

A. I. N° - 207160.0007/14-6
AUTUADO - NATSU – RESTAURANTE LTDA. (RESTAURANTE LAFAYETTE)
AUTUANTE - FRANCISCO CARLOS DE SANTANA
ORIGEM - INFAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 14.08.2019

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0118-05/16

EMENTA: ICMS. 1. VENDAS ATRAVÉS DE CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. DIFERENÇA NO CONFRONTO ENTRE O VALOR DAS VENDAS COM PAGAMENTO EM CARTÃO DE CRÉDITO/DÉBITO INFORMADO PELO CONTRIBUINTE E O VALOR FORNECIDO POR INSTITUIÇÃO FINANCEIRA E ADMINISTRADORA DE CARTÃO. Item 01 da peça de lançamento. Crédito tributário extinto pela decadência. Formalização do lançamento, em todas as suas etapas, após 05 (cinco) anos, contados do primeiro do exercício seguinte à data de ocorrência dos fatos geradores (exercício de 2009). Decisão fundamentada em Parecer da Procuradoria Estadual (PGE). Infração improcedente. **2.** MULTAS POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. **a)** FALTA DE APRESENTAÇÃO DOS ARQUIVOS MAGNÉTICOS EXIGIDOS MEDIANTE INTIMAÇÃO. Infração 2. Após exclusão dos períodos alcançados pela decadência, remanesce a cobrança em relação à exigência de entrega dos arquivos magnéticos com os registros tipo 60. Os equipamentos emissores de cupom fiscal (ECFs), utilizados pelo contribuinte tinham capacidade técnica de gerar os citados registros. Conclusão baseada em parecer emitido pela Gerência de Automação Fiscal (GEAFI). Item parcialmente mantido. **b)** FALTA DE ENTREGA DOS ARQUIVOS MAGNÉTICOS NOS PRAZOS PREVISTOS NA LEGISLAÇÃO. Infração 3. Após exclusão dos períodos alcançados pela decadência, remanesceu a cobrança da multa, com redução pela metade. Dosimetria da penalidade, conforme autorizado pelo disposto no art. 42, § 7º, da Lei nº 7.014/96. Não acolhida a alegação defensiva de excessividade das multas e de impossibilidade de atualização monetária dos respectivos valores. Vedado ao órgão administrativo de julgamento deixar de aplicar norma integrante do ordenamento jurídico ou declarar a sua inconstitucionalidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 29/12/2014, com ciência pessoal ao contribuinte em 08/01/2015, via intimação pessoal, para exigir ICMS e penalidades por descumprimento de obrigações acessórias, no valor total de R\$76.972,83. A peça inaugural do processo contém as seguintes imputações:

Infração 01 – Omissão de saída de mercadoria tributada por meio de levantamento de vendas com pagamento em cartão de crédito, ou de débito em valor inferior ao valor fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, no período de janeiro a dezembro de

2009, com ICMS reclamado no valor de R\$32.509,79. Multa de 70%, prevista no art. 42, inc. III, da Lei nº 7.014/96.

Infração 02 – Deixou de fornecer arquivos magnéticos, exigidos mediante intimação, com informações das operações ou prestações realizadas, no período de janeiro a dezembro de 2009 e janeiro de 2010, resultando na aplicação de multa de 1%, sobre o valor das operações ou prestações realizadas, totalizando a quantia de R\$36.183,04. Multa capitulada no art. 42, inc. XIII-A, alínea “j”, da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 10.847/07.

Infração 03 – Forneceu arquivos magnéticos fora dos prazos previstos pela legislação, enviados via internet através do programa Validador/Sintegra, resultando na aplicação de multa fixa mensal, de R\$ 1.380,00, totalizando a cifra de R\$8.280,00. Ocorrências verificadas nos meses de fevereiro, março de 2009 e meses de março, maio, junho e outubro de 2010. Multa prevista no art. 42, inc. XIII-A, “j” da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 10.847/07.

Na peça de defesa (fls. 45/57) o contribuinte, em petição subscrita por advogado, devidamente habilitado por instrumento de procuração (doc. fl. 58), após ressaltar a tempestividade da medida impugnatória e fazer uma síntese dos fatos que ensejaram as cobranças lançadas no A.I, suscitou a decadência dos créditos tributários relacionados ao exercício de 2009.

Fundamentou a preliminar de decadência de todo o período de 2009, em razão da publicação em 29.11.2014 da Lei nº 13.199/2014, que altera o Código Tributário do Estado da Bahia-Lei nº 3.956/81, dentre os quais os artigos 107-A e 107-B, que tratam especificamente da Decadência em matéria fiscal.

Aduz que a partir da referida mudança no COTEB a contagem do prazo decadencial, passou a ser efetivamente a ocorrência do fato gerador, mês a mês, e não mais do primeiro dia útil do exercício financeiro subsequente. E que a obrigatoriedade da entrega dos arquivos magnéticos também é renovada a cada período mensal.

Disse ainda que essa alteração legislativa foi proposta pela própria Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.

Ressaltou mais a frente a constituição definitiva do crédito tributário - via cientificação do Auto de Infração – somente ocorreu em 08.01.2015, ou seja, quando já havia transcorrido os 05 (cinco) anos legalmente estipulados.

Entende, portanto, que somente a partir de 08.01.2015, data da intimação do contribuinte, restou finalizado o ato de lançamento tributário, oportunidade em que fora informado ao impugnante: o valor devido e o prazo para pagamento. Em decorrência, o exercício de 2009 foi absolutamente tolhido pela decadência.

Disse que mesmo que se cogite na possibilidade do cômputo do prazo decadência a partir do 1º dia do exercício financeiro subsequente, ou seja: 01 de janeiro de 2010, ainda assim, o crédito tributário já restaria fulminado pela decadência vez que, segundo esta interpretação, o prazo de 05 (cinco) anos restou consolidado em 01 de janeiro de 2015, antes, portanto, da ciência do contribuinte, que só ocorreu em 08 de janeiro de 2015.

Argumentou em acréscimo que quaisquer divergências no recolhimento do ICMS que porventura tenham ocorrido, ou mesmo cobrança de multas por atraso no envio dos arquivos magnéticos não podem mais ser exigidas, relativamente ao exercício de 2009, em decorrência do que prescreve o art. 150, § 4º, do CTN, bem assim a nova Lei Baiana n. 13.199/14.

Passou mais à frente a enfrentar as questões relacionadas cada uma das exigências fiscais.

Reiterou mais uma vez que o autuante jamais poderia vir a cobrar o ICMS relativo a exercícios já caducos, pois restou ultrapassado o prazo decadencial de 05 (cinco) anos, respectivamente nos meses: 01, 02, 03, 04, 05, 06, 07, 08, 09, 10, 11 e 12 do exercício de 2009.

Que de acordo com os levantamentos/demonstrativos a ser oportunamente acostados aos autos, constatou equívocos do procedimento fiscal, vez que as Reduções “Z” comprovariam a inexistência da qualquer omissão.

Destacou que tal demonstrativo somente não foi anexado à peça de defesa, pois as Reduções “Z” ainda encontram-se de posse do Auditor, as quais não haviam sido devolvidas no intervalo do prazo de defesa, impossibilitando um levantamento detalhado dos valores.

Não fosse isso, as Declarações de Imposto de Renda da Natsu (docs. Anexos) comprovariam de forma irrefutável que o faturamento declarado da empresa sempre foi superior àquele indicado pela administradora do cartão.

Assim, considerando que o faturamento declarado da empresa é – em todos os meses - superior àquele declarado pela Administradora do Cartão de Crédito, a conclusão a defesa é de inexistência a omissão apontada na Infração 01, vez que o ICMS sempre foi recolhido, em todos os meses e em todos os exercícios, em valores bem superiores àquela base de cálculo informada pela Administradora do Cartão.

Sustenta, portanto, que a infração 01 não deve prosperar, não apenas por ter se operado a decadência, mas também, no mérito, por inexistir qualquer omissão passível de cobrança.

Ao abordar a infração 02, salientou mais uma vez que essa exigência também já se encontrava absolutamente tolhida pela decadência, vez que se refere exclusivamente ao exercício de 2009, motivo pelo qual, de acordo descrito acima, deve ser declarada sua improcedência, vez que já restou ultrapassado o prazo de 05 (cinco) anos para constituição do crédito.

No mérito, observou que a Autuada - a despeito das intimações apresentadas pela autoridade fiscal - não tinha a obrigatoriedade de possuir memória da fita detalhe – MFD, tal como requerido, pois - à época (2009) - utilizava a impressora fiscal matricial e não a impressora fiscal térmica.

Assim, considerando que a Legislação regedora da matéria permitia que, em 2009, se utilizasse a Impressora Fiscal Matricial, não havia como prosperar a exigência do autuante de intimar o contribuinte para a entrega do arquivo MFD, e imposição de multa tão elevada por sua não entrega.

Destacou também que a SEFAZ do Estado da Bahia, obrigou muitas empresas a trocarem suas impressoras fiscais matriciais por modelos novos que implementassem a memória fita-detalhe (MFD), *permitindo que os estabelecimentos usassem o Equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF) sem Memória de Fita-detalhe (MFD) até ocorrer o esgotamento da Memória Fiscal (MF).* Que à época da ocorrência dos fatos motivadores do lançamento não havia impressoras térmicas suficientes (assim como software compatível do PAF-ECF) no mercado para atender a demanda dos estabelecimentos e possibilitar sua adequação dentro do prazo. Deste modo, a SEFAZ além de prorrogar a obrigatoriedade do PAF-ECF, também passou a homologar os softwares das empresas desenvolvedoras que funcionam com as impressoras fiscais matriciais até o esgotamento da memória fiscal do equipamento – O QUE SE VERIFICOU NO PRESENTE CASO.

Em acréscimo a defesa argumentou que o Registro 60, abarcando toda a Memória Fiscal do equipamento, sempre estiveram à disposição do Fisco Estadual, e a MFD somente não foi entregue, pois esta, efetivamente, não existia, por absoluta ausência de obrigatoriedade. Outro ponto importante, destacado pela defesa, está relacionado à Reduções Z que foram oportuna e tempestivamente entregues ao agente fiscalizador, de sorte que este pudesse verificar todas as informações de seu interesse, inexistindo qualquer prejuízo ao Fisco Estadual, vez que todos os elementos para a realização de uma auditoria se encontravam, (como até hoje se encontram) nas mãos do Auditor que assinou o Auto de infração.

Na infração 03, a defesa, mais uma vez salientou que, também aqui, existe a ocorrência da decadência do exercício financeiro de 2009. Reafirmou, mais uma vez, que a constituição

definitiva do crédito tributário somente restou operada em 08 de janeiro de 2015 – com a intimação do Contribuinte - portanto quando já alcançado o prazo de decadência estipulado tanto no CTN como na Lei Estadual 13.199/14.

No mérito, disse que houve atraso de poucos dias na entrega dos arquivos magnéticos, mas que a obrigação acessória foi devidamente cumprida, não acarretando qualquer prejuízo ao Fisco Estadual.

Ponderou que o § 7º, do art. 42 da Lei 7.014/96, prescreve, de forma clara, que o Órgão Julgador Administrativo poderá reduzir ou cancelar as multas por descumprimento de obrigação acessória, desde que fique comprovada a ausência de dolo, fraude ou simulação no cometimento das infrações e que esta não implique em falta do recolhimento do imposto. Transcreveu o teor da citada norma:

Art. 42 – (...)

§ 7º As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo, desde que fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto.

Reiterou que a empresa a Autuada jamais deixou de apresentar os arquivos magnéticos nem sequer 1 mês, bem assim sempre recolheu todo o ICMS devido aos cofres estaduais, restando, dessa forma, patente a ausência de dolo, fraude ou simulação, bem assim o sempre correto e pontual recolhimento do ICMS, motivo pelo qual roga a este CONSEF pelo cancelamento das multas aplicadas, vez que eventuais atrasos jamais trouxeram qualquer prejuízo ao fisco estadual.

Em acréscimo às razões já expedidas, a defesa arguiu a falta de proporcionalidade e razoabilidade no que se refere aos valores das penalidades lançadas. Observou que a imposição de uma penalidade de R\$8.280,00 (oito mil, duzentos e oitenta reais) pelo simples descumprimento de uma obrigação acessória, que nenhum prejuízo trouxe ao Fisco Estadual – vez que sempre apresentou os seus arquivos magnéticos, atrasando apenas alguns poucos meses, revela-se violadora dos princípios constitucionais da proporcionalidade, da razoabilidade e até mesmo do não confisco.

Disse ser também absolutamente desproporcional e desarrazoado a exigência de 06 penalidades no elevado montante de R\$ 1.380,00 – CADA, por ter o Contribuinte supostamente enviado o arquivo magnético poucos dias após a data prevista no Regulamento e muito antes dessa fiscalização, e principalmente, porque NÃO TROUXE ABSOLUTAMENTE NENHUM PREJUÍZO AO ESTADO, vez que sempre cumpriu com suas obrigações legais e sempre recolheu integralmente o ICMS devido aos cofres estaduais.

Por fim, outro argumento suscitado e articulado na peça de defesa se relaciona ao Demonstrativo anexado ao auto que estipula que os valores das multas são atualizados monetariamente até os dias atuais, revelando nítida ilegalidade. Asseverou que o “Regulamento do ICMS, em seu art. 42, inciso XIII-A, alínea j” estipula multa fixa por entrega extemporânea, apontando como valor fixo: R\$ 1.380,00 por mês de atraso. Assim se o valor é fixo, jamais poderia tal valor ser reajustado para fazer incidir acréscimos moratórios.

Finalizou a peça de defesa formulando os seguintes pedidos:

1 – Inicialmente, que seja reconhecida e declarada a decadência do crédito tributário do exercício financeiro de 2009, nas 03 (três) infrações apontadas no Auto de Infração, vez que quaisquer divergências no recolhimento do ICMS que porventura tenham ocorrido, ou mesmo cobrança de multas por atraso no envio dos arquivos magnéticos não podem mais ser exigidas, em decorrência ao que prescreve o art. 150, § 4º, do CTN, bem assim a nova Lei Baiana n. 13.199/14;

2 – Que seja declarada a insubsistência da Infração 01, não apenas por ter operado a decadência relativamente ao exercício de 2009, mas também porque, de acordo com os Demonstrativos que serão anexados aos autos, inexistia qualquer omissão a ser apurada, bem assim porque as Declarações de Imposto de Renda ora anexadas, comprovam, de forma clara, que o faturamento da empresa é muito superior àquele informado pela Administradora do Cartão de Crédito e, portanto, o ICMS recolhido aos Cofres estaduais sempre foi muito superior àquele apontado na diferença constante nos Demonstrativos da Infração 01.

3 – Que seja declarada a insubsistência da Infração 02, não apenas por ter operado a decadência relativamente ao exercício de 2009, mas também improcede a multa de 01% aplicada vez que: a) inexistia a obrigatoriedade do Contribuinte entregar a MFD solicitada, vez que a legislação vigente à época o permitia utilizar impressora fiscal matricial; b) todo o Registro 60, toda a Memória Fiscal do equipamento, sempre estiveram à disposição do Fisco Estadual, os quais jamais foram solicitados; c) todas as Reduções Z foram oportunamente entregues ao agente fiscalizador, de sorte que este pudesse verificar todas as informações de seu interesse, inexistindo qualquer prejuízo ao Fisco Estadual, vez que todos os elementos para a realização de uma auditoria se encontravam, (como até hoje se encontra) nas mãos do Agente Autuador;

4 – Que seja declarada a insubsistência parcial da Infração 03, vez que restou operada a decadência do exercício de 2009, pois fora ultrapassado o prazo de 05 (cinco) anos em março e abril de 2014, respectivamente.

5 – Que seja também declarada a insubsistência da Infração 03, com base no Art. 42, §7º da Lei n. 7.014/96, vez que inexistiu dolo, fraude ou simulação por parte da Autuada, bem assim porque todo o ICMS do período fora, oportunamente e integralmente, recolhido aos cofres baianos, e os atrasos, porventura ocorridos, jamais causaram prejuízo algum ao Fisco Estadual;

6 – Que seja também declarada a insubsistência das Infrações 02 e 03, vez que a multa aplicada revelou-se desproporcional, desarrazoada e até mesmo confiscatória.

7 – Acaso, ainda assim, este Emérito Conselho entenda ser devida a multa da infração 03, que seja afastada qualquer correção monetária incidente sobre o valor, vez que o Regulamento do ICMS é enfático ao estipular MULTA FIXA;

Por fim, requer seja realizado o cadastramento do Patrono desta Defesa Administrativa no sistema do CONSEF/SEFAZ, bem como a inclusão do seu e-mail: daniel_leal@hotmail.com, para acompanhar o andamento do processo, recebendo intimações e publicações porventura realizadas sob pena de nulidade processual.

Foi prestada informação fiscal em 13/08/15, pelo Auditor Fiscal DJALMA BOAVENTURA DE SOUZA, em razão do autuante, à época da prática do ato, estar em gozo de licença prêmio.

Preliminarmente, a autoridade fiscal entende estar afastada qualquer possibilidade de aplicação do instituto da decadência no presente processo, uma vez que a constituição do crédito tributário ocorreu durante o exercício de 2014.

Com relação à Infração 01, o afirmou que crédito foi constituído após ter sido apurada a divergência verificada nas Reduções Z dos valores ali registrados como decorrentes de vendas efetuadas e tendo como meio de pagamento Cartões de Crédito e de Débito e aqueles informados pelas Instituições Financeiras e Administradoras de Cartões de Crédito/Débito.

Que o fato da empresa ter um faturamento superior ao valor apurado ou recolher valores expressivos de ICMS não descaracteriza a omissão.

Quanto à Infração 02 disse que a autuada reconheceu o envio dos arquivos com a falta de registros, especificamente o Registro 60. O fato do Equipamento Emissor do Cupom Fiscal-ECF

usar uma impressora térmica ou matricial, não impediria ou impossibilitaria a geração do arquivo binário, usado para a geração das informações relativas aos Registros 60. Que uma diligência à GEAFI - Gerência de Automação Fiscal da SEFAZ comprovaria tal fato.

Em relação à Infração 03, declarou que o próprio autuado, através do seu patrono, reconhece o atraso no envio das informações, conforme declarado na defesa, fls. 53.

Conclui a peça informativa formulando pedido pela procedência total do presente auto de infração.

Distribuído o processo para o CONSEF foi determinado, em pauta suplementar, o envio dos fólios em diligência à GEAFI (Gerência de Automação Fiscal), visando o esclarecimento quanto à capacidade dos ECFs (equipamentos emissores de cupom fiscal) do contribuinte, com códigos de fabricação (nºs descritos na intimação anexada à fl. 08), gerarem registro 60, vinculado aos arquivos magnéticos de entrega obrigatória ao fisco estadual.

Às fls. 92/93, a Gerência de Automação Fiscal – GEAFI, emitiu Parecer Técnico declarando que os equipamentos em uso pelo contribuinte, no período fiscalizado, são da marca Bematech, modelos MP-25 FI e MP-2100 TH FI, possuindo capacidade de gerar e exportar os seguintes registros dos arquivos Síntegra previstos no Conv. ICMS 57/95:

- ECF MP-25 FI - Gera os registros 60-M e 60-A, mas não possibilita, por si só, a geração do arquivo 60-R, pois não tem memória de fita-detalle, apenas memória fiscal, memória esta que não contempla informações sobre itens (mercadoria/produto), informação que compõem o registro 60-R. Foi informado ainda que o registro 60-R poderia ser gerado, por exemplo, a partir das informações contidas no sistema gerencial do contribuinte, na base de dados e via aplicativo que comanda o ECF;

- ECF MP-2100 TH FI – gera todos os registros 60, pois tem memória de fita-detalle e memória fiscal.

Acrescentou ainda, o parecerista, que sob o ponto de vista legal o contribuinte estaria obrigado a informar os registros tipo 60, inclusive o 60-R, ressaltando que o equipamento ECF é equiparado ao SEPD (Sistema Eletrônico de Processamento de Dados). Transcreveu a legislação relacionada com a matéria em discussão (art. 683, § 3º e § 4º, I e art. 686, IV, do RICMS, aprovado pelo Dec. nº 6.284/97).

Foi determinado, em seguida, pelo colegiado desta 5ª JJF, em nova diligência, aprovada na pauta suplementar do dia 29 de fevereiro de 2016, que o contribuinte e o autuante fossem cientificados do inteiro teor do Parecer da GEAFI, concedendo-lhes prazo de 10 (dez) dias para manifestação.

A providência saneadora foi executada pela Inspetoria Fiscal, conforme atestam os termos de intimação anexados às fls. 102 a 105 do presente PAF.

Não houve manifestação nos autos das partes (autuante e autuado), mesmo depois de terem sido regularmente notificados do resultado da diligência.

Em nova remessa dos autos em diligência, desta vez direcionada à Procuradoria do Estado da Bahia (PGE/PROFIS), na sessão de julgamento ocorrida em 23/08/2016, foi pedido a emissão de Parecer Jurídico acerca das alegações defensivas de decadência de parte dos créditos tributários lançados no Auto de Infração, formatada nos seguintes termos:

CONSIDERAÇÕES INICIAIS

1 - Trata-se de Auto de Infração composto de 03 (três) imputações.

*2 – Na fase de defesa, o contribuinte, através de seu advogado alegou a decadência de todo o período de 2009, considerando que o A.I foi lavrado em 29/12/2014, **com ciência ao contribuinte em 08/01/2015**. Essa alegação alcançaria todas as infrações lançadas na peça acusatória.*

3 - Ocorre que sobreveio a modificação operada no Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB (Lei nº 3.3956/1981), realizada pela Lei nº 13.199/14. A norma legal alteradora promoveu a revogação do art. 107-A e do § 5º do art. 107-B, que disciplinavam, a nível estadual, os prazos de contagem de decadência. Revogados os dispositivos do COTEB a matéria passou a ser regulada exclusivamente pelo CTN, nos arts. 150, § 4º e art. 173.

4 – A contagem do prazo decadencial, de 5 (cinco) anos, na vigência das normas revogadas do COTEB era unificado sendo considerado como “dies a quo” para qualquer situação, independentemente da conduta do contribuinte:

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

II - da data em que se tornasse definitiva a decisão anulatória, por vício formal, de lançamento administrativo anteriormente efetuado.

5 – Essa matéria, no Supremo Tribunal Federal (STF), foi objeto da edição da Súmula Vinculante (SV) nº 08, de 12 de junho de 2008. A Corte Superior ao expor as razões que serviram de embasamento para a edição da citada Súmula, fez menção aos RE's 560.626-1, 556.664-1 e 559.943-4, sinalizando que tanto sob a égide da Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, III, “b”, da CF de 1988), a prescrição e a decadência só poderiam ser disciplinadas por LEI COMPLEMENTAR, de âmbito nacional, por serem institutos gerais de direito tributário. Para o STF, somente o CTN poderia prever prazos prescricionais e decadenciais em torno da matéria tributária, visto que regulação normativa distinta por cada ente da federação implicaria em ofensa a diversos princípios, entre eles a isonomia e a segurança jurídica.

6 - As razões ou fundamentos de decidir que conduziram à edição da SV nº 08 não integraram o verbete sumular que se ateve à inconstitucionalidade de dispositivos de normas federais que tratavam de decadência e prescrição de contribuições previdenciárias. Eis o teor da Súmula: “São inconstitucionais o parágrafo único do art. 5º do Dec-Lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212, que tratam da prescrição e da decadência de crédito tributário”. Todavia, foi indicado, com bastante precisão o entendimento do plenário do STF a respeito do tema da decadência tributária, afastando-se a tese da possibilidade e regulação desse instituto do direito em legislação firmada por cada ente da Federação.

7 - Em sintonia com os entendimentos acima alinhavados, especialmente nas hipóteses de pagamento parcial de tributos lançados por homologação, foram proferidas, mais recentemente, decisões originárias do Tribunal de Justiça da Bahia, a exemplo da Apelação nº 0510938-28.2013.8.05.0001 – Rel. Des. Des. Lidivaldo Reaiche Raimundo Britto e Agravo Regimental nº 0566887-03.2014.8.05.0001/50000 - Rel. Des. Mauricio Kertzman Szporer. No mesmo sentido o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no AgRg no REsp (Agravo Regimental no Recurso Especial) nº 1532105 -RR – Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho (data do julgamento: 15/03/2016) e no AgRg no REsp nº 131802015- RS – Rel. Min. Benedito Gonçalves (data do julgamento: 15/08/2013).

DA DILIGÊNCIA

- Considerando o cenário jurisprudencial acima apresentado derivado da Súmula Vinculante nº 08 do STF e, principalmente, do entendimento firmado em recursos repetitivos no STJ;

- Considerando que o tema da decadência no âmbito tributário tem gerado interpretações divergentes entre o as instâncias administrativas de julgamento e os órgãos de cúpula do Poder Judiciário baiano e brasileiro;

- Considerando especialmente, que o Estado da Bahia procedeu à revogação dos arts. 107-A e 107-B, § 5º, do COTEB, através da publicação da Lei nº 13.199, de 28/11/14, revelando com esta medida a necessidade de alinhamento da legislação estadual com o CTN, as mais recentes decisões do STJ e a interpretação construída na elaboração da SV nº 8.

- Considerando, ainda, a relevância jurídica da questão que poderá ter reflexos diretos no interesse da arrecadação da Fazenda Pública Estadual;

RESOLVEM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal converter o presente PAF em diligência à PGE/PROFIS para que seja emitido Parecer Jurídico visando a fiel aplicação da legislação de regência do ICMS no tocante ao tema da decadência, com ênfase nos seguintes pontos:

- a) Os efeitos da revogação dos arts. 107-A e 107-B, § 5º, do COTEB nos processos em curso em trâmite nas esferas administrativa e judicial;*
- b) A sinalização dada pelo STF, na S.V. nº 08, de que tanto sob a égide da Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, III, “b”, da CF de 1988), a prescrição e a decadência só poderiam ser disciplinadas por LEI COMPLEMENTAR, de âmbito nacional, por serem institutos gerais de direito tributário.*
- c) As recentes decisões do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia em sede de Apelação e Agravo Regimental em Apelação com o acolhimento da tese de que, em caso de pagamento parcial do ICMS, prevalece, na contagem do prazo de decadência, as disposições do art. 150, § 4º, do CTN, salvo nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, que atrairiam a incidência do art. 173, inc. I daquele Diploma Tributário;*
- d) A reiterada jurisprudência do STJ, consolidada em recursos repetitivos, firmando o entendimento pela aplicação do art. 150, § 4º, do CTN (Código Tributário Nacional), que estabelece que o início de contagem do prazo decadencial é de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, em caso pagamento a menor de débito tributário, inclusive nas situações de creditamento indevido do imposto na conta corrente fiscal do ICMS;*
- e) A data de ciência do lançamento ao contribuinte verificada somente em 08/01/2015;*
- f) Por fim, que seja analisado à luz no novo CPC (Código de Processo Civil – Lei nº 13.105/2015), especialmente o art. 927, inc. III, as consequências jurídicas, no caso concreto, das decisões firmadas pelo STJ nos recursos repetitivos em matéria de decadência.*

Ressalto, ainda, que o referido pedido de parecer encaminhado à PGE tem por lastro normativo as disposições do art. 45, inciso II, do Regimento Interno do CONSEF, aprovado pelo Decreto nº 7.592/99, c/c o art. 118, inc. I, letra “a”, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Em seguida, o órgão de preparo deverá dar ciência do inteiro teor da diligência e do Parecer Jurídico, ao autuante e autuado, concedendo-lhes prazo de 10 (dez) dias para manifestação.

Após a realização das providências acima o PAF deverá retornar ao CONSEF visando o julgamento da impugnação interposta pelo sujeito passivo.

O Parecer Jurídico foi exarado em 03/03/2017, da lavra do procurador Dr. José Augusto Martins Junior, e inserido às fls. 116/131verso dos autos.

Cientificados, autuante e autuado, do inteiro teor da Parecer Jurídico, houve manifestação da defesa, acostada às fls. 137/138 deste PAF, protocolada em 17/04/2017. A defendente declarou que apesar da PGE/PROFIS ter apresentado um Parecer genérico acerca da matéria, sem adentrar em aspectos específicos do processo, máxime sobre a data de ciência do contribuinte, a conclusão coincide com a tese aduzida na peça de defesa. Nestes termos e considerando as colocações trazidas no Parecer Jurídico, a defesa reitera o seu entendimento de que restou operado o prazo decadencial, contado da ocorrência do fato gerador. Acrescenta que mesmo que se entenda em sentido contrário, contando-se o prazo a partir do primeiro dia do exercício financeiro subsequente, ainda assim restaria operada a decadência, vez que a ciência do contribuinte somente ocorreu em 08 de janeiro de 2015. Reiterou ao final o pedido de reconhecimento da decadência dos créditos tributários do exercício de 2009, nas 03 (três) infrações apontadas no Auto

de Infração, em decorrência do que prescreve o art. 150, § 4º, do CTN, bem assim a nova lei baiana nº 13.199/14.

Em 10/10/2017, o autuante apôs o seu ciente quanto ao conteúdo do Parecer da PGE/PROFIS, sem acrescentar nenhuma informação nova.

VOTO

O Auto de Infração em lide é composto de 03 (três) imputações fiscais, conforme detalhadamente exposto no relatório, parte integrante e inseparável do presente Acórdão.

A infração 01 está relacionada à omissão de saída de mercadorias tributadas apurada por levantamento de cartão de crédito/débito, onde se detectou que os valores informados pelas administradoras de cartão eram superiores aos valores oferecidos à tributação pelo contribuinte. Já as infrações 02 e 03 se referem a descumprimento de obrigações acessórias, por falta de fornecimento dos arquivos magnéticos exigidos mediante intimação e da ausência de fornecimento desses arquivos nos prazos estabelecidos na legislação de regência do ICMS, respectivamente.

Em todas essas imputações o contribuinte se encontrava omissos no que se refere ao cumprimento das obrigações principal e acessórias, aplicando-se a essas situações, a regra do prazo de contagem decadencial previsto no art. 173, inc. I, que determina que o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Isto porque na omissão de receitas tributáveis, apurada através de auditoria de cartão de crédito/débito, não houve pagamento antecipado do imposto, ainda que parcial, para se sujeitar a posterior homologação pelo fisco, de forma a atrair a incidência do art. 150, § 4º, do CTN, que determina o início do prazo de decadência a partir da ocorrência dos fatos geradores. No que pertine às obrigações acessórias, relacionadas à falta de entrega dos arquivos magnéticos, trata-se de típica obrigação de fazer, de forma que o seu descumprimento já caracteriza a omissão, não havendo pagamento, ou seja, desembolso em pecúnia por parte do contribuinte, a ser homologado ou revisado pelo fisco, também a atrair o regramento previsto no art. 150, § 4º, do CTN.

No caso concreto do presente PAF, o Auto de Infração foi lavrado na repartição fiscal (INFAZ Varejo), em 29/12/2014, e o contribuinte foi notificado do lançamento em 08/01/2015, através de intimação pessoal conforme atesta o Termo de Ciência do lançamento, constante da fl. 03 dos autos. Os fatos geradores das cobranças ocorreram nos meses de janeiro a dezembro de 2009 (infração 01); fevereiro/2009 a dezembro/2010 (infração 02); e, fevereiro e março de 2009 e março, maio, junho e outubro de 2010 (infração 03). A peça de defesa foi protocolada em 05/02/2015 e subscrita por advogados com procuração nos autos.

Foi suscitada pela defesa a decadência do crédito tributário lançado em relação aos fatos geradores ocorridos nos meses do exercício de 2009, considerando que o A.I. foi lavrado em 29/12/2014, na repartição fiscal, com ciência ao contribuinte, mediante intimação, somente em 08/01/15.

Trata-se de questão prejudicial vinculada ao mérito que requer que a sua análise preceda as demais arguições defensivas 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 da PGE:

(...)

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 ex:aure 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 imówtl, após a constituição do crédito tributário, autoriza a revisão do lançamento pela autoridade administrativa (desde que não extinto o **direito potestativo da Fazenda Público** 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 peça 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, Ti 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 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 18/02/2009)*

*CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO. NOTIFICAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL. SUSPENSÃO OU INTERRUPTÃO. 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. (I'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. (I'J-MG - AI: 10702970168002001 MG , Relator: Marcelo Rodrigues, Data de Julgamento: 25/06/2013, Câmaras Cíveis I 2ª CÂMARA CivEL, Data de Publicação 05/07/2013)*

Diante 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 procedimental, 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 eminente 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 2ªed, 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 FAZER IMPOSSIBILIDADE. ART. 151, DÓCIN. (...)

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 qção 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)

Diante 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 acerto de obrigação tributária, deve ser levado 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 escoaado 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. //I).

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 ETVLER 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 70.235/72, 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.é, ‘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]Jra 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 MELO 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 MATERIAL 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, I, do CTN, não há que se falar em decadência do direito à constituição do crédito tributário.

3. O direito de lançar é potestativo. 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 decadencial.

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. ARTIGO 173, I. DO CTN.

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 fatos 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 CTN, a prescrição era interrompida com a citação do devedor. Com a edição da LC 118/05, 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 em vigor.

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.

Acórdão 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.

Diante 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 do Estado 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.

Em decorrência do acima exposto, há que ser decretada a decadência da totalidade da infração 01, visto que os fatos geradores lançados no Auto de Infração estão circunscritos aos meses do ano de 2009. Da mesma forma, em relação às obrigações acessórias, declaro a extinção dos créditos tributários pela decadência para os fatos verificados nos meses de fevereiro a dezembro de 2009 (infração 02) e dos meses de fevereiro e março de 2009 (infração 03).

A infração 01, portanto, é IMPROCEDENTE, na sua totalidade.

Remanesce em discussão o valor residual da infração 02, com data de ocorrência verificada em 15/01/2010, no importe de R\$4.279,85, e as parcelas remanescentes da infração 03, nos meses de março, maio, junho e outubro de 2010, onde foi exigida a multa fixa de R\$1.380,00 para cada período mensal.

A Infração 02, relacionada à falta de fornecimento de arquivos magnéticos exigidos mediante intimação, foi objeto de diligência com o objetivo de se verificar se os equipamentos ECFs (Emissores de Cupom Fiscal) do contribuinte tinham capacidade de gerar os registros tipo 60, especialmente no que se refere à identificação das mercadorias e produtos comercializados pelo contribuinte e dos itens constantes dos documentos fiscais, de forma a obrigá-lo, à época (exercício de 2010) a remeter à Secretaria da Fazenda os arquivos eletrônicos com os correspondentes registros. Nesse sentido houve a manifestação do órgão fazendário especializado nas questões de automação fiscal, no caso a GEAFI (Gerência de Automação Fiscal), que emitiu Parecer Técnico, inserido às fls. 92/93 deste PAF. No referido Parecer foi consignado que os equipamentos em uso pelo contribuinte, no período fiscalizado, são da marca Bematech, modelos MP-25 FI e MP-2100 TH FI, possuindo capacidade de gerar e exportar os seguintes registros dos arquivos Sintegra previstos no Conv. ICMS 57/95:

- **ECF MP-25 FI** - *Gera os registros 60-M e 60-A, mas não possibilita, por si só, a geração do arquivo 60-R, pois não tem memória de fita-detalle, apenas memória fiscal, memória esta que não contempla informações sobre itens (mercadoria/produto), informação que compõem o registro 60-R. Foi informado ainda que o registro 60-R poderia ser gerado, por exemplo, a partir das informações contidas no sistema gerencial do contribuinte, na base de dados e via aplicativo que comanda o ECF;*
- **ECF MP-2100 TH FI** – *gera todos os registros 60, pois tem memória de fita-detalle e memória fiscal.*

Acrescentou ainda, o parecerista, que sob o ponto de vista legal o contribuinte estaria obrigado a informar os registros tipo 60, inclusive o 60-R, ressaltando que o equipamento ECF é equiparado ao SEPD (Sistema Eletrônico de Processamento de Dados). Transcreveu a legislação relacionada

com a matéria em discussão (art. 683, § 3º e § 4º, I e art. 686, IV, do RICMS, aprovado pelo Dec. nº 6.284/97).

É de se concluir que o contribuinte estaria desobrigado de remeter os arquivos, por total diário, por equipamento e por resumo mensal dos itens de mercadorias saídas através dos ECFs (art. 686, IV, do RICMS/97), se utilizasse equipamentos dos tipos ECF-MR e ECF-PDV, sem MDF (memória da fita-detalle) – art. 683, § 4º, inc. I c/c os incisos I e II, do § 3º, do art. 824-C, do RICMS/97. No caso concreto o contribuinte não possuía nenhum dos equipamentos inseridos na norma de exclusão da obrigação (ECF-MR e ECF-PDV, sem MDF), de forma que se encontrava obrigado a enviar os arquivos, tipo SINTEGRA, pois possuía ECFs-IF (Equipamento de Cupom Fiscal do Tipo Impressora Fiscal). Registre-se, ainda, que o contribuinte foi regularmente notificado do Parecer Técnico emitido pela GEAFI, não apresentando, nos autos, contestação em relação às conclusões ali inseridas.

Pelas razões acima expostas, fica mantida em parte a exigência fiscal contida no item 02 do Auto de Infração, após exclusão dos períodos alcançados pela decadência (meses do exercício de 2009), remanescendo a multa no valor de R\$4.279,85, relacionada ao fato gerador ocorrido em 15/01/2010.

INFRAÇÃO 02

Infração	Débito	Ocorrência	Vencimento	Val. Histórico	Val. Julgado
16.12.15	2	15/01/2010	09/02/2010	4.279,85	4.279,85

No que se refere à Infração 03, que contempla a acusação de falta de fornecimento de arquivos magnéticos SINTEGRA, nos prazos previsto na legislação, com a totalidade das operações e prestações realizadas, o contribuinte, por ocasião da defesa, após suscitar a decadência dos fatos apurados em 2009, afirmou que em relação às demais ocorrências houve atraso de poucos dias no cumprimento da obrigação, pedindo que no caso em exame, face à comprovação de ausência de dolo, fraude ou simulação, fosse aplicada a redução ou exclusão das penalidades, com fundamento no art. 42, § 7º da Lei nº 7.014/96.

Após a exclusão dos períodos alcançados pela decadência, referentes meses de fevereiro e março, de 2009, remanesce em discussão, neste item do lançamento, as ocorrências apuradas nos meses fevereiro, abril, maio e setembro de 2010. Pelo que consta nos relatórios juntados pela defesa, que contempla a “Relação de Arquivos Recepcionados” (doc. fls. 24/38), os arquivos dos meses remanescente da autuação foram entregues, porém com atraso. Deveriam ter sido apresentados até o dia 15 do mês subsequente, mas foram remetidos à SEFAZ-Ba, respectivamente: fev/10 (31/03/2010); abr/10 (20/05/2010); mai/10 (06/07/2010); e, set/10 (22/10/2010). Há, no caso em exame a circunstância agravante de entrega com atraso dos arquivos, porém, coexiste com a mesma, a circunstância atenuante de que os arquivos foram enviados para a SEFAZ-Ba. Frente a essas circunstâncias e me valendo da possibilidade de fazer a dosimetria da penalidade, através da redução de seus valores, conforme previsto no art. 42, § 7º, da Lei nº 7.014/96, ajusto as penalidades aplicadas nos meses do exercício de 2010, para 50% (metade) no valor lançado, por período mensal, de forma que as multas, individualmente, são reduzidas para a cifra R\$690,00, totalizando o montante de R\$2.760,00 (R\$ 690x4), conforme demonstrativo abaixo:

INFRAÇÃO 03

Infração	Débito	Ocorrência	Vencimento	Val. Histórico	Val. Julgado
16.12.19	3	15/02/2009	09/03/2009	1.380,00	0,00 -
16.12.19	3	15/03/2009	09/04/2009	1.380,00	0,00 -
16.12.19	3	15/03/2010	09/04/2010	1.380,00	690,00
16.12.19	3	15/05/2010	09/06/2010	1.380,00	690,00
16.12.19	3	15/06/2010	09/07/2010	1.380,00	690,00
16.12.19	3	15/10/2010	09/11/2010	1.380,00	690,00
TOTAL					2.760,00

Quanto à alegada impossibilidade de instituição de multa por descumprimento de obrigação acessória com base no valor da operação e os argumentos relacionados à sua excessividade ou onerosidade (efeito confiscatório), tratam-se de questões que tem previsão expressa na lei de regência do ICMS vigente no Estado da Bahia. Estabelece a norma apenadora, contida no art. 42,

inc. XIII-A, letra “j”, da Lei nº 7.014/96, o seguinte comando:

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

XIII – A - (...)

(...)

j) R\$ 1.380,00 (um mil trezentos e oitenta reais) pela falta de entrega, nos prazos previstos na legislação, de arquivo eletrônico contendo a totalidade das operações de entrada e de saída, das prestações de serviços efetuadas e tomadas, bem como dos estornos de débitos ocorridos em cada período, ou entrega sem o nível de detalhe exigido na legislação, devendo ser aplicada, cumulativamente, multa de 1% (um por cento) do valor das saídas ou das entradas, o que for maior, de mercadorias e prestações de serviços realizadas em cada período de apuração elou do valor dos estornos de débitos em cada período de apuração pelo não atendimento de intimação subsequente para apresentação do respectivo arquivo;

Não há como o órgão julgador administrativo negar validade à norma legal e regulamentar posta no ordenamento jurídico, através de sua não aplicação ou via declaração de ilegalidade ou inconstitucionalidade, visto que essa prerrogativa é obstada pela disposição contida no art. 167, incisos I e III, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99. O mesmo entendimento se aplica à incidência de juros e atualização monetária sobre os valores das multas por descumprimento de obrigações acessórias, por ter previsão expressa no Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81), que estabelece a incidência de correção monetária, via aplicação dos índices da taxa SELIC e de juros moratórios, respectivamente, em seu art. 102, § 2º, inc. II e § 3º, sobre todos os débitos tributários exigidos mediante lançamentos de ofício.

Ante o exposto nosso voto é pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

VOTO DISCORDANTE QUANTO AO PRAZO DECADENCIAL

Peço licença aos demais Julgadores para divergir apenas no tocante à consideração do marco final para efeito de estabelecimento do prazo decadencial, conquanto reconheça o cuidado dispensado pelo d. relator na análise do presente processo.

A discrepância reside em saber se cessa a contagem do prazo decadencial a partir da lavratura do auto de infração ou a partir da ciência do lançamento por parte do contribuinte.

Em primeiro lugar, é de se registrar que a decadência é instituto de direito material e nada tem a ver com a relação processual, ainda que de cunho administrativo.

Visa a decadência trazer consequências para a **inércia** do ente tributante que, no quinquênio legal, não age para assegurar o seu direito de exigir o tributo que lhe pertence.

Enquanto o credor tributário **não tomar a iniciativa de externar um direito seu**, estará fluindo o lapso decadencial.

Os efeitos decadenciais visam impedir que indefinidamente o sujeito ativo exercite o direito material potestativo de constituir o crédito tributário.

E este se materializa com a lavratura do auto de infração. Depois disto, não há que se falar em decadência, pois a omissão do credor, que até então se configurava, deixou de existir.

Aliás, tal raciocínio encaixa-se perfeitamente no comando contido no art. 173 do CTN, de transcrição obrigatória:

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

Está dito “com todas as letras” que o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se em cinco anos.

Neste trilho, dúvidas não há de que a constituição do crédito tributário se **exterioriza com a lavratura do auto de infração**, sem depender de ciência do contribuinte.

Se é direito material, potestativo, este já se encontra plenamente exercido com a formalização do lançamento.

O ato de se dar ciência ao contribuinte da lavratura do auto de infração já é **estranho** à fluência do intervalo decadencial, pois apenas visa dar conhecimento ao devedor de que o direito material potestativo da pessoa tributante foi exercido, posto constituído o crédito tributário, podendo, a partir daí, ser quitada a dívida ou ser ela discutida nas vias administrativas e/ou judiciais.

Não fosse assim e tal direito exclusivo do ente tributante ficaria **a mercê** da decisão do devedor em tomar conhecimento oficial do lançamento para que encerre a contagem dos cinco anos decadenciais.

Bastava ao contribuinte esquivar-se de receber o ato notificatório do lançamento para que a iniciativa do credor tributário ficasse embaçada, a aguardar de quem resiste a pagar a dívida um gesto de recebimento para fazer terminar a contagem do prazo decadencial.

Aliás, não são raros os casos em que se lavra o lançamento de ofício contra a empresa que já encerrou suas atividades, na esperança de notificar os sócios nos seus domicílios para assegurar-se o recolhimento de crédito tributário líquido e certo. E, muitas vezes, estes sócios não cuidam de atualizar seus endereços junto ao cadastro fazendário.

Decididamente, tal espera não faz o menor sentido para que o direito material potestativo do ente tributante se concretize.

E isto é diferente da prescrição, que envolve – aí sim – questões processuais, pois o direito de ajuizamento do credor só se completa quando ocorre o despacho ordenatório da citação.

Em outras palavras: o direito processual de investir contra o devedor só se aperfeiçoa quando a relação processual se estabelece (seja pela teoria dual, seja pela teoria tripartite), e esta toma corpo quando há a citação do acionado.

Como se sabe, o direito material de exigir o pagamento da dívida do devedor não se confunde com o direito processual de ajuizar ação contra este para obter a prestação jurisdicional de satisfação do débito. O primeiro é regido pela decadência e independe de notificação do devedor, pois o direito potestativo estará materializado com a formalização do crédito tributário; no caso presente, ao lavrar o auto de infração, o Estado da Bahia solenizou seu direito **e fez acabar a sua inação em constituir o crédito tributário**. O segundo é regido pela prescrição, que afeta o direito de ação, a pressupor, para estar completado seu exercício, o despacho determinativo citatório; se é um direito de natureza processual, não se realiza com a simples iniciativa do acionante, pois para a relação processual configurar-se por inteiro, deve ficar ciente o suplicado da pretensão do autor em obter a prestação jurisdicional do Poder Judiciário, no intuito de conseguir daquele uma prestação; note-se que o despacho ordenando a citação é causa interruptiva da prescrição, nos termos do art. 240, §1º, do novo CPC, a saber:

“Art. 240. A citação válida, ainda quando ordenada por juízo incompetente, induz litispendência, torna litigiosa a coisa e constitui em mora o devedor, ressalvado o disposto nos arts. 397 e 398 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil).”

§ 1º **A interrupção da prescrição**, operada pelo despacho que ordena a citação, ainda que proferido por juízo incompetente, **retroagirá à data de propositura da ação** (negritos da transcrição).

Veja-se que, se para interromper a prescrição, o despacho do juiz – mesmo incompetente - para realização do ato citatório **faz retroagir a causa interruptiva para a data da propositura da ação**, igual raciocínio deve ser aplicado analogicamente para admitir que a decadência cesse com a lavratura do auto de infração.

Não bastasse isto, o diploma adjetivo antes citado traz ainda um outro comando no mesmo dispositivo transcrito que refere diretamente a decadência, ao advertir que o efeito retroativo determinado também envolve os efeitos decadenciais.

Veja-se a norma, portanto, em cotejo com o §1º do art. 241:

“§ 1º **A interrupção da prescrição**, operada pelo despacho que ordena a citação, ainda que proferido por juízo incompetente, **retroagirá à data de propositura da ação**” (negritos da transcrição).

§ 4º O efeito retroativo a que se refere o § 1º **aplica-se à decadência** e aos demais prazos extintivos previstos em lei” (negritos da transcrição).

Em ambos os casos, propositura da ação e lavratura do lançamento, o prazo (prescricional e decadencial, respectivamente) terminou quando o credor tomou a iniciativa de praticar o ato e resolveu sair do estado letárgico no qual se encontrava.

Tudo para prestigiar a **proatividade** do titular do direito.

Assim se põe coerente o pensamento do consagrado jurista Hugo de Brito Machado (In Curso de Direito Tributário, 2013, pp. 223/224):

“A distinção entre decadência e prescrição na Teoria Geral do Direito fica mais clara quando partimos da distinção entre o direito potestativo e o direito a uma prestação. **Direito potestativo é aquele cuja satisfação depende apenas do credor**; enquanto o direito a uma prestação é aquele cuja satisfação ocorre com uma prestação que depende do devedor. **Decadência é a extinção, pelo decurso do tempo, de um direito potestativo**; enquanto prescrição é a extinção, pelo decurso do tempo, de um direito a uma prestação – ou, como preferem alguns, a extinção da ação que o protege porque se destina a assegurar sua satisfação” (destaques da transcrição).

É de se trazer a lume o mesmo raciocínio aqui erigido o entendimento firmado pelo STJ para a prescrição, **em sede de recursos repetitivos**, apontando como termo final da sua fluência o ajuizamento da ação que, como se viu, guarda total similaridade com a decadência e a lavratura do auto de infração:

“Processo

REsp 1120295 / SP - RECURSO ESPECIAL 2009/0113964-5

Relator(a) Ministro LUIZ FUX (1122)

Órgão Julgador S1 - PRIMEIRA SEÇÃO

Data do Julgamento 12/05/2010

Data da Publicação/Fonte DJe 21/05/2010 - RT vol. 125 p. 366 - RTFP vol. 125 p. 367

Ementa

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO DA PRETENSÃO DE O FISCO COBRAR JUDICIALMENTE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSTITUÍDO POR ATO DE FORMALIZAÇÃO PRATICADO PELO CONTRIBUINTE (IN CASU, DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS). PAGAMENTO DO TRIBUTO DECLARADO. INOCORRÊNCIA. TERMO INICIAL. VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DECLARADA. PECULIARIDADE: DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS QUE NÃO PREVÊ DATA POSTERIOR DE VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, UMA VEZ JÁ DECORRIDO O PRAZO PARA PAGAMENTO. CONTAGEM DO PRAZO PRESCRICIONAL A PARTIR DA DATA DA ENTREGA DA DECLARAÇÃO. 1. O prazo prescricional quinquenal para o Fisco exercer a pretensão de cobrança judicial do crédito tributário conta-se da data estipulada como vencimento para o pagamento da obrigação tributária declarada (mediante DCTF, GIA, entre outros), nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, em que, não obstante cumprido o dever instrumental de declaração da exação devida, não restou adimplida a obrigação principal (pagamento antecipado), nem sobreveio quaisquer das causas suspensivas da exigibilidade do crédito ou interruptivas do prazo prescricional (Precedentes da Primeira Seção: EREsp 658.138/PR, Rel. Ministro José Delgado, Rel. p/ Acórdão Ministra Eliana Calmon, julgado em 14.10.2009, DJe 09.11.2009; REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008; e AgRg nos EREsp 638.069/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 25.05.2005, DJ 13.06.2005). 2. A prescrição, causa extintiva do crédito tributário, resta assim regulada pelo artigo 174, do Código ACÓRDÃO JJF Nº 0118-05/19

Tributário Nacional, verbis: "Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em Parágrafo único. A prescrição se interrompe: I - pela citação pessoal feita ao devedor; I - pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)

II - pelo protesto judicial; III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor."

3. A constituição definitiva do crédito tributário, sujeita à decadência, inaugura o decurso do prazo prescricional quinquenal para o Fisco exercer a pretensão de cobrança judicial do crédito tributário.

4. A entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA, ou de outra declaração dessa natureza prevista em lei (dever instrumental adstrito aos tributos sujeitos a lançamento por homologação), é modo de constituição do crédito tributário, dispensando a Fazenda Pública de qualquer outra providência conducente à formalização do valor declarado (Precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

5. O aludido entendimento jurisprudencial culminou na edição da Súmula 436/STJ, verbis: "A entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco."

6. Consequentemente, o dies a quo do prazo prescricional para o Fisco exercer a pretensão de cobrança judicial do crédito tributário declarado, mas não pago, é a data do vencimento da obrigação tributária expressamente reconhecida.

7. In casu: (i) cuida-se de créditos tributários atinentes a IRPJ (tributo sujeito a lançamento por homologação) do ano-base de 1996, calculado com base no lucro presumido da pessoa jurídica; (ii) o contribuinte apresentou declaração de rendimentos em 30.04.1997, sem proceder aos pagamentos mensais do tributo no ano anterior; e (iii) a ação executiva fiscal foi proposta em 05.03.2002.

8. Deveras, o imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, independentemente da forma de tributação (lucro real, presumido ou arbitrado), é devido mensalmente, à medida em que os lucros forem auferidos (Lei 8.541/92 e Regulamento do Imposto de Renda vigente à época - Decreto 1.041/94).

9. De acordo com a Lei 8.981/95, as pessoas jurídicas, para fins de imposto de renda, são obrigadas a apresentar, até o último dia útil do mês de março, declaração de rendimentos demonstrando os resultados auferidos no ano-calendário anterior (artigo 56).

10. Assim sendo, não procede a argumentação da empresa, no sentido de que: (i) "a declaração de rendimentos ano-base de 1996 é entregue no ano de 1996, em cada mês que se realiza o pagamento, e não em 1997"; e (ii) "o que é entregue no ano seguinte, no caso, 1997, é a Declaração de Ajuste Anual, que não tem efeitos jurídicos para fins de início da contagem do prazo seja decadencial, seja prescricional", sendo certo que "o Ajuste Anual somente tem a função de apurar crédito ou débito em relação ao Fisco." (fls. e-STJ 75/76).

11. Vislumbra-se, portanto, peculiaridade no caso sub examine, uma vez que a declaração de rendimentos entregue no final de abril de 1997 versa sobre tributo que já deveria ter sido pago no ano-calendário anterior, inexistindo obrigação legal de declaração prévia a cada mês de recolhimento, consoante se depreende do seguinte excerto do acórdão regional: "Assim, conforme se extrai dos autos, a formalização dos créditos tributários em questão se deu com a entrega da Declaração de Rendimentos pelo contribuinte que, apesar de declarar os débitos, não procedeu ao devido recolhimento dos mesmos, com vencimentos ocorridos entre fevereiro/1996 a janeiro/1997 (fls. 37/44)."

12. Consequentemente, o prazo prescricional para o Fisco exercer a pretensão de cobrança judicial da exação declarada, in casu, iniciou-se na data da apresentação do aludido documento, vale dizer, em 30.04.1997, escoando-se em 30.04.2002, não se revelando prescritos os créditos tributários na época em que ajuizada a ação (05.03.2002).

13. Outrossim, o exercício do direito de ação pelo Fisco, por intermédio de ajuizamento da execução fiscal, conjura a alegação de inação do credor, revelando-se incoerente a interpretação segundo a qual o fluxo do prazo prescricional continua a escoar-se, desde a constituição definitiva do crédito tributário, até a data em que se der o despacho ordenador da citação do devedor (ou até a data em que se der a citação válida do devedor, consoante a anterior redação do inciso I, do parágrafo único, do artigo 174, do CTN).

14. O Codex Processual, no § 1º, do artigo 219, estabelece que a interrupção da prescrição, pela citação, retroage à data da propositura da ação, o que, na seara tributária, após as alterações promovidas pela Lei Complementar 118/2005, conduz ao entendimento de que o marco interruptivo atinente à prolação do despacho que ordena a citação do executado retroage à data do ajuizamento do feito executivo, a qual deve ser empreendida no prazo prescricional.

15. A doutrina abalizada é no sentido de que: "Para CÂMARA LEAL, como a prescrição decorre do não exercício do direito de ação, o exercício da ação impõe a interrupção do prazo de prescrição e faz que a ação perca a

'possibilidade de reviver', pois não há sentido a priori em fazer reviver algo que já foi vivido (exercício da ação) e encontra-se em seu pleno exercício (processo). Ou seja, o exercício do direito de ação faz cessar a prescrição. Aliás, esse é também o diretivo do Código de Processo Civil: 'Art. 219. A citação válida torna prevento o juízo, induz litispendência e faz litigiosa a coisa; e, ainda quando ordenada por juiz incompetente, constitui em mora o devedor e interrompe a prescrição.

§ 1º A interrupção da prescrição retroagirá à data da propositura da ação.' Se a interrupção retroage à data da propositura da ação, isso significa que é a propositura, e não a citação, que interrompe a prescrição. Nada mais coerente, posto que a propositura da ação representa a efetivação do direito de ação, cujo prazo prescricional perde sentido em razão do seu exercício, que será expressamente reconhecido pelo juiz no ato da citação.

Nesse caso, o que ocorre é que o fator conduta, que é a omissão do direito de ação, é desqualificado pelo exercício da ação, fixando-se, assim, seu termo consumativo. Quando isso ocorre, o fator tempo torna-se irrelevante, deixando de haver um termo temporal da prescrição."

(Eurico Marcos Diniz de Santi, in "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Ed. Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 232/233) 16. Destarte, a propositura da ação constitui o dies ad quem do prazo prescricional e, simultaneamente, o termo inicial para sua recontagem sujeita às causas interruptivas previstas no artigo 174, parágrafo único, do CTN.

17. Outrossim, é certo que "incumbe à parte promover a citação do réu nos 10 (dez) dias subsequentes ao despacho que a ordenar, não ficando prejudicada pela demora imputável exclusivamente ao serviço judiciário" (artigo 219, § 2º, do CPC).

18. Consequentemente, tendo em vista que o exercício do direito de ação deu-se em 05.03.2002, antes de escoado o lapso quinquenal (30.04.2002), iniciado com a entrega da declaração de rendimentos (30.04.1997), não se revela prescrita a pretensão executiva fiscal, ainda que o despacho inicial e a citação do devedor tenham sobrevivido em junho de 2002.

19. Recurso especial provido, determinando-se o prosseguimento da execução fiscal. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça acordam, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, dar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Castro Meira, Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Hamilton Carvalhido e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator. Sustentou, oralmente, a Dra. ALEXANDRA MARIA CARVALHO CARNEIRO, pela Recorrente" (negritos da transcrição).

Toda esta construção tem o intento de discordar, máxima vênia, do entendimento esposado no voto vencedor de que o prazo de decadência se encerraria em 08.01.2015 e não em 29.12.2014, data da formalização do lançamento, **pondo por terra quase a totalidade da cobrança.**

Cabe salientar que se entre a data da lavratura do auto de infração e a ciência ao contribuinte houvesse um lapso temporal muito grande, por desídia do fisco e seus órgãos internos em agilizar a cientificação do **ato administrativo**, mesmo assim não se poderia pensar em deslocamento do *dies ad quem* decadencial. **Ainda mais quando o intervalo de tempo ficou ao redor de 10 dias.**

Em verdade, o termo final da fluência do quinquênio legal está em 29.12.2014, data da lavratura do lançamento.

Isto posto, entendemos respeitosamente que a contagem do dia final da decadência deve considerar a data da lavratura do auto de infração, como temos defendido em julgamentos anteriores.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime quanto à preliminar de decadência, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207160.0007/14-6, lavrado contra NATSU – RESTAURANTE LTDA., devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento das multas por descumprimento de obrigações

acessórias no valor de **R\$7.039,85**, previstas no art. 42, inciso XIII-A, “j” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, em 25 de julho de 2019.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – JULGADOR/VOTO DISCORDANTE
(Quanto ao prazo decadencial)

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA