

A. I. N° - 206915.0013/18-1
AUTUADO - SIMÕES PEDREIRA COMÉRCIO DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA.
AUTUANTE - JOSÉ JOAQUIM DE SANTANA FILHO
ORIGEM - INFRAZ ALAGOINHAS
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 31/07/2019

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0101-05/19

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. FALTA DE RECOLHIMENTO. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. Acolhida a arguição de decadência de todo o crédito tributário lançado. Prejudicados o exame das demais questões de mérito suscitadas pelo contribuinte. Auto de Infração IMPROCEDENTE. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 19/12/2018, para exigir ICMS no valor principal de R\$ 173.185,72, acrescido da multa de 60%, contendo a seguinte imputação fiscal:

Infração 01 – 04.05.02 - Falta de recolhimento do ICMS relativo à omissão de saídas de mercadorias tributadas, apuradas em levantamento quantitativo de estoques, por espécie de mercadorias, em exercício fechado. Referente ao exercício de 2013. Base de cálculo de R\$1.018.739,53, com incidência da alíquota de 17%.

O contribuinte foi notificado do lançamento em 09/01/2019, via DTE (Domicílio Tributário Eletrônico), conforme atesta o Termo de Ciência do lançamento, anexado à fl. 16 dos autos. A peça de defesa foi protocolada em 08/03/2019 e subscrita por sócio administrador.

Foi suscitada pela defesa a decadência do crédito tributário lançado, considerando que o A.I. foi lavrado em 19/12/2018, disponibilizado através DT-e em 24/12/18, com efetivação da intimação somente ocorre em 09/01/2019, conforme documento 1 – extrato extraído do DT-e.

Ressaltou que nos casos de levantamento quantitativo de estoques o fato gerador ocorre em 31.12 do ano a que se refere. Neste caso, 31.12.2013. Que considerando a data da ciência, já havia decorrido cinco anos da ocorrência do fato gerador, o que de acordo com o artigo 150, § 4º, do CTN – Código Tributário Nacional decai o direito do estado na constituição do crédito.

Corroborando com este entendimento transcreveu decisão do CONSEF, relacionada ao Acórdão CJF N° 0389-12/18, “*in verbis*”:

“Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas (grifo acrescido).

Ora, a situação dos autos é tipicamente um caso de recolhimento a menor, pois a infração descrita trata de “recolhimento do imposto efetuado a menos ...”, o que impõe a conclusão de que no dia 06/11/2012 (data da ciência da lavratura do AI), já havia transcorrido mais de cinco anos da ocorrência dos fatos geradores relativos aos meses de janeiro a julho de 2007.

Por isso, julgo improcedente a presente exigência fiscal naquilo que guarda pertinência com os valores relativos aos meses de janeiro a julho de 2007.

Em nosso socorro também o Acórdão CJF N° 0429-12/17, onde o Relator assim declara em seu voto.

Concluo ainda pela pertinência nas razões defensivas que suscitaron o reconhecimento do instituto da decadência na presente demanda fiscal.

Isto porque, observa-se que em 02 de Outubro de 2014, a Recorrente foi intimada acerca da lavratura do Auto de Infração nº 279462.0013/14-5, por meio do qual o Autuante apurou o crédito tributário referente ao ICMS, no valor histórico de R\$1.353.197,93.

Ocorre que, os valores supostamente devidos a título de ICMS são originários dos meses de janeiro a

setembro de 2009, restando, portanto, alcançado pela decadência o lançamento exigido, haja vista o transcurso de prazo superior a 05 (cinco) anos, com base na aplicação do disposto no parágrafo 4º, inciso I, do art. 150, do CTN.

Ao ingressar nas razões de mérito quanto aos aspectos diretamente relacionados com o fato gerador apurado na ação fiscal, a defesa pontuou que analisando o demonstrativo que serve de base para a autuação se pode ver que foram as seguintes informações utilizadas para concluir numericamente pela ocorrência de omissão quantitativa de saídas.

Estoque Inicial (declarado)

(+) Entradas (de acordo com as notas fiscais escrituradas)

(-) Estoque final (declarado)

(-) Saídas (de acordo com notas fiscais emitidas e escrituradas)

Disse que após fazer conferência dos dados nada constatou de irregular quanto à contagem quantitativa das entradas, nem quanto à consideração dos estoques inicial e final, declarados. Todavia, não se pode dizer o mesmo em relação às saídas. O levantamento das saídas foi feito através de notas fiscais cujas operações foram selecionadas pelo CFOP. O preposto fiscal considerou no seu levantamento as saídas pelos CFOPs 5102, 5910, 6101, 6102 e 6910. Todavia deixou de efetuar a contagem das saídas ocorridas com registro no *CFOP 5120*. Tal CFOP (5120) não deveria ter sido utilizado pelo autuado uma vez que não pratica vendas à ordem, operações para as quais este CFOP seria próprio.

Ocorre que, somente por ocasião da defesa, revendo as operações para identificar a procedência ou não da falha apontada na autuação, a própria empresa identifica que, na emissão de diversos documentos fiscais, ao invés de utilizar o CFOP “5102” foi usado o “5120”. Disse que esta troca presume-se que ocorrida por erro no cadastramento ou de configuração do sistema de emissão, nunca identificado anteriormente.

Afirmou mais à frente que as notas emitidas com CFOP irregular para as respectivas operações foram regularmente escrituradas e oferecidas à tributação, além de terem servido para acobertar as operações nelas referidas. Entretanto o preposto fiscal, ao efetuar o levantamento quantitativo, não incluiu essas notas fiscais, motivo da apuração da omissão de saídas, da infração ora combatida. Frisou que o simples erro na indicação do CFOP (neste caso talvez por inversão na digitação) não torna os documentos imprestáveis como meio de prova uma vez que os mesmos são válidos, escriturados e tiveram o imposto neles constantes lançados na escrituração.

A defesa apresentou no Anexo, que constitui o documento 2 (entregue em meio magnético), a listagem de todas as notas fiscais emitidas com identificação do CFOP 5120 e por amostragem DANFE de algumas notas (também anexadas em meio magnético).

Diante dessa constatação disse restar abater do quantitativo das omissões apontadas, as saídas pelo CFOP 5120, conforme quadro apresentado às fls. 23/24 do PAF, chegando-se às omissões reais de entradas - R\$ 11.433,91 e de saídas - R\$ 8.142,48.

Frisou em seguida que, das omissões de saídas, os valores correspondentes aos produtos listados à fl. 24, não podem ser tributados uma vez que os mesmos são “isentos” do ICMS, conforme tabela abaixo reproduzida:

Código	Descrição	VlBcIcms
00792	AMINOMIX FORTE 2.5KG	0,00
01085	CONDROTON INJ. 10ML	0,00
00767	GLICOPAN ENERGY 5LT	0,00
00727	HEMOLITAN 1LT	0,00
00768	HEMOLITAN 5LT	0,00
00608	GLICOPAN PET 30ML (GOTAS)	57,84
01130	VETAGLOS POMADA 50GR	116,94
01319	FURANIL SOLUCAO 60 ML	146,64
00682	CONDROTON 1000 (COMP)	162,82
00681	CONDROTON 500 (60 CAPS)	476,10
00060	HEMOLITAN 500ML	711,28

01322	HEMOLITAN JCR 1 LT	1.443,96
00059	GLICOPAN PET 250ML	3.019,02
	TOTAL	6.134,60

Ao concluir a peça de defesa, pede que a prejudicial de decadência seja confirmada no julgamento. Superada essa questão, sustenta que o presente lançamento deveria ter sido reduzido para incidência do ICMS sobre a base de cálculo retificada, obedecendo-se a Portaria 445/98 e à Instrução Normativa nº 57/09. Todavia, constatada a decadência não pode ser outra a decisão senão pela “NULIDADE”.

A informação fiscal foi prestada em 22/03/2019, através da peça processual anexada às fls. 35/36 dos autos. Após fazer uma síntese das alegações defensivas, o autuante declarou que o presente Auto de Infração foi “lavrado” em 19/12/2018, para o período fiscalizado que se estendia de 01/01/2013 a 31/12/2016, não tendo sido constatada qualquer outra infração que a lançada na presente peça acusatória. Enfatizou que durante todo o período da auditoria fiscal, de 16/10/2018 a 19/12/2018, não conseguiu efetuar contato pessoal, telefônico ou por e-mail com o sócio responsável da empresa, já que no endereço cadastral do contribuinte o mesmo não foi localizado, tendo sido informado pelo seu atual contador que a empresa havia cessado as suas atividades.

Através de contato telefônico o autuante descobriu que o contador anterior, responsável pelo contribuinte, já havia falecido. No entanto, foi passado o número do telefone para contato do sócio (Sr. Marcos Lorens Simões). Que após várias tentativas de contato telefônico, todas frustradas, encaminhou a conclusão da auditoria fiscal através do DTE, na data de 20/12/2018. Acrescentou que somente ao final do mês de janeiro de 2019 conseguiu contactar o atual contabilista responsável pelo contribuinte, orientando-o a verificar o DTE e analisar o presente Auto de Infração, para que, se fosse o caso, apresentasse a sua defesa, pois ainda se encontrava em transcurso o prazo de 60 dias para a adoção do referido procedimento.

Mais à frente registrou que após apresentação da peça de defesa, onde foi destacada a omissão de estoques relacionada às operações de saídas de mercadorias do CFOP 5120 – vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros entregues ao destinatário pelo vendedor remetente, em venda a ordem – onde a defesa apontou erro no cadastramento e na emissão das notas fiscais, o autuante declarou ter efetuado novo levantamento, incluído tais operações, detectando que as mesmas se referiam ao código CFOP 5102 – venda de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros - que foram lançadas indevidamente com o código CFOP 5120, porém oferecidas corretamente à tributação. Foram apurados novos valores de omissões de entradas – R\$ 781,28, e de omissões de saídas – R\$ 1.050,22, bem menores que os valores originalmente quantificados no Auto de Infração.

Acrescentou que foram também excluídos do novo levantamento fiscal dos estoques os produtos apontados pelo contribuinte como isentos: *glicopan pet 30 ml; vetaglos pomada 50 gr, furanil solução 60 ml, condroton 1000; condroton 500; hemolian 500 ml; hemolian JCR 1 lt; e, glicopan pet 250 ml.*

Anexou novos demonstrativos às fls. 39 a 46 dos autos e CD (mídia digital – fl. 47), contendo a revisão do levantamento de estoques.

Ao finalizar a peça informativa formulou para que o contribuinte fosse intimado dos novos demonstrativos

O contribuinte foi notificado da revisão operada pelo autuante, através do DTE, conforme atesta o Termo de fls. 48/49, com ciência verificada em 22/04/2019. Após transcurso do prazo de 10 (dez) dias, o sujeito passivo permaneceu silente.

VOTO

O Auto de Infração em lide é composto de uma única imputação fiscal relacionada à falta de recolhimento do ICMS relativo à omissão de saídas de mercadorias tributadas, apuradas em

levantamento quantitativo de estoques, por espécie de mercadorias, em exercício fechado, referente ao ano de 2013, conforme foi detalhadamente exposto no Relatório, parte integrante e inseparável do presente Acórdão.

O contribuinte foi notificado do lançamento em 09/01/2019, via DTE (Domicílio Tributário Eletrônico), conforme atesta o Termo de Ciência do lançamento, anexado à fl. 16 dos autos. Data da leitura do conteúdo: 05/02/2019. A peça de defesa foi protocolada em 08/03/2019 e subscrita por sócio administrador.

Foi suscitada pela defesa a decadência do crédito tributário lançado, considerando que o A.I. foi lavrado em 19/12/2018, disponibilizado através DT-e em 24/12/18, com efetivação da intimação somente em 09/01/2019, conforme documento 1 – extrato extraído do DT-e.

Trata-se de questão prejudicial vinculada ao mérito que requer a sua análise preceda as demais questões suscitadas no processo.

Sobre a matéria relacionada à decadência, e de forma mais específica, a questão atinente ao termo final de contagem do prazo para que o Estado possa exercer o direito potestativo de efetuar o lançamento tributário, há que se dar destaque ao entendimento atualmente prevalecente na esfera de julgamento administrativo deste CONSEF, tomando por base os Pareceres elaborados no âmbito da Procuradoria Estadual e os precedentes jurisprudenciais desta Corte integrante do contencioso fiscal.

A título de revisão paradigmática dessa questão, e pela importância do tema, transcrevo na íntegra o Parecer PGE/PROFIS proferido nos autos do Processo Administrativo nº PGE 2016.155315-0, da lavra da dra. **ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS**, Procuradora Assistente

(...)

Até o presente momento, o posicionamento adotado por esta Casa acerca do tema tem sido o de que, sendo de natureza potestativa o direito do Estado de constituir o crédito tributário através do lançamento, não demandaria este, para sua eficácia concreta, a ciência do destinatário. Nessa linha, entendendo-se que a constituição do crédito tributário se exerce com a efetivação do lançamento de ofício, não se haveria falar, depois deste ato, de fluência de prazo decadencial.

Esta orientação está reproduzida em numerosos pareceres desta Procuradoria Fiscal, valendo citar, a título de demonstração, aquele lançado por Dr. José Augusto Martins Júnior, nos autos do Processo nº PGE 2014.709818-0, do qual colhemos o seguinte excerto:

“Em relação ao questionamento 01, entendemos que o dies ad quem do prazo decadencial deve ser contado da lavratura do auto de infração, em face das razões que passamos a expor.

Preambularmente, cabe-nos expor que a jurisprudência entende que o direito de lançar do Estado se traduz num direito de cunho potestativo, conforme se verifica dos excertos abaixo colacionados:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO FJvf RECURSO ESPECIAL IPTU. RETIFICAÇÃO DE DADOS CADASTRAIS DO IMÓVEL. REVISÃO DE LANÇAMENTO POR ERRO DE FATO. POSSIBILIDADE. ART. 149, VID, DO CTN. QUESTÃO SEDIMENTADA EM RECURSO ESPECIAL REPETITIVO (RESP 1.130.545/RJ). ACÓRDÃO RECORRIDO CASSADO. DETERMINADO O RETORNO DOS AUTOS. J. “.A retificação de dados cadastrais do imóvel, após a constituição do crédito tributário, autoriza a revisão do lançamento pela autoridade administrativa (desde que não extinto o direito potestativo da Fazenda Pública pelo decurso do prazo decadencial), quando decorrer da apreciação de fato não conhecido por ocasião do lançamento anterior, ex vi do disposto no artigo 149, inciso VIII, do CTN” (R.Esp 1.130 .545 /Rf, Rei. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 22/02/2011, julgado pelo rito do art. 543-C do CPC). 2. Cassado o acórdão recorrido, devem os autos retornarem à Corte de origem, para que sejam analisadas as demais causas de -pedir suscitadas na vestibular da ação ordinária ajuizada pela contribuinte. 3. Agravos regimentais dos particulares e do município não providos. (STJ - AgRg nos EDc/ no AREsp: 610880 RI 2014/0290772-5, Relator: Ministro BENEDITO GONÇALVES, Data de Julgamento: 05/03/2015, 1ª PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 13/03/2015)

TRIBUTÁRIO - IOF - DECADÊNCIA - TERMO INICIAL - FATO GERADOR - DRAWBACK - SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE - IRRELEVÂNCIA PARA O EXERCÍCIO DO DIREITO POTESTATIVO AO LANÇAMENTO. 1. O IOF não é tributo inerente à atividade de importação/exportação e não integra, em regra, o Termo de Compromisso, forma de constituição do crédito tributário prevista na legislação aduaneira. 2. O fato gerador do IOF na operação de

câmbio é a sua efetivação pela entrega de moeda nacional ou estrangeira, ou de documento que a represente, ou sua colocação à disposição do interessado em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional entregue ou posta à disposição por este, nos termos do art. 63, II, do CJN.

3. A decadência, **direito potestativo**, não se interrompe, nem se suspende, de modo que o regime aduaneiro de drawback é irrelevante na fixação do termo inicial do prazo para a constituição do crédito tributário. 4. Recurso especial provido. (STJ - REsp: 1006535 PR 2007/0272613-3, Relator: Ministra ELIANA CAIMON, Data de Julgamento: 03/02/2009, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 18/0212009)

CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO. NOTIFICAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL. SUSPENSÃO OU INTERRUPÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. DIREITO POTESTATIVO DA FAZENDA PÚBLICA DE PROCEDER AO LANÇAMENTO -A realização de parcelamento do débito tributário não obsta que a fazenda pública exerça seu direito potestativo de constituição do crédito tributário por intermédio do respectivo lançamento. motivo pelo qual, malgrado a suspensão da exigibilidade durante o respectivo parcelamento, não há falar em qualquer afetação do prazo decadencial. -Diferentemente da prescrição a decadência não se sujeita, (exceção feita aos debates que permeiam a hipótese do art. 173, II, do CTN), às causas suspensão ou interrupção de seu curso, de forma que inobstante esteja o Fisco impedido de praticar atos efetivos de cobrança, (por força, por exemplo, de medida judicial ou mesmo da realização de parcelamento pelo contribuinte), deve proceder ao lançamento respectivo. (l'J-MG - AC: 10079041555453001 MG, Relator: Selma Marques, Data de Julgamento: 26/02/2013, Câmaras Cíveis Isoladas I 6º CÂMARA CÍVEL, Data de Publicação:08/03/2013)

Execução fiscal -Tributo- Decadência- Inocorrência Existência de processo tributário administrativo- Agravo a que se dá provimento. 1. O prazo para a Administração Tributária por meio da autoridade competente promova o lançamento é decadencial. O prazo para que ajuíze a ação de execução fiscal é prescricional (.o direito de lançar é potestativo). 2. Diante da instauração de um procedimento tributário administrativo, não fica configurada a hipótese de decadência do crédito. Isso porque o lançamento ocorreu de forma tempestiva. (l'J-MG - AI: 10702970168002001 MG , Relator: Marcelo Rodrigues, Data de Julgamento: 25/06/2013, Câmaras Cíveis I 2ª CÂMARA CivEL, Data de Publicação05/0712013)

Dante deste aporte conceitual, que entende o lançamento como um direito potestativo do Estado,forçoso se faz que tracejemos um breve conceito do que se entende como direito potestativo.

O direito potestativo é uma espécie de direito sem pretensão, já que a ele não se opõe um dever de quem quer que seja, mas uma sujeição de alguém.

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.

Neste caso, 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.

Assim sendo, por lógica, a ciência não possui qualquer interferência para definição do marco temporal da decadência, bastando o ato de lançamento para defini-lo.

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.

O detentor do direito potestativo apenas deflagra, com o seu comportamento despojado de conteúdo negocial, um efeito previamente estabelecido na lei, em espécie a constituição do crédito tributário, nos moldes fixados no art. 142 do CTN.

Aliás vale sublimar, o art. 173 do CTN norma dentro desta concepção, 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;

II - da data em que se tomar 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.

Bem se esta a ver da leitura do art. 173, parágrafo único, que o termo “notificação” do sujeito passivo, em hipótese alguma, pode ser entendida como ciência da comunicação procedural, mas, isto sim, apenas do ato de expedir comunicação pelo ente tributante do lançamento ou de ato preparatório ao lançamento.

Para ilustrar, assim discorria o eminent processualista Giuseppe Chiovenda sobre o momento constitutivo da demanda judicial, verbis: “a demanda judicial existe no momento em que se comunica regularmente à outra parte; nesse momento existe a relação processual”. (CHIOVENDA Giuseppe *Instituições de direito processual civil* 2^aed, v. II, Campinas: Bookseller, 1998, p. 350.)

No mesmo tom, numa análise plasmada com amparo no Código de Processo Civil, a notificação é o ato através do qual se pode dar conhecimento oficial e legal do texto de um documento registrado a determinada pessoa, não sendo a efetivação da ciência um elemento da sua concreção.

Aliás, o Código de Processo Civil inclui os protestos, notificações e interpelações entre as medidas cautelares (arts. 867 a 873).

Neste diapasão, exala a decisão abaixo:

AÇÃO CAUTELAR DE NOTIFICAÇÃO. MPOSIÇÃO DE OBRIGAÇÃO DE NÃO FAZERIMPOSSIBILIDADE. ART. 151, DOCIN. (...)

II - Por meio do art. 867 do CPC, a lei processual defere a uma parte providências relacionadas à conservação de eventuais direitos cujo conteúdo dependa de conhecimento da outra parte. Tais providências são intermediadas pelo Poder Judiciário, que dá certeza ao requerido do propósito do requerente, impedindo a posterior alegação de ignorância.

III - A Notificação limita-se a dar conhecimento a alguém de intenção que o seu requerente considere relevante.

IV - Não há como viabilizar pela notificação a imposição de qualquer obrigação de não fazer. É que a sua gênese conceitual é a de dar conhecimento à outra parte de um direito que será eventualmente exercido. No caso específico de cobrança de tributos e consectários, esses direitos devem ser alegados pelo contribuinte por meio de embargos à execução fiscal ou outra qçao própria, independentemente de prévia notificação ao Órgão Fazendário. (REsp 902.513/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, Julgado em 24.04.2007, DJ 21.05.2007 p. 552)

Dante do exposto, entendo que o dies ad quem do prazo decadencial deve ser contado da lavratura do auto de infração. “

Forçoso reconhecer, no entanto, que esta posição não vem logrando receber o acolhimento da doutrina e da jurisprudência nacionais. De fato, o entendimento que veio a se consolidar é o de que a ciência do sujeito passivo é condição de eficácia do ato administrativo de lançamento, constituindo, por conseguinte, o termo final do prazo decadencial.

Confira-se, nesse sentido, a lição do Prof. Hugo de Brito Machado¹:

“ 1.1 Notificação como ato de exteriorização

O lançamento tributário, como acertamento que é da obrigação tributária, deve ser levada ao conhecimento do sujeito passivo dessa obrigação, como tal pela autoridade administrativa identificado. Notificar é dar conhecimento. A notificação é o ato pelo qual a autoridade administrativa leva o lançamento ao conhecimento do sujeito passivo da obrigação tributária. Notificação regular é aquela procedida pela forma prescrita na legislação respectiva.

O lançamento, enquanto dele não é notificado o sujeito passivo da obrigação tributária, pode ser considerado um ato interno da Administração Tributária. Com a notificação esse ato transpõe os limites da Administração. Exterioriza-se. Pode-se dizer, portanto que a notificação é o ato de exteriorização do lançamento tributário. E como tal a notificação toma o lançamento um ato perfeito e acabado no plano jurídico.

1.2 Importância prática da notificação

A notificação é o instrumento pelo qual a Administração Tributária dá ao sujeito passivo da obrigação conhecimento da constituição do crédito respectivo. Tem, portanto, relevância jurídica na medida em que a partir dela é que o sujeito passivo está habilitado a adotar as medidas que lhe pareçam cabíveis na defesa de seus interesses no que concerne à relação tributária.

Sua maior importância no plano prático está em preservar o contribuinte contra lançamentos extemporâneos, vale dizer, lançamentos feitos depois de escoado o prazo de que dispunha a Administração Tributária para constituir o crédito tributário. É assim porque somente se considera feito o lançamento no momento em que é feita sua notificação ao sujeito passivo.

Realmente, não fosse assim, a Administração tributária poderia superar o escoamento do prazo de que dispõe para constituir o crédito tributário fazendo o lançamento com data anterior, dentro daquele prazo. Não pode, exatamente porque a notificação, mesmo considerada apenas um ato de exteriorização, há de ocorrer ainda dentro do prazo para a feitura do lançamento

Como ato de exteriorização dá efeitos jurídicos ao lançamento tributário. É a lição autorizada de James Marins:

'A eficácia do lançamento (ou mesmo do ato impositivo sancionatório) decorre da notificação ao contribuinte, nos termos do art. 145 do CTN, que representa o modo através do qual o Estado expressa formalmente sua pretensão (tributária ou sancionatória) em face do cidadão, oportunizando-lhe deduzir, com efeito suspensivo, sua impugnação aos termos da pretensão fiscal e dando início ao processo de julgamento (art. 145, inc. I e art. 151, inc. II).

Sem que tenha sido notificado o sujeito passivo da obrigação tributária nenhum efeito pode ter o lançamento contra ele realizado. Esta é a melhor garantia que pode ter o administrado contra um lançamento que esta eventualmente possa fazer com data anterior para evitar que se consuma a decadência do seu direito de lançar.

Na mesma trilha caminha o douto Prof. Marcus Lívio Gome

"Por outro giro, só se pode falar em prazo decadencial até a notificação do lançamento, que é sua condição de eficácia. Com efeito, o prazo decadencial corre durante o procedimento (se este existir) do lançamento, até a notificação válida do contribuinte, na forma como preconizada pela lei do ente político que detém a competência para instituir o tributo. "

No seio desta Casa, semelhante posição foi abraçada pela ilustre colega Cláudia Magalhães Guerra, para quem, aliás, a notificação do contribuinte não é apenas condição de eficácia do ato administrativo de lançamento, mas um de seus elementos integrativos, situando-se, portanto, em seu plano de validade. Confira-se:

“4.2.1.1 Notificação ao sujeito passivo”

Não é sem sentido considerar-se a notificação do lançamento como condição de validade da norma individual e concreta veiculada. A comunicação ao interessado é o meio pelo qual se abre oportunidade de impugnações e, logo, de garantir-se o princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa. A certeza e a liquidez do título executivo são conferidas, exatamente, por terem sido abertas as impugnações pelo sujeito passivo da exação.

O caráter de definitividade do lançamento tributário é conferido pela notificação. Isto se depreende do próprio Código Tributário Nacional, que, no inciso I do art. 142, estabelece que, depois da regular notificação, o lançamento somente pode ser alterado em virtude de impugnação do sujeito passivo.

ANTONIO GHIZZI e JOSÉ ETVLE BARBOSA GoNÇALVES evidenciam a natureza vinculada da forma de exteriorização do lançamento tributário e tratam com rigor os requisitos formais da notificação, aduzindo não ser possível sua submissão a exame de conveniência e oportunidade da Administração Pública. Com isso, expõem que: "Daí a manifesta ilegalidade do parágrafo único do art. 11 do Decreto 70.235172, ao dispor que "prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico", pela indevida liberação desse requisito, a assinatura da autoridade administrativa competente na notificação de lançamento, formalidade essencial - o porquê de não poder ser prescindível - imanente ao conjunto de atos que compõem o lançamento tributário."

4.2.1.2 Notificação como condição integrativa do suporte físico do ato

Comungamos do magistério de CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, segundo o qual a forma do ato administrativo é a "exteriorização do conteúdo, a revelação da declaração jurídica". E, de acordo com EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, a notificação "faz parte do suporte fático, para configuração do fato jurídico suficiente, a formalização do ato, i.e., a específica maneira pela qual o ato deve ser externado".

A partir dessas considerações, torna-se imperioso salientar ser o direito um grande fenômeno comunicacional e esta revelação da declaração jurídica se mostra imprescindível para o ingresso de qualquer ato jurídico no sistema normativo. Dessa forma, para o ato administrativo ser reconhecido como tal, ou por melhor dizer, [X]ja considerá-lo inserido de forma válida no sistema, é necessário ser passível de conhecimento pelos interessados. Antes que o suporte físico, no sentido de exteriorização do ato, seja posto à disposição da comunidade, teremos apenas uma previsão de ato, sem nenhuma consequência para o direito.

Dai por que CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MEUO elucida:

"as realidades psicológicas e as realidades materiais expressivas de uma intenção são significativas para o Direito apenas na medida em que este lhes atribua relevância. Portanto, só assumem

juridicidade quando conformadas a alguma previsão normativa que lhes dê acolhida na qualidade de atos integrantes do plano jurídico. Por isso nenhuma realidade psicológica ou materialmente reconhecível será um ato perante o direito a menos que revista a forma admitida pelo Direito como suficiente para configurá-lo. Em suma: é o próprio Direito que dita os termos segundo os quais alguma coisa ingressa no plano jurídico. E é ainda o Direito que decide em que qualidade esta coisa será por ele considerada”.

Na condição de elemento integrativo do suporte físico do ato, a notificação também se submete às normas jurídicas que tratam da maneira como deve ser expressa para ser considerada inserida no ordenamento validamente, pertencentes, portanto, ao âmbito das normas de direito formal. “

São também reiteradas as decisões judiciais no sentido de que o prazo decadencial flui até a data de notificação do contribuinte acerca do lançamento de ofício. Nessa esteira, mesmo sendo o auto de infração lavrado no quinquídio legal, restará configurada a decadência se a notificação do sujeito passivo ocorrer já após o decurso desse prazo.

A título ilustrativo, trazemos à colação ementas de acórdãos do Superior Tribunal de Justiça nesse sentido:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ERRO MAIÉRIAL PIS. OMISSÃO DE RECEITA OPERACIONAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DECADÊNCIA. ATO FINAL. LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO E NOTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

1. *Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando o sujeito passivo omite-se no cumprimento dos deveres que lhe foram legalmente atribuídos, deve a autoridade fiscal proceder ao lançamento de ofício (CTN, art. 149), iniciando-se o prazo decadencial de cinco anos no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito (art. 173, I, de CTN).*
2. *Se a Fazenda Pública notifica o contribuinte do auto de infração no prazo de cinco anos a que alude o art. 173, 1, do CTN, não há que se falar em decadência do direito à constituição do crédito tributário.*
3. *O direito de lançar é potestalivo. Logo, iniciado o procedimento fiscal com a lavratura do auto de infração e a devida ciência do sujeito passivo da obrigação tributária no prazo legal, desaparece o prazo decadental.*
4. *Súmula TFR 153: “Constituído, no quinquênio, através de auto de infração ou notificação de lançamento, o crédito tributário, não há que se falar em decadência, fluindo, a partir daí, em princípio, o prazo prescricional, que, todavia, fica em suspenso, até que sejam decididos os recursos administrativos”.*
5. *Embargos de declaração acolhidos com efeitos infringentes, para dar provimento ao recurso especial.*

(EDcl no REsp 1162055/SP, Rei. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/12/2010, DJe 14/02/2011)

(grifos acrescentados)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TAXA DE FISCALIZAÇÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE ENTREGA DE DECLARAÇÃO OU PAGAMENTO ANTECIPADO. AR11GO 173, I. DOCTN.

1. *A Primeira Seção de STJ, em sede de recurso especial repetitivo (art. 543-C de CPC), consolidou o entendimento de que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, de Guia de Informação e Apuração de ICMS - GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é suficiente para a cobrança dos valores nela declarados, dispensando-se qualquer outra providência por parte do Fisco. R&P 962.379/RS, Rei. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, Julgado em 22/10/2008 DJe 28/10/2008.*
2. *Na espécie, a Comissão de Valores Mobiliários ajuizou execução para cobrança da Taxa de Fiscalização de Valores Mobiliários tributo esse que, nos termos da Lei n. 7.940, de 20 de dezembro 1989, deve ser calculado trimestralmente pelo contribuinte, de acordo com o patrimônio líquido.*
3. *As instâncias ordinárias assentaram a ausência de entrega de declaração ou pagamento antecipado. Assim, o termo inicial do prazo decadencial se iniciou em 1.1.1996, tendo como termo final 31.12.2000. A notificação do contribuinte somente ocorreu em novembro de 2001. Decadência configurada.*
4. *Agravo regimental não provido.*

(AgRg no REsp 1259563/PE, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado

em 06/10/2011, DJe 11/10/2011) (grifos acrescentados)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO. AUSÊNCIA DE RECURSO ADMINISTRATIVO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. NOTIFICAÇÃO DO CONTRIBUINTE. ACERCA · DA CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ART. 174 do CTN.

1. *No caso dos autos, o Tribunal de origem afirmou que o débito tributário foi constituído em 2001 e que a citação do devedor ocorreu em 2009, de modo que ocorreu a prescrição. Não há nenhuma menção de impugnação administrativa. Desconstituir tais premissas requer, necessariamente, o reexame de Jatos e provas, o que é vedado ao STJ, em Recurso Especial, por esbarrar no óbice da Súmula 71STJ.*

2. *Nos termos da redação original do art. 174, parágrafo único, I, do CIN, a prescrição era interrompida com a citação do devedor. Com a edição da LC JJ8/05, que modificou o inciso referido, o lapso prescricional passou a ser interrompido pelo “despacho que ordena a citação”. A nova regra, entretanto, tem incidência somente nos casos em que a data do despacho ordinatório da citação seja posterior a sua entrada envigor.*

3. *Sobre o tema, o Superior Tribunal de Justiça firmou compreensivo de que, uma vez constituído o crédito tributário pela notificação do auto de infração. Não há falar em decadência, mas em prescrição, cujo termo inicial é a data da constituição definitiva do crédito, que se dá, nos casos de lançamento de ofício, quando não couber recurso administrativo ou quando se houver esgotado o prazo para sua interposição.*

4. Agravo Regimental a que se nega provimento.

(AgRg no AREsp 788.656/RO, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/02/2016, DJe 20/05/2016) (grifos acrescentados)

De todo o exposto, com os olhos voltados para a necessidade de evitar sucumbências judiciais em desfavor do Estado, parece-nos oportuno revisar o entendimento desta Procuradoria Fiscal acerca do tema, para reconhecer, na esteira das lições doutrinárias e dos julgados acima invocados, que o dies ad quem do prazo decadencial é a data de intimação válida do sujeito passivo.

Fazendo referência agora às fontes jurisprudenciais originárias deste CONSEF, cito trechos de duas decisões da 2ª Câmara de Julgamento, órgão integrante da instância recursal administrativa, contidas nos Acórdãos nº 0327-12/18 e nº 0325-12/18. O primeiro da relatoria do Consº MARCELO MATTEDI E SILVA, e, o segundo, da Relatoria do Consº LUIZ ALBERTO AMARAL, ambos auditores fiscais do Estado da Bahia.

Acordão 0327-12/18

Quanto à arguição de decadência com base no §4º do Art. 150 do CTN, ressalto que, no que diz respeito a esta matéria, a Procuradoria Geral do Estado publicou o Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0, onde declarou que “conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no Art. 150, §4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas”.

Também explicou que “conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no Art. 173, I, do CTN, quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação”.

Salientou ainda que “as hipóteses de dolo, fraude ou simulação são ressalvadas da regra constante do Art. 150, §4º, do CTN, sujeitando-se, por conseguinte, ao disposto no Art. 173, I, do mesmo Código. Nessa esteira, ainda quando tenha o contribuinte efetuado o pagamento parcial do imposto correspondente às operações declaradas, há casos específicos em que o prazo decadencial deverá ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorrido o fato gerador. Assim o será, por exemplo, quando o valor recolhido for tão insignificante em relação às operações declaradas, que se poderá ter por caracterizada a hipótese de fraude ou simulação. De igual forma, quando se verifique o pagamento a menor por força da utilização de créditos fiscais manifestamente ilegítimos, a situação poderá se subsumir à hipótese de dolo, fraude ou simulação”.

É necessário, portanto, a análise do caso concreto, para fins de adequada definição do critério de contagem do prazo decadencial. Neste caso, verificamos que a acusação se amolda perfeitamente ao constante no

referido Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0, já que foi verificado o pagamento a menor por força da utilização de créditos fiscais relativos à aquisição de produtos com notas fiscais inidôneas, os quais são, sem sombra de dúvida, manifestamente ilegítimos.

Entretanto, o lançamento só se efetiva com a ciência do autuado. E verifico que a ciência da autuação só ocorreu em 05/01/2017. Assim, pela regra do Art. 173, I, do CTN, pelo qual conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, efetivamente ocorreu a decadência.

Assim, declaro a decadência em todo o período autuado.

Dante do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado e julgo IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

Acórdão 0325-12/18:

(...)

Quanto à alegação de esgotamento do prazo decadencial para feitura do lançamento, relativamente aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2009, noto que assiste razão ao Sujeito Passivo, pois a ciência do Contribuinte ocorreu apenas no dia 02/01/2015, conforme se pode constatar pela data afixada à folha 07 do processo.

Ora, tendo sido cientificado do lançamento apenas em 02/01/2015, é forçoso concluir que não era mais possível exigir-se os valores relativos ao exercício de 2009, cujo prazo decadencial esgotou-se em 31/12/2014, por força da incidência da regra disposta no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, abaixo reproduzido.

“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;
...”

Assim, acolho a alegação recursal, neste ponto, reconhecendo a extinção do crédito tributário relativo aos meses de janeiro a dezembro de 2009, o que leva à redução do valor lançado relativamente às infrações 1, 2, 3, 4, 5, 7, 8, 9, 10, 11, 12 e 13.

Alinho-me com os entendimentos acima externados considerando que são fontes legítimas e integrantes do contencioso fiscal da Bahia, além de estarem em harmonia e em concordância com a maior parte da doutrina e com as decisões exaradas pelos tribunais integrantes do Poder Judiciário brasileiro, fato atestado no minucioso Parecer da Procuradoria do Estado da Bahia, acima transcrito.

Ante o exposto, nosso voto é pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração nº 206915.0013/18-1, lavrado contra SIMÕES PEDREIRA COMÉRCIO DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de junho de 2019.

TOLSTOI SEARA NOLASCO—PRESIDENTE/RELATOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO — JULGADOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO — JULGADORA