquadradas como ME, haja vista, que a empresa autuado estava nos anos em discussão no Auto de Infração estava enquadrada como ME.'

Assim, deixa de contestar especificadamente (como deveria fazê-lo) e apontar o valor correto a ser adotado, em oposição àquele utilizado pelo preposto fiscal. Esquece que a definição da alíquota aplicável varia de acordo com a receita bruta auferida, independentemente da situação cadastral anterior. Não se desincumbiu, portanto, do seu ônus probatório em apontar qual seria o valor correto da receita bruta e quais os elementos de prova deveriam ser considerados.

Entendo, por isso, que foi correto o enquadramento dado pela autuante, estando de acordo com todo o aparato probatório juntado ao processo.

Quanto à proporcionalidade adotada para a segregação da receita vinculada às operações sem substituição tributária, o autuado alega que 80% de suas vendas são com cimento, produto sujeito ao regime citado. A autuante, por sua vez, contrapõe-se, informando que a proporcionalidade utilizada tomou por base as aquisições feitas pela empresa no período, procedimento que se justificou pelo fato de as receitas declaradas não merecerem fé, conforme trecho que abaixo transcrevo:

'Quanto a alegação da empresa em relação a proporcionalidade utilizada nos dois exercícios, foi escolhido o critério da proporcionalidade baseada nas compras da empresa (doc. fl.51- arquivo magnético do livro de entrada da empresa), visto que em muitos períodos a informação da proporcionalidade da receita declarada

pela empresa em suas DASNS não está condizente a realidade da mesma. ... Pelas suas compras no período de 2008 e 2009 se chegou a proporcionalidade utilizada nessa apuração.'

Ora, o uso da proporcionalidade com base nas compras se deu em virtude da constatação de omissão nas receitas declaradas, e é procedimento respaldado pela Lei 123/06, cujo art. 34 prescreve:

'Art. 34. Aplicam-se à microempresa e à empresa de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos impostos e contribuições incluídos no Simples Nacional.'

Assim, o autuante fez uso da única metodologia possível, ao alcance da fiscalização, para apurar a base de cálculo da operação.

Diante do exposto, e considerando que tal procedimento serviu de base para apuração do montante do débito das infrações 01 e 02, voto pela PROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração.'

Inconformado com a Decisão proferida, o contribuinte formalizou Recurso Voluntário, objetivando a reforma do Julgado (fls. 113/117).

Inicialmente, assegurou ser microempresa devidamente enquadrada no Simples Nacional, encontrando-se em dia quanto ao recolhimento do imposto, mediante arrecadação unificada, afirmando ser importante observar que, no particular, deve ser aplicada, na cobrança do imposto, a alíquota prevista no anexo I, da Lei.

Por isso, afirmou se encontrar totalmente em dia com o pagamento do simples nacional, sem ter débito atinente a qualquer imposto, além do que jamais omitiu a saída de mercadoria tributada, informando e recolhendo, sempre, os seus impostos corretamente.

Ademais, sustentou que nunca houve omissão de receita com vendas com cartão de crédito, inexistindo, nesse quadro circunstancial, diferença a recolher a título de ICMS no Simples Nacional, conforme se observa dos documentos que disse ter anexado.

Aduziu que: *"Portanto, conforme se observa dos documentos já anexados ao processo, não houve omissão no recolhimento do ICMS referente ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições, devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional. (...) Importante mencionar, que pelo fato da Recorrente no período de janeiro de 2008 a dezembro de 2009, ser ME os impostos devidos foram totalmente recolhidos, conforme documentos já anexados ao processo."*

Sustentou que: *"Além disso, o débito objeto do presente Auto de Infração até o mês de junho de 2008, encontrando-se totalmente prescrito de acordo com o que nossa legislação, doutrina e jurisprudência preveem, fundamentação constante na defesa."*

Manifestou que o Recurso deve ser julgado totalmente procedente, para anular o Auto de Infração, haja vista, que durante o período de janeiro de 2008 a dezembro de 2009, estava na condição de Microempresa, não sendo em nenhum período EPP.

Em seguida destacou que:

"Na decisão administrativa a Recorrida relata que não merece provimento a impugnação no que tange à inconformidade com os acréscimos aplicados, devidos ao descumprimento da obrigação por parte do contribuinte.

Ocorre que nossa legislação maior prevê que as penalidades impostas devem ser atreladas à capacidade econômica, ou seja, que se leve em conta as condições "pessoais" da Empresa. Além disso, ao aplicar as penalidades pelas supostas infrações, deve ser analisado a fundamentação de cada uma e o que a lei prevê a título de percentual para a incidência das mesmas. A Correção monetária não constitui penalidade de forma alguma e tampouco se confunde com juros, é mera atualização do valor da moeda ao longo do tempo, de modo a mantê-lo íntegro em situação inflacionária. A taxa dos juros moratórios, mesmo quando convencionada pelas partes, não poderá ultrapassar o teto legal, ou seja, 6% a.a.. As multas de mora, decorrentes do inadimplemento das obrigações no seu termo, não poderão ser superiores a dois por cento do valor da prestação devida.

Desta forma, conclui-se que o valor cobrado pelos fiscais deste município está abusivo e de encontro com o que prever a nossa legislação, devendo ser imediatamente revisto, pois da forma que está sendo cobrado configura enriquecimento ilícito por parte da Recorrida.

Portanto, ao imposto realmente devido deve incidir correções monetárias apenas com o objetivo de atualizar o valor devido, os juros de mora, no intuito de recompor o patrimônio do lesado no importe de 6% (seis por cento) ao ano e a Multa de mora em caráter apenas punitivo e não indenizatório no importe não superior a 2% (dois por cento) do valor devido”.

Concluiu reiterando e pugnando pelo acolhimento dos argumentos recursais, aduzindo que caso “não seja esse entendimento de Vossa Senhoria requer-se a análise minuciosa a documentação e planilhas em anexo, haja vista, não ter havido omissão no recolhimento do ICMS referente ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições, devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, requer-se também, que seja concedido ao contribuinte o direito de ter parcelado o valor que não fora realmente recolhido com aplicação da multa e juros legal, conforme previsto em lei. Tudo por ser medida da mais pura e lídima JUSTIÇA!”.

À fl. 121 consigna que a 1ª CJF converteu o processo em diligência dirigida à INFRAZ de origem, objetivando providências complementares na metodologia de apuração das infrações.

Após o retorno do processo da INFRAZ de origem, com manifestação da autuante, à fl. 144, decidiu que: “tendo procedido a uma nova análise dos demonstrativos que instruem o Auto de Infração. Esta Câmara entendeu por bem reconsiderar os termos do despacho de diligência de fl. 121 e declarar concluída a instrução do feito nos termos do artigo 138 do RPAF.”

Em seguida, o PAF foi encaminhado à secretaria para intimar o autuado e o autuante, para que, querendo, se manifestassem, no prazo de 10 dias e, em seguida, fosse avaliada a necessidade de emissão de parecer por parte da PGE/PROFIS sobre as razões recursais.

O autuante não se manifestou e o autuado, às fls. 155/167, ingressou com manifestação, reiterando os termos apresentados na peça de Recurso e enfatizando a questão econômica e tributária, com efeito de vedação legal ao confisco, além de mencionar que a cobrança de impostos a maior feria os princípios constitucionais, o art. 170 e o princípio da capacidade contributiva.

Em seguida, teceu comentários sobre a Lei Complementar nº 123/2006, que instituiu o tratamento tributário conhecido como Simples Nacional, frisando, mais uma vez, se encontrar totalmente em dia com os pagamentos, não sendo devedor de nenhum tipo de imposto, além de não haver omissão de recolhimento do ICMS.

Reforçou a aplicação da prescrição da dívida, no tocante ao período de janeiro a junho de 2008, com apoio nos artigos 142 e 174 do CTN, transcrevendo ementas de julgamentos de tribunais superiores.

Reiterou o seu inconformismo quanto à incidência de valores exorbitantes e indevidos sobre a dívida a título de multa e juros.

Disse que o § 1º do art. 145 do CTN respaldava a sua tese de ser medida constitucional a aplicação da equidade para mitigação das penalidades.

No específico, as penalidades pelas supostas infrações equivaleriam a impostos e, consequentemente, tributos de caráter pessoal, cujo lançamento seria feito na base do valor da matéria tributável, porém, atendendo às condições pessoais do contribuinte, restando patente que o enunciado do parágrafo referido não concerne senão aos chamados impostos de caráter pessoal, pois somente em relação a estes é que seria possível a graduação segundo a capacidade econômica.

Reiterou a necessidade de a penalidade ser atrelada à capacidade econômica, afirmando que, na Justiça social como na distributiva, a igualdade é, como se sabe, proporcional ou geométrica, por oposição à igualdade aritmética inerente à justiça comutativa.

Assim, seria justo que a imposição das penalidades fosse proporcional à capacidade econômica, ou seja, que se levassem em conta as condições “pessoais” do Executado.

Citou Aliomar Baleeiro para defender a idéia de que a equidade permeia o direito tributário e

que, ao aplicar as penalidades pelas suportas infrações, deveria ser analisada a fundamentação de cada autuação e o percentual legal cabível.

Asseverou que a multa aplicada no caso concreto, acrescidas aos supostos valores principais da obrigação, sofreram incidência elevadíssima, criando capitalização indevida e onerosidade ilícita, enquanto a legislação em vigor somente previsiona o montante de 2% (dois por cento) sobre o valor corrigido e não no percentual imposto de 75% (setenta e cinco por cento) mensal.

Nesse passo, defendeu que a execução esbarraria na inexistência de liame legal entre os valores pretendidos e a exigência efetuada, devendo essa ausência de vinculação restar declarada judicialmente.

Invocou o doutrinador Orlando de Pilla Filho e João Roberto Parizatto para defender a idéia de que as multas devem ter limites, apenas podendo incidir no montante de 2% (dois por cento), conforme parágrafo único do art. 52 da Lei nº 9.298/96. A aceitação da penalidade imposta representaria a volta ao Estado absoluto.

Quanto aos juros, afirmou ser visível a imposição excessiva, na medida em que, conforme disposto pelo Código Tributário Nacional, deveria ser de 1% (um por cento) ao mês, invocando, ainda, o art. 630 do Decreto nº 33.118, de 14 de março de 1991, o qual faz referência aos juros de mora em montante de 1%.

Trouxe à colação, em apoio à sua tese, a doutrina de Orlando de Pilla Filho, o art. 406 do Código Civil, bem como citou jurisprudência relativa à matéria.

Arrematando, asseverou que a penalidade da multa e juros, se mantida, precisava e deveria ser reduzida aos parâmetros legais e convencionais, rogando que não lhe fosse imposta penalidade injusta, porquanto escaparia à sua capacidade contributiva, devendo ser revisto o valor fixado a título de multa para aplicação da estabelecida em lei, ou seja, 2% (dois por cento) ao mês e de juros de 1% ao mês.

Em conclusão, requereu que fosse deferida a suspensão da exigibilidade da dívida cobrada, conforme fundamentação exposta e, em seguida, postulou o julgamento pela total procedência da defesa, visando a anulação do Auto de Infração sob discussão; sucessivamente, caso não fosse tal posicionamento acatado, pleiteou a análise minuciosa da documentação e planilhas que disse ter anexado, visando demonstrar a inexistência de omissão no recolhimento do ICMS referente ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devido pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional. Por fim, pediu a concessão do direito de ter parcelado o valor que não fora realmente recolhido com aplicação da multa e juros, conforme previsto em lei.

A PGE/PROFIS não foi instada a se manifestar no feito.

VOTO (Vencido quanto à preliminar de decadência)

Objetiva o vertente Recurso Voluntário formalizar o inconformismo do autuado em relação a Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal, a qual julgou Procedente o Auto de Infração supra identificado, onde é imputado ao sujeito passivo o cometimento de duas infrações, sendo a primeira por deixar de recolher o ICMS referente ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devido pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, nos meses de junho a dezembro de 2008, maio, junho, e agosto a dezembro de 2009, aplicada a multa de 75%. Enquanto a segunda se reporta ao recolhimento a menor de ICMS declarado referente ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições, devido pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, implicando, desta forma, em não recolhimento de parte do ICMS, devido a erro na informação da receita e/ou de alíquota aplicada a menor, nos meses de janeiro de 2008, janeiro a abril, e julho de 2009, de igual sorte imputada a multa de 75%.

Ocorre que as razões recursais nada trazem de novo, restringindo-se a repetir as teses da peça impugnatória na linha da negativa de cometimento das infrações.

Assim, sustentou, em preliminar, a prescrição dos lançamentos apurados no período de janeiro a junho de 2008, alegando ter sido o Auto de Infração lavrado em 27/06/2013, portanto, decorrido mais de cinco anos dos fatos geradores.

Após análise da proceduralidade, considera o Relator que razão assiste ao sujeito passivo apenas no tocante ao item 1 da infração 2, cuja ocorrência se deu em 31/01/2008, porquanto já firmado seu posicionamento, em processos similares, derredor da aplicação do instituto da decadência, sendo plausível o enquadramento no art. 150, § 4º, ao invés do art. 173, ambos do Código Tributário Nacional.

Nesse contexto, adoto como fundamento deste Voto, o objetivo e bem exposto argumento lançado em decisões do ilustre Conselheiro RODRIGO LAUANDE PIMENTEL, exemplificativamente naquele proferido através do Acórdão nº 0002-11/15, *verbis*:

“Ab initio, passo, de ofício, à analise de questão de ordem pública, quanto ao reconhecimento da decadência do direito de constituição do crédito tributário em relação ao presente PAF.

Compulsando os autos, pondera-se quanto à ocorrência da decadência do direito do Fisco de constituição do crédito tributário conforme o art. 150, §4º do CTN, pois, segundo relata, os fatos geradores ocorreram em 2008 e a autuação foi lançada somente em 30.09.2013, ou seja, cinco anos após parte dos fatos geradores.

Por seu turno, para decidir sobre essa questão, é necessário fazer 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 pelas Câmaras deste 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 Sumular 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 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, 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 PRESCRICIONAIS E DECADENCIAIS EM TORNO DE MATÉRIA TRIBUTÁRIA**, e, deste modo, não poderia o COTEB versar sobre esses assuntos, por se tratar de matérias reservadas a Lei Complementar, segundo mandamento constitucional e interpretação do 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, 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.

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 está 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 de 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 lava 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 por esta 2ª Câmara de Julgamento, 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 então 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 juízo, 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. E 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 perquirira qualquer soma a título de tributo.

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 disposto 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 constituir-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 vênia, 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 30/09/2008 não mais poderão ser exigidas pelo fisco da Bahia, porquanto alcançadas pela decadência, prevista no artigo 150, §4º do CTN.”

Nessa linha de entendimento, apenas em relação à infração identificada como 2, item 1, acolho a aplicação do instituto da decadência.

Meritoriamente, consoante detalhadamente relatado, a 4^a Junta de Julgamento Fiscal julgou Procedente a autuação, sendo certo que o autuado não trouxe nenhum fundamento novo ou documento hábil, capaz de modificar a decisão hostilizada para afastar as imputações impostas.

Destarte, o recorrente fixou-se, exclusivamente, na tese do não cometimento das infrações, e, como é do conhecimento de todos, a simples negativa, principalmente quando se trata de matéria eminentemente fática, não tem o condão de elidir a acusação.

Com efeito, fácil é se constatar que a petição do Recurso (fls. 101 a 105), seguida da manifestação de fls. 155 a 167, se consubstanciam na transcrição literal da impugnação apresentada na primeira instância, a qual foi corretamente enfrentada na decisão farpeada, tendo a JJF procedido a análise de todos os argumentos contrapostos para a infração constante do aludido Auto e julgado, no mérito, pela total procedência das imputações.

De igual sorte, não é plausível a alegação de que a multa aplicada fere a regra de vedação do tributo com efeito confiscatório, na medida em que se encontra taxativamente previsionada em diploma legal devidamente aprovado pelo Poder Legislativo – Lei Complementar nº 123/06, art. 35, sob o qual não paira qualquer pecha de inconstitucionalidade por irrazoabilidade ou desproporcionalidade dos percentuais de multas nele elencadas.

Convém registrar, ainda, que falece competência a este Órgão colegiado para se manifestar sobre as arguições de inconstitucionalidades arguidas na peça recursal, nos termos do art. 167, I, do RPAF/BA aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Concludentemente, a decisão retratada no acórdão hostilizado avaliou, no mérito, corretamente as matérias suscitadas na procedimentalidade, apresentando-se irretocável e merecedora de confirmação.

Ante o exposto, voto pelo PARCIAL PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar PROCEDENTE EM PARTE a autuação.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência)

Quanto à prejudicial de decadência, 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 (PGE/PROFIS), tem decidido, de forma não unânime ou por maioria, até a presente data, que o prazo respectivo 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).

A principal divergência entre as decisões judiciais e administrativas reside 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 foi revogado em novembro de 2014, por meio da Lei nº 13.199, de 28/11/2014. Com isso, passou-se a decidir neste Conselho, também com base nos Pareceres da Procuradoria do Estado (PGE/PROFIS), que os efeitos jurídicos da revogação somente incidem sobre os fatos geradores ocorridos após a publicação da Lei. Sendo a decadência instituto de direito material, que extingue o direito em si, tem prevalecido a concepção de que não pode a revogação ter aplicação retroativa, de modo a regular atos jurídicos perfeitos e acabados, entre os quais se incluem os fatos geradores do ICMS constatados 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”.

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

Desse modo, com específico e exclusivo supedâneo no posicionamento e nos Pareceres do órgão responsável por defender os interesses do Estado em juízo, rejeito a prejudicial de decadência.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **233043.0003/13-9**, lavrado contra **RELEX MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA. - ME**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$22.277,99**, acrescido da multa de 75%, prevista no art. 35 da Lei Complementar nº 123/06; art. 44, I da Lei Federal nº 9.430, de 27/12/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 15/06/07, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Paulo Danilo Reis Lopes, Eduardo Ramos de Santana e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Valnei Sousa Freire, Rodrigo Lauande Pimentel e Laís de Carvalho Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de agosto de 2016.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Preliminar de decadência)

PAULO DANILO REIS LOPES – VOTO VENCEDOR
(Preliminar de decadência)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS