

PROCESSO - A. I. N° 281394.0325/13-0
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e MECANON SUPERMERCADOS LTDA.
RECORRIDOS - MECANON SUPERMERCADOS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0027-05/16
ORIGEM - INFAZ TEIXEIRA DE FREITAS
PUBLICAÇÃO - INTERNET 21/12/2017

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0322-11/17

EMENTA: ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Comprovado lançamento de 2 notas fiscais. Multa de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Infração 1 procedente em parte. 2. ALÍQUOTA. ERRO NA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA. RECOLHIMENTO A MENOS. Acolhida a decadência da infração 3 no período até nov/08. Infração parcialmente subsistente. Modificada a Decisão recorrida. 3. CRÉDITO FISCAL. **a)** CRÉDITO UTILIZADO NA ENTRADA DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **b)** AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM ISENÇÃO DO IMPOSTO. O livro registro apresentado na defesa comprova a ausência da utilização do crédito. Infrações 4 e 5 improcedentes. Prejudicada a análise do acolhimento da decadência da infração 4 no período até nov/08. 3. OMISSÃO DE SAÍDA DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. CANCELAMENTO DE CUPONS FISCAIS EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO. NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. O Direito Tributário é regido pelo princípio da estrita legalidade, e não existe previsão em lei para arbitramento de alíquota média, não podendo se improvisar no procedimento mecanismos de levantamento do *quantum debeatur* sem a devida previsão legal. Diligência fiscal não saneou o vício apontado. Recomenda-se a renovação da ação fiscal para apuração dos valores mediante aplicação correspondente da alíquota para cada operação cancelada indevidamente. Infração 7 nula. 4. LIVROS FISCAIS. OPERAÇÕES ESCRITURADAS. IMPOSTO RECOLHIDO A MENOS. Acolhida a decadência da infração 8 no período até nov/08. Infração parcialmente subsistente. Modificada a Decisão recorrida. 5. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. USUÁRIO DE PROCESSAMENTO DE DADOS. INCONSISTÊNCIA DOS ARQUIVOS. MULTA. A inconsistência dos arquivos implica na impossibilidade do Fisco averiguar a correção dos lançamentos na escrituração das notas fiscais assim como a aplicação de roteiros de auditoria. Infração 9 procedente. Mantida a Decisão recorrida para este item. Decretada, de ofício, a decadência das infrações 3, 4 e 8 para o período até novembro de 2008. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Tratam-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos contra decisão que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração que exige imposto e multa por descumprimento de obrigações acessórias no valor total de R\$183.120,25, sendo objeto da lide as seguintes infrações:

- 1 – Deu entrada no estabelecimento de mercadoria sujeita à tributação sem o devido registro na escrita fiscal, sendo lançada multa no valor de R\$1.822,65.(R.O)*
- 4 - Utilizou indevidamente crédito fiscal referente a mercadoria adquirida com pagamento de imposto por substituição tributária, sendo lançado o valor de R\$15.854,19, acrescido da multa de 60%.(R.O)*
- 5 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto, sendo lançado o valor de R\$97,22 acrescido da multa de 60%.(R.O)*
- 7 – Omitiu saída de mercadorias tributáveis por cancelamento de cupom fiscal em desacordo com as normas em vigor, sendo lançado o valor de R\$88.943,63.(R.O)*
- 9 – Forneceu informações através de arquivo magnético exigido na legislação tributária requerido mediante intimação com omissão de operações ou prestações ficando o valor da multa limitado a 1% do valor das operações de saída e das prestações de serviços realizados no estabelecimento em cada período, calculando-se a multa sobre o valor das operações ou prestações omitidas, sendo lançado o valor de R\$70.209,84.(R.V)*

Em Primeira Instância, os Ilustres Julgadores da 5ª JF afastaram a preliminar de cerceamento do direito de defesa, aduzida pelo contribuinte, em razão do seguinte:

Há duas preliminares na defesa apresentada pelo impugnante – a de cerceamento de defesa, nos casos em que envolvem o SINTEGRA, sob o argumento de que os fatos contábeis bem como a documentação não tiveram a ênfase necessária para o desdobramento do procedimento, e que o impugnante não foi intimado a prestar quaisquer esclarecimentos, assim como a de decadência.

O alegado cerceamento de defesa é desprovido de fundamento uma vez que eventuais erros no lançamento pelo autuante, assim como no SINTEGRA, por parte do impugnante, podem vir a ser demonstrados, e elidido o lançamento em virtude de erro material. E não foi o caso, pois se cumpriu o devido processo legal, foi feita diligência e há intimação nos autos, inclusive para reparo dos arquivos magnéticos, cuja ausência foi alegada na impugnação, o que ao final, podemos assegurar que foi cumprido o respeito à mais ampla defesa.

A arguição de decadência também foi afastada na Decisão recorrida com base nos fundamentos a seguir:

Quanto à decadência, a legislação do Estado da Bahia fixa prazo para homologação do lançamento e, por isso, não é acatada a alegação referente à determinação do art. 150, § 4º, do CTN, que prevê: “se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador”. O disposto no art. 107-A, I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, que em sua essência transcreve o art. 173, I do CTN, estabelece como prazo de decadência 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. O auto foi lavrado em 19/12/2013 e os fatos geradores mais antigos são de janeiro de 2008, e portanto a decadência só viria a se operar a partir de 01/01/2014.

A infração 1 foi julgada Parcialmente Procedente:

No mérito, a infração 1, entrada no estabelecimento de mercadoria sujeita à tributação sem o devido registro na escrita fiscal, após alegação de erros materiais na defesa, o autuante retirou o lançamento da multa pelas notas fiscais nº 213.187 e 195.524, conforme demonstrativo de fl. 120 e em sua manifestação, o impugnante não trouxe qualquer elemento que comprovasse mais erros, o que configura a procedência parcial deste lançamento. Assim são excluídos do lançamento os valores de janeiro e fevereiro de 2008. Além disso, houve alteração do valor da multa a partir de 11/12/2015, nos termos da Lei 13.461, de 10/12/2015, que alterou para 1% a multa por falta de registro, cujo texto do inciso IX da Lei 7.014/96 passou a ser o seguinte:

IX - 1% (um por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço sujeitos a tributação que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal;

Neste caso, deve-se observar o princípio da retroatividade benigna da pena tributária. O Código Tributário Nacional, em seu art. 106, II, há três hipóteses em que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito: a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

Ao tempo da prática da infração a multa era 10% e foi reduzida posteriormente para 1%, devendo por conseguinte retroagir, ficando a infração nos seguintes valores:

INFRAÇÃO 1	
31/05/2008	36,82

30/06/2008	13,33
31/07/2008	34,02
30/09/2008	15,14
31/12/2008	9,31
TOTAL	108,62

Infração 1 procedente em parte.

As infrações 2 e 3 foram julgadas Procedentes:

Quanto à infração 2, o impugnante afirma em sua defesa, que no meio dos DAES recolhidos no período, não encontrou os respectivos recolhimentos referentes às notas fiscais levantadas, reconhecendo a procedência do lançamento. Infração 2 procedente.

De igual modo, na infração 3, confessa em sua defesa, que o cadastro de determinados produtos estavam com suas alíquotas em desacordo com a legislação. Infração 3 procedente.

As infrações 04 e 05 foram julgadas Improcedentes:

Quanto às infrações 4 e 5, por utilizar indevidamente o crédito fiscal referente às mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária, o livro Registro de Entrada de Mercadoria apresentado na defesa, comprova a ausência de crédito fiscal, o que foi acatado pelo autuante. Infrações 4 e 5 improcedentes.

A infração 6 foi julgada Procedente:

Já a infração 6, o impugnante não apresentou na defesa qualquer referência a este lançamento. Nos termos do art. 140, do RPAF, "o fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas". Infração 6 procedente.

A infração 7 foi julgada Nula:

Quanto à infração 7, omissão de saída de mercadorias tributáveis por cancelamento de cupom fiscal o impugnante alega que havendo indagado o Auditor Fiscal sobre os cupons cancelados, que este se limitou a dizer "não encontrei junto aos documentos, pode ser que estejam na empresa", e que por meio do doc.(04), mídia CD em anexo, enviou a memória fiscal das ECFs, contendo todas as saídas e cancelamentos do período com o intuito de demonstrar a veracidade dos argumentos explanados nesta peça.

Em pedido de diligência, o autuante detalha mecanismo de cálculo da alíquota média, atribuindo hipótese que "se o contribuinte realizasse 60% de saídas isentas e 40% de saídas tributadas, para uma venda de R\$1.000,00, apresentando um cálculo inverso, onde atribuiu alíquota de 17% para saída de R\$600,00 (60% saída tributada, alcançado R\$102,00 de ICMS e a seguir faz um cálculo de média ponderada, onde encontra 10,20%, sem, no entanto apontar dispositivo legal do arbitramento.

O Direito Tributário é regido pelo princípio da estrita legalidade, e não existe previsão em lei para arbitramento de alíquota média, não podendo se improvisar no procedimento mecanismos de levantamento do quantum debeat sem a devida previsão legal. Não há de se aplicar alíquota de 9,8% para uma operação isenta, assim como para uma operação cuja alíquota seja 17% por mais que a estatística aponte no sentido de se encontrar valores coerentes por média ponderada. Diligência fiscal não saneou o vício apontado. Recomenda-se a renovação da ação fiscal para apuração dos valores mediante aplicação correspondente da alíquota para cada operação cancelada indevidamente. Infração 7 nula.

A infração 8 foi julgada Procedente:

O impugnante diz que a infração 8 é procedente, por erro na emissão do valor do DAE, confirmando a procedência do lançamento. Infração 8 procedente.

A infração 9 foi julgada Procedente:

Quanto à infração 9, trata-se de multa por erros nos arquivos SINTEGRA, não corrigidos após a intimação. A intimação foi feita regularmente conforme fl. 50, e relatórios de divergências às fls. 52/64. Não há desproporcionalidade nem falta de razoabilidade nas multas aplicadas, visto respeitar inclusive o limite de 1% das operações de saída. A inconsistência dos arquivos implica na impossibilidade do Fisco averiguar a correção dos lançamentos na escrituração das notas fiscais assim como a aplicação de roteiros de auditoria. Mantido o lançamento resultante do demonstrativo de fl. 49, que somou a multa de 5% das divergências obtidas no registro SINTEGRA, tanto no caso do Registro 54 como no Registro 60R, obedecendo-se o limite de 1% das operações de saídas. Infração 9 procedente.

A 5ª JF interpôs Recurso de Ofício em virtude da redução do crédito tributário.

Irresignado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário.

Disserta sobre o princípio da verdade material, sobre o livre convencimento dos julgadores,

sobre as provas que podem ser produzidas no processo administrativo fiscal.

Assevera que a prova indiciária não é suficiente para a constituição do crédito tributário e defende a necessidade de realização de diligência ou perícia.

Reclama que as multas previstas na legislação somente devem ser aplicadas em caso de dolo, evidenciando vantagem do contribuinte às custas do prejuízo da arrecadação ao Fisco, e que no caso presente não foi constatada ou evidenciada tal circunstância.

Diz que os erros apontados pela fiscalização podem ser corrigidos, retificando os arquivos enviados à SEFAZ/BA, pois a escrita fiscal e os registros contábeis demonstram total obediência aos preceitos da legislação. Argumenta que o julgamento em primeira instância convalidou a destreza da Requerente em cumprir suas obrigações.

Aduz que a manutenção da infração pode ser considerada conFisco, na medida em que não houve dolo e nem prejuízo para o Fisco estadual.

Alega que o fato de não ter juntado os arquivos retificados do SINTEGRA foi em função de não caber a este Órgão Julgador analisar arquivos de competência do agente fiscal.

Conclui arguindo que não foi omissa nas suas obrigações fiscais e acessórias, que os erros encontrados pela autuação fiscal são sanáveis e que não influenciarão no recolhimento do ICMS, e que a documentação apresentada foi por demais suficiente para cristalizar a falta de dolo, bem como a desproporcionalidade no valor da multa da infração 09, pois supera em muito o valor do ICMS devido mensalmente, podendo ser considerado um verdadeiro conFisco, assim não restando alternativa senão a completa anulação do referido Auto de Infração.

Em Sessão de Julgamento realizada em 14/11/2007, o conselheiro Ildemar Landim se deu por impedido, uma vez que participou do julgamento de primeira instância, motivo pelo qual não participou da votação neste processo.

VOTO

Quanto ao Recurso de Ofício, observo que este se refere às infrações 1, 4, 5 e 7.

A infração 1 foi reduzida na Decisão recorrida em razão de erros materiais corrigidos pelo próprio Autuante e pela aplicação do percentual de multa previsto na legislação atual (1%), que é menor que o percentual vigente à época, em virtude da norma constante no art. 106 do Código Tributário Nacional. Diante disso, não há motivos para reformar o julgado quanto à esta infração.

As infrações 4 e 5, referentes à utilização indevida de crédito fiscal, foram julgadas Improcedentes em virtude da prova apresentada de que o contribuinte não utilizou o crédito fiscal, a qual foi referendada pelo Autuante. Destarte, mantenho a decisão quanto a estas infrações.

A infração 7 foi decretada Nula pela Decisão recorrida, porque a apuração feita na autuação fiscal aplicou uma alíquota de 9,8% mediante um arbitramento sem qualquer amparo legal. Diante disso, não há que se falar em reforma da decisão também neste ponto. Infração 7 Nula.

Diante do exposto, Nego Provimento ao Recurso de Ofício.

Quanto ao Recurso Voluntário, observo que o contribuinte se limitou a invocar a verdade material, a alegar a ausência de dolo e de prejuízo ao Erário estadual, bem como a suscitar o caráter confiscatório das multas aplicadas.

No pertinente à infração 1, após as exclusões referentes às provas apresentadas, bem como a adequação do percentual da multa à atual legislação, que prevê multa de 1% e não mais de 10%, há de se observar que já fora atendido o princípio da verdade material e que o valor residual da infração (R\$108,62) é ínfimo e incapaz de configurar conFisco. Ademais, o dolo é despiendo para a configuração da infração, pois a ausência de registro das entradas das mercadorias, seja culposa ou dolosa, é fato jurídico que se enquadra no descumprimento da obrigação acessória e, portanto, sujeito à multa.

Quanto às infrações 2, 3, 6 e 8, as quais sequer foram impugnadas na primeira instância, observo que as alegações recursais também não negam a ocorrência de tais infrações.

Quanto à infração 9, referente à multa pelo descumprimento da obrigação acessória de, após ter sido intimado para tanto, apresentar arquivos do SINTEGRA com omissões, observo que não se pode concordar com a Recorrente de que seriam meros erros sanáveis que não influenciam no recolhimento do ICMS. Isso porque, conforme bem observou a decisão de primeira instância, *“a inconsistência dos arquivos implica na impossibilidade do Fisco averiguar a correção dos lançamentos na escrituração das notas fiscais assim como a aplicação de roteiros de auditoria”*.

Volte-se a frisar que a existência de dolo não é elemento necessário à aplicação desta multa, sendo suficiente, tão somente, o não atendimento da intimação para apresentar os arquivos do SINTEGRA sem as inconsistências neles constantes, as quais foram indicadas ao Recorrente na intimação de fl. 50 e nos seus anexos.

A alegação recursal de que não caberia a este Órgão Julgador analisar os eventuais arquivos magnéticos corrigidos não condiz com a realidade, haja vista que, em obediência ao princípio da verdade material, são analisadas todas as provas apresentadas pelos contribuintes durante o processo administrativo fiscal. Para tanto, este Órgão Julgador possui, inclusive, uma assessoria técnica (ASTEC) para realizações de diligências fiscais.

Quanto à aduzida confiscatoriedade ou desproporcionalidade da multa, há de se gizar que foi aplicada a multa prevista na legislação estadual e que tal percentual não pode ser afastado em razão de tais argumentos por conta da previsão legal constante no art. 125, I, do COTEB.

Entendo que os princípios constitucionais e as decisões judiciais servem de fundamento para as decisões a serem proferidas em âmbito administrativo, mas, em regra, não se pode afastar a aplicação da norma prevista na legislação estadual sob a alegação de inconstitucionalidade, ainda mais quando nem mesmo os Tribunais Superiores têm jurisprudência pacífica sobre qual o limite do percentual de multa para o descumprimento de obrigação principal.

Assim, deixo de apreciar o argumento recursal referente aos percentuais da multa em virtude da delimitação da competência deste E. CONSEF.

Cumpra salientar que seria possível a este Órgão Julgador reduzir a multa aplicada por descumprimento de obrigação acessória, com espeque no art. 42, §7º, da Lei nº 7.014/96, no entanto, é imprescindível à aplicação de tal dispositivo legal a existência de dois requisitos: i) ausência de dolo, fraude ou simulação; e ii) comprovada inexistência de prejuízo ao Erário Estadual.

Entendo que o primeiro dos requisitos acima descritos resta configurado, pois não há qualquer prova de que o Recorrente agiu com dolo, fraude ou simulação, haja vista que tais situações não se presumem e que a presunção deve ser sempre da boa-fé.

Por outro lado, entendo não restar configurado o requisito referente à prova da ausência de prejuízo ao Erário, isso porque as inconsistências contidas nos arquivos magnéticos impossibilitaram a realização da fiscalização. Nesse ponto, vale ressaltar que caberia ao contribuinte apresentar a prova de que tais inconsistências não acarretaram prejuízo ao Fisco, o que não fez, limitando-se a aduzir tal fato em sua peça recursal.

Por fim, em que pese não ter sido alegado no Recurso, observo que houve a extinção de parte dos créditos tributários pelo advento da decadência, uma vez que houve o pagamento antecipado previsto no art. 150, §4º, do CTN, devendo ser aplicada a data da ocorrência do fato gerador como *dies a quo* da contagem do prazo decadencial.

Veja-se que, segundo o entendimento pacificado no STJ, no Recurso Especial Representativo de Controvérsia nº 973733/SC, deve ser aplicado o art. 150, §4º, do CTN aos casos em que há recolhimento antecipado do imposto sujeito ao lançamento por homologação:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O

FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

[...]

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

[...]

(REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

Conforme determinado na Constituição Federal (art. 146, III, "b"), a decadência do crédito tributário é matéria reservada à lei complementar. Segundo já definiu o Supremo Tribunal Federal, a Lei Complementar mencionada pela Constituição Federal é o CTN, cujas normas prevalecem, inclusive, sobre a Lei de Execução Fiscal, como, aliás, leciona Leandro Paulsen:

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

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

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

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

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

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

II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. *O Código Tributário Nacional (Lei*

5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias.

[...]

(RE 560626/RS, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, Julgado em 12/06/2008). (grifamos)

Assim 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”.

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.

Todavia, apenas somente após uma leitura atenta e diante de uma reflexão 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. 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.

Sabe-se bem que efeito vinculante é atributo exclusivo do verbete da súmula, não atingindo a sua 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. Ademais, não nos parece que seja necessário que o STF edite uma súmula vinculante específica para o caso da legislação do Estado da Bahia para que se aplique o entendimento jurisprudencial pacificado de forma incontestada nos Tribunais Superiores.

Portanto, em termos de decadência, as normas do CTN devem prevalecer sobre as disposições constantes do COTEB.

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

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

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

“Art. 150. (...)

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

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

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

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

seguinte, conforme o art. 173, I, do CTN.

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

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

- a) no caso do pagamento parcial da obrigação, independentemente de encaminhamento de documentação de confissão (DCTF, GFIP ou pedido de parcelamento), o prazo de decadência para o lançamento de ofício da diferença não paga é contado com base no § 4º, do art. 150, do Código Tributário Nacional;*
- b) no caso de não pagamento, nas hipóteses acima elencadas (com ou sem o encaminhamento de documentação de confissão), o prazo é contado com base no inciso I, do art. 173, do CTN;*
- c) de qualquer sorte, nos casos em que a declaração foi prestada ou houve parcelamento, não haveria a necessidade de lançar o valor já declarado, mas sim apenas a diferença, o que se tem chamado de lançamento suplementar.*

[...]

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

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

(...)

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

(...)

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

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

Havendo recolhimento a menor do imposto ou utilização indevida de crédito fiscal, implica dizer que o contribuinte recolheu parcialmente o tributo devido. Veja-se que a compensação crédito/débito lançada na conta corrente do contribuinte estava em parte correta.

Ora, compensação é meio de pagamento, é modalidade de extinção do crédito tributário expressamente prevista no art. 156, II, do CTN. Na apuração mensal do ICMS, o contribuinte lança os seus créditos e débitos e encontra, ao final do mês, um saldo devedor ou um saldo credor de imposto, logo, ainda que tenha utilizado algum crédito indevidamente, é fato que o contribuinte realizou o pagamento antecipado a que alude o §4º do art. 150, do CTN.

Assim sendo, deve ser aplicada a para que se conclua, sem sobressaltos, que o prazo decadencial, na espécie, iniciou-se na data da ocorrência de cada fato gerador, estando, portanto, irremediavelmente extinto pela decadência o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos 5 anos antes da intimação do sujeito do passivo.

Frise-se que o crédito tributário só é constituído com o lançamento eficaz, para o qual é imprescindível a regular notificação do contribuinte para o oferecimento de defesa. A pura e simples lavratura do Auto de Infração não tem o condão de constituir o crédito tributário. Tão

somente após a regular notificação do sujeito passivo é que o lançamento tributário se perfaz. Neste sentido, a jurisprudência pacífica do STJ:

AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONDIÇÃO DE PROCEDIBILIDADE E EXIGIBILIDADE. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL RURAL. PUBLICAÇÃO DE EDITAIS. EFICÁCIA DO ATO. PRINCÍPIOS DA PUBLICIDADE E DA NÃO-SURPRESA FISCAL.

1. A notificação do lançamento do crédito tributário constitui condição de eficácia do ato administrativo tributário, mercê de figurar como pressuposto de procedibilidade de sua exigibilidade.

2. Hipótese em que a controvérsia a ser dirimida nos presentes autos cinge-se aos seguintes tópicos: (a) se a ausência de notificação do lançamento do crédito tributário o torna inexistente e, portanto, restaria configurada a impossibilidade jurídica do pedido; (b) se há a necessidade de publicação de editais em jornais de circulação local, bem como a publicação de editais para notificação do vencimento da contribuição sindical rural; e (c) sendo publicado o edital no Diário Oficial torna-se desnecessária sua publicação em jornal local de maior circulação.

3. "A notificação ao sujeito passivo é condição para que o lançamento tenha eficácia. Trata-se de providência que aperfeiçoa o lançamento, demarcando, pois, a constituição do crédito que, assim, passa a ser exigível do contribuinte - que é instado a pagar e, se não o fizer nem apresentar impugnação, poderá sujeitar-se à execução compulsória através de Execução Fiscal - e oponível a ele - que não mais terá direito a certidão negativa de débitos em sentido estrito.

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

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

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

[...]

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

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

1. É pacífico na jurisprudência desta Corte que a declaração do tributo por meio de DCTF, ou documento equivalente, dispensa o Fisco de proceder à constituição formal do crédito tributário.

2. Não obstante, tendo o contribuinte declarado o tributo via DCTF e realizado a compensação nesse mesmo documento, também é pacífico que o Fisco não pode simplesmente desconsiderar o procedimento adotado pelo contribuinte e, sem qualquer notificação de indeferimento da compensação, proceder à inscrição do débito em dívida ativa com posterior ajuizamento da execução fiscal.

3. Inexiste crédito tributário devidamente constituído enquanto não finalizado o necessário procedimento administrativo que possibilite ao contribuinte exercer a mais ampla defesa, sendo vedado ao Fisco recusar o fornecimento de certidão de regularidade fiscal se outros créditos não existirem.

4. Recurso especial não provido.

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

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. SUPOSTA OFENSA AO ART. 530 DO CPC. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL RURAL. AÇÃO DE COBRANÇA. SENTENÇA QUE JULGOU PROCEDENTE A DEMANDA. ACÓRDÃO QUE, POR MAIORIA, RECONHECEU A NULIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E DETERMINOU A EXTINÇÃO DO FEITO SEM RESOLUÇÃO DE MÉRITO. EMBARGOS INFRINGENTES. CABIMENTO.

1. Malgrado o acórdão recorrido, com base no art. 267, VI, do CPC, reconheça a inexistência de "qualquer das condições da ação", porquanto o "lançamento nulo e a falta da notificação acarretam a inexistência formal do crédito tributário", emite juízo de mérito sobre o título que supostamente legitima a cobrança da contribuição sindical. Assim, conclui-se que a hipótese amolda-se à regra prevista no art. 530 do CPC — acórdão por maioria, proferido em sede de apelação, que reformou a sentença de mérito —, razão pela qual é

viável a apresentação de embargos infringentes.

Nesse sentido: REsp 855.148/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 9.10.2006.

2. Recurso especial provido.

(REsp 734.448/PR, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04.12.2007, DJ 18.02.2008 p. 24)

AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO ESPECIAL. PROCESSO CIVIL. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL RURAL. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. PRECLUSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. PUBLICAÇÃO DE NOTIFICAÇÃO EM JORNAIS LOCAIS. APLICAÇÃO DO ARTIGO 605 DA CLT. NECESSIDADE. CONDIÇÃO DE PROCEDIBILIDADE E EXIGIBILIDADE. OBSERVÂNCIA DOS PRINCÍPIOS DA PUBLICIDADE E DA NÃO-SURPRESA FISCAL. ACÓRDÃO RECORRIDO NO MESMO SENTIDO DO ENTENDIMENTO PACIFICADO NO STJ. APLICAÇÃO DA SÚMULA 83/STJ.

[...]

6. A notificação do lançamento do crédito tributário constitui condição de eficácia do ato administrativo tributário, mercê de figurar como pressuposto de procedibilidade de sua exigibilidade.

7. Hipótese em que a controvérsia a ser dirimida nos presentes autos cinge-se aos seguintes tópicos: (a) se há a necessidade de publicação de editais em jornais de circulação local; e (b) sendo publicado o edital no Diário Oficial torna-se desnecessária sua publicação em jornal local de maior circulação.

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

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

[...]

(AgRg no Ag 922.099/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03.06.2008, DJ 19.06.2008 p. 1)

Destarte, diante de todo o exposto, NEGO PROVIMENTO aos Recursos de Ofício e Voluntário apresentado e, declaro, *ex officio*, a extinção pela decadência dos créditos tributários referentes aos fatos geradores ocorridos antes de dezembro de 2008 (cinco anos antes da ciência do Auto de Infração) referentes às infrações 3, 4 e 8, nas quais houve pagamento parcial do ICMS pela recorrente, passando a valer da seguinte maneira:

Infração 03	R\$ 1.987,27
Infração 04	R\$ 1.889,21
Infração 08	R\$61,08

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e, de ofício, declarar decadência parcial nas infrações 3, 4 e 8, para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 281394.0325/13-0, lavrado contra **MECANON SUPERMERCADOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$4.977,05**, acrescido da multa de 60%, previstas no art. 42, II, alíneas “a”, “d” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor de **R\$70.318,46**, previstas nos incisos IX e XIII-A, “i” do art. 42 da supracitada lei, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de novembro de 2017.

VALNEI SOUSA FREIRE – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR- REPR. PGE/PROFIS