

A. I. N º - 207106.0003/18-9
AUTUADO - SÍPIÃO JÚNIOR GOMES LOPES
AUTUANTE - CHARLES BELINE CHAGAS OLIVEIRA
ORIGEM - INFRAZ VITÓRIA DA CONQUISTA
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 23.06.2020

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0031-05/20-VD

EMENTA: ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. EMISSÃO DE OUTROS DOCUMENTOS NÃO FISCAIS, COM DENOMINAÇÃO, APRESENTAÇÃO OU QUALQUER GRAU DE SEMELHANÇA COM O DOCUMENTO FISCAL, QUE COM ESTE POSSA CONFUNDIR-SE. De acordo com a acusação fiscal o contribuinte teria burlado a Fiscalização Fazendária, tendo ingressado irregularmente com bois gordos no território da Bahia, sem recolhimento de imposto para o Estado de Minas Gerais. Da mesma forma, ao enviar parte do gado bovino para o Estado de Sergipe, de maneira clandestina, deixou de recolher ICMS para o Estado da Bahia. No caso concreto, a constituição do crédito tributário via Auto de Infração, mediante ato de notificação ao contribuinte, foi concretizada após o decurso do prazo decadencial. Na situação em exame, o marco inicial foi postergado para o primeiro dia do exercício seguinte ao do fato gerador - art. 173, I do CTN. As medidas preparatórias adotadas pela fiscalização não interrompem esse prazo. Por sua vez, o fato da conduta empresarial ter sido praticada possivelmente com dolo, fraude ou simulação, não afasta a aplicação das disposições do art. 173, I do CTN. Extinção do crédito tributário pela caducidade. Prejudicado o exame das demais questões formais e de mérito suscitadas na inicial defensiva. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão não unânime. Vencido o voto do Relator.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração foi lavrado no dia 05/11/2018, para exigir ICMS no montante de R\$70.387,20, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, IV, "h" da Lei 7.014/96, sob a acusação de:

"operação realizada sem documento fiscal ou com a emissão de outro documento não fiscal (pedido, comanda, orçamento e similares) com denominação, apresentação ou qualquer grau de semelhança com o documento fiscal - que com este possa confundir-se ou substituí-lo – em flagrante desrespeito às disposições da legislação tributária" (02, 03, 04, 05, 07 e 08/2013).

Segundo consta, bovinos saíram para o Estado de Sergipe acobertados com documentação inidônea, conforme o relatório da SAT/INFIP de fls. 41 a 51.

À fl. 39, no documento epigrafado como OF. DDSA Nº 52/2014, está dito que:

"O Sr. Sípião identificava propriedades no Recôncavo e Nordeste da Bahia com pequena movimentação de bovinos e emitia Guias de Trânsito Animal – GTAs dessas propriedades com destino ao seu imóvel rural, a Fazenda Belo Horizonte, no Município de Maiquinique - BA. No mesmo dia, o Sr. Sípião emitia GTAs retornando as mesmas quantidades de animais da Fazenda Belo Horizonte para as propriedades de origem no Nordeste da Bahia.

Salienta-se que a Fazenda Belo Horizonte está localizada próxima à divisa com o Estado de Minas Gerais, enquanto as propriedades envolvidas na movimentação situavam-se próximo à divisa com o Estado de Sergipe (Paripiranga - BA e Itapicuru - BA), à exceção de uma, no Município de São Sebastião do Passé - BA.

As GTAs provenientes do Nordeste baiano tinham como objetivo gerar saldo de animais no cadastro da Fazenda Belo Horizonte. Saldo esse que, na prática, não existia.

Uma vez criado o saldo virtual no cadastro, as GTAs emitidas a partir da Fazenda Belo Horizonte com destino às mesmas propriedades que a abasteciam eram repassadas para caminhões boiadeiros provenientes de Minas Gerais, que entravam irregularmente na Bahia carregados na maioria das vezes com boi gordo.

Esses caminhões, por sua vez, não seguiam para o destino informado nas GTAs, mas sim para o abate clandestino em municípios situados no Nordeste baiano e também para o Estado de Sergipe.

Com essa prática, o Sr. Sipião conseguia burlar a Fiscalização Fazendária e entrar irregularmente com gado no território baiano sem recolhimento de impostos para o Estado de Minas Gerais. Da mesma forma, ao enviar parte desse gado para o Estado de Sergipe de forma clandestina, deixava de recolher os impostos ao Estado da Bahia.

(...)".

O autuado ingressa com defesa às fls. 129 a 166.

Fundamentado em jurisprudência e nos artigos 150, §4º e 156, V do CTN (Código Tributário Nacional), suscita a decadência do direito do Estado de lançar os valores ora exigidos. A notificação da lavratura se deu no dia 02/01/2019 (fls. 124 e 125 - verso) e os fatos geradores são de 02, 03, 04, 05, 07 e 08/2013 (fevereiro, março, abril, maio, julho e agosto de 2013).

Entende que a caducidade se operou, ainda que se adote como base a norma contida no art. 173, I do CTN, pois, conforme as argumentações traduzidas às fls. 134/135, “o fato tributário ocorreu no último dia de apuração, em 31/12/2013, e a notificação referente à lavratura do AI, no qual foi apurado o débito exequendo, somente foi realizada em 02/01/2019”.

Após a prejudicial, levanta a tese da nulidade do Auto de Infração, sintetizando todos os fatos que ensejaram a sua lavratura e alegando que a DDSA (Diretoria de Defesa Sanitária Animal) não apresentou provas de que os animais saídos das propriedades de Sipião Junior Gomes Lopes foram, de fato, destinados ao abate.

No mérito, alega que não houve indicação de datas, horários, identidades dos condutores etc., razão pela qual assevera que a autuação restou fundamentada em meros indícios, suspeitas, ilações, suposições e toda sorte de presunções, em um trabalho que qualificou de discricionário e transcendentalmente teratológico.

Entende que o demonstrativo elaborado pelo auditor deveria especificar todas as cargas de animais vivos que alegadamente transpuseram a fronteira entre os Estados da Bahia e Sergipe, o que não ocorreu, situação que caracteriza violação ao devido processo legal e à legislação tributária.

A prova da qual se valeu a Fiscalização para lavrar o Auto de Infração ora contestado é nada mais nada menos do que uma simples suspeita da Autoridade Sanitária.

À fl. 150, sustenta que o sujeito passivo foi vítima de crime de excesso de exação (art. 316, §1º do Código Penal).

Para comprovar tal assertiva, ressalta que as apurações atinentes a todos os meses de fevereiro e março de 2013 foram guiadas exclusivamente para o Sr. Valmir das Virgens, proprietário da Fazenda Coqueiro das Águas, localizada no Município de São Sebastião do Passé, na Bahia, de acordo com a declaração de fl. 94.

O Sr. Antônio Francisco dos Santos teria sido o único a alegar, por erro ou má-fé, não ter recebido remessas de gado do Sr. Sipião Junior Gomes Lopes.

Menciona princípios, como os da legalidade estrita, ampla defesa, tipicidade cerrada, razoabilidade, proporcionalidade e verdade material, pontuando que o surgimento da obrigação tributária depende de que se realize de forma concreta a hipótese abstratamente prevista em lei.

Segundo alega ao final da fl. 161, a Diretoria de Tributação (DITRI) concluiu que as informações não eram suficientes para sustentar a lavratura de lançamento tributário. Apesar disso, o auditor Adriano Oliva de Souza deu seguimento ao “esdrúxulo” procedimento, à margem da lei, conduta que atrai a aplicação do parágrafo único do art. 142 do CTN (responsabilidade funcional).

Apesar disso, o Ministério Público Estadual, a quem cabe a persecução penal, entendeu não ter restado comprovada a autoria e a materialidade (fls. 162/163).

Pugna pela produção de provas, inclusive pericial, e encerra requerendo o acolhimento das razões defensivas.

Informação fiscal juntada às fls. 176 a 195.

O auditor, após reproduzir a impugnação, assinala que o autuado utilizou meios fraudulentos para burlar a obrigação principal, razão por que não concorda com a tese de decadência.

Relativamente à alegada falta de provas, sustenta que os elementos colacionados são suficientes para garantir a certeza e a veracidade dos fatos imputados.

Por isso, pede que o Auto de Infração seja julgado procedente.

VOTO

No tocante à decadência, conforme o Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0, o prazo referente à obrigação principal deve ser contado a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º do CTN (Código Tributário Nacional), quando o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, mas efetuar o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fulcro no art. 173, I do CTN, quando: a) o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, mas não efetuar o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omitir a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, efetuar o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verificar que o valor recolhido foi menor do que o efetivamente devido, em decorrência de dolo, fraude ou simulação.

Tais raciocínios somente se aplicam às infrações por descumprimento de obrigações principais, não havendo que se falar no art. 150, § 4º do CTN quando a obrigação é acessória, já que o dispositivo legal complementar faz expressa referência à homologação do lançamento. Nas hipóteses de multas por descumprimento de obrigações acessórias, não existe o que homologar, pois os lançamentos ocorrem de ofício.

A partir da leitura das considerações acima expostas, poder-se-ia chegar à conclusão de que, em relação aos fatos em apreço, o critério acertado seria aquele previsto no art. 173, I do CTN, pois o autuado não declarou a ocorrência dos fatos jurídicos tributários, isto é, omitiu a realização das operações tributáveis.

Entretanto, resta patente que o Sr. Sipião Junior Gomes Lopes agiu movido por dolo, tendo perpetrado fraude à legislação tributária, e simulação com o objetivo de não recolher o imposto, de acordo com o que será exposto no julgamento do mérito, o que suscita a aplicação da norma do parágrafo único, do art. 173 do CTN:

“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 tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento".

Com efeito, o STJ (Superior Tribunal de Justiça), já firmou posicionamento no sentido de que, nos casos de fraude, dolo ou simulação, o prazo decadencial se inicia no momento em que o sujeito ativo toma conhecimento.

Outra posição, que também encontra guarida no referido Tribunal Superior, considera a data de abertura do prazo decadencial, a primeira intimação realizada pela Administração Pública, quando da abertura do procedimento tendente a apurar fraude, dolo ou simulação, fundamentada no já mencionado parágrafo único, do art. 173 do CTN, conforme o precedente abaixo:

"AgRg no REsp 1044953 / SP Agravo Regimental no Recurso Especial 2008/0069527-0

Relator (a) Ministro LUIZ FUX (1122)

Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA

Data do Julgamento 23/04/2009

Data da Publicação/Fonte DJe 03/06/2009

Ementa:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ICMS. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. OCORRÊNCIA. ARTIGO 150, §4º, DO CTN. CITAÇÃO POR EDITAL. ESGOTAMENTO DE TODOS OS MEIOS. MATÉRIA FÁTICA-PROBATÓRIA. SÚMULA 07/STJ. SÚMULA 98/STJ.

1. O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173: "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 tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

2. A decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, quais sejam: (i) regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que inocorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3^a Ed., Max Limonad, págs. 163/210).

3. As aludidas regras decadenciais apresentam prazo quinquenal com dies a quo diversos. Assim, conta-se do "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (artigo 173, I, do CTN), o prazo quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício), quando não prevê a lei o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, bem como inexistindo notificação de qualquer medida preparatória por parte do Fisco. Sob esse enfoque, cumpre enfatizar que "o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, sendo inadmissível a aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a fim de configurar desarrazoados prazo decadencial decenal.

4. O dever de pagamento antecipado, quando inexistente (tributos sujeitos a lançamento de ofício), ou quando, existente a aludida obrigação (tributos sujeitos a lançamento por homologação), há omissão do

contribuinte na antecipação do pagamento, desde que inocorrentes quaisquer ilícitos (fraude, dolo ou simulação), tendo sido, contudo, notificado de medida preparatória indispensável ao lançamento, flui o termo inicial do prazo decadencial da aludida notificação (artigo 173, parágrafo único, do CTN), independentemente de ter sido a mesma realizada antes ou depois de iniciado o prazo do inciso I, do artigo 173, do CTN.

5. A decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias, obedece a regra prevista na primeira parte do § 4º, do artigo 150, do Código Tributário, segundo o qual, se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador: "Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, consequentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício" (In Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, pág. 170).

6. A notificação do ilícito tributário, medida indispensável para justificar a realização do ulterior lançamento, afigura-se como dies a quo do prazo decadencial quinquenal, em havendo pagamento antecipado efetuado com fraude, dolo ou simulação, regra que configura ampliação do lapso decadencial, in casu, reiniciado. Entremes, "transcorridos cinco anos sem que a autoridade administrativa se pronuncie, produzindo a indigitada notificação formalizadora do ilícito, operar-se-á ao mesmo tempo a decadência do direito de lançar de ofício, a decadência do direito de constituir juridicamente o dolo, fraude ou simulação para os efeitos do art. 173, parágrafo único, do CTN e a extinção do crédito tributário em razão da homologação tácita do pagamento antecipado" (Eurico Marcos Diniz de Santi, in obra citada, pág. 171).

7. O artigo 173, II, do CTN, por seu turno, versa a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário quando sobreveém decisão definitiva, judicial ou administrativa, que anula o lançamento anteriormente efetuado, em virtude da verificação de vício formal. Neste caso, o marco decadencial inicia-se da data em que se tornar definitiva a aludida decisão anulatória.

9. In casu: (a) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (b) a obrigação ex lege de pagamento antecipado do ICMS foi omitida pelo contribuinte concernente ao fato gerador de julho de 1986, consoante consignado pelo Tribunal a quo (fls. 564); (c) o prazo do fisco para lançar iniciou a partir de 01.01.1987 com término em 01.01.1992; (d) a constituição do crédito tributário pertinente ocorreu em 25.10.1991.

10. Desta sorte, a regra decadencial aplicável ao caso concreto é a prevista no artigo 173, I, do Código Tributário, contando-se o prazo de cinco anos, a contar "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (artigo 173, I, do CTN), donde se dessume a inocorrência da decadência do direito de o Fisco lançar os referidos créditos tributários.

11. A citação do devedor por edital só é admissível após o esgotamento de todos os meios possíveis à sua localização.

12. In casu, as conclusões da Corte de origem no sentido de que houve esgotamento de todos os meios para a localização do executado resultaram do conjunto probatório carreado nos presentes autos. Consequentemente, infirmar referida conclusão implicaria sindicar matéria fática, interditada ao E. STJ em face do enunciado sumular n.º 07 desta Corte.

13. A multa imposta com base no art. 538, parágrafo único, do CPC, merece ser afastada quando os embargos são opostos para fins de prequestionamento. Ratio essendi da Súmula 98 do STJ, verbis: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

14. Agravo regimental desprovido".

A notificação da lavratura do Auto de Infração ocorreu no dia 02/01/2019, (fls. 124 e 125 - verso), e os fatos geradores são de 02, 03, 04, 05, 07 e 08/2013 (fevereiro, março, abril, maio, julho e agosto de 2013).

O Fisco, pela regra do inciso I, do art. 173 do Código Tributário, teria até o dia 01/01/2019 para notificar, mas notificou na data de 02/01/2019.

Porém, em alinhamento com o Aresto do STJ acima transcrito, entendo que somente se opera a extinção definitiva do direito de lançar, caso se inicie a contagem do prazo a partir da data em que tenha sido deflagrado o procedimento ou a medida preparatória indispensável à apuração da conduta ilícita e do montante sonegado (na hipótese de dolo, fraude ou simulação).

Conforme asseverou o ministro Luiz Fux, a data da notificação referente ao início dos trabalhos de investigação, afigura-se como *dies a quo* do prazo decadencial quinquenal (que no caso concreto é o dia 09/10/2014; fl. 38), em havendo dolo, fraude ou simulação, o que não poderia ser de outra forma, tendo em vista o alto grau de reprovabilidade da ação ou omissão (vide fl. 38, em que se destaca o risco à saúde pública), bem como o caráter furtivo, o que dificulta o conhecimento dos fatos por parte das autoridades fiscalizadoras, não havendo que se falar, nesta específica situação, em perda do direito estatal de lançar o gravame em função de inércia (antes de iniciadas as investigações indispensáveis à apuração da conduta ilícita e do montante sonegado).

Rejeitada a prejudicial de decadência.

Todos os elementos necessários ao julgamento estão contidos nos autos. Indefiro o pedido de realização de diligência ou perícia, com supedâneo no art. 147, I, “a” do RPAF/99 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia).

Peço respeitosa licença para julgar a preliminar de nulidade juntamente com o mérito, após a apreciação da prejudicial de decadência, na mesma ordem em que foi apresentada na peça defensiva, pois no presente caso, de certa forma, se confundem (preliminar de nulidade e mérito).

O autuado suscitou a invalidade do lançamento de ofício, sob o argumento da falta de apresentação de provas de que os animais saídos das suas propriedades, efetivamente foram destinados ao abate.

Não é o que se observa nos documentos de fls. 06 a 116, por meio dos quais restou patenteado que o impugnante identificou propriedades no Recôncavo e Nordeste da Bahia, com irrigária movimentação de bovinos, e emitiu Guias de Trânsito Animal – GTAs dessas propriedades com destino ao seu imóvel rural, a Fazenda Belo Horizonte, no Município de Maiquinique - BA.

Logo em seguida, emitiu GTAs (Guias de Trânsito Animal), retornando as mesmas quantidades de animais da Fazenda Belo Horizonte para as propriedades de origem, no Nordeste da Bahia.

A Fazenda Belo Horizonte está localizada perto da divisa com o Estado de Minas Gerais, enquanto as propriedades envolvidas na movimentação encontram-se nas vizinhanças da divisa com o Estado de Sergipe (Paripiranga - BA e Itapicuru - BA), exceto uma, no Município de São Sebastião do Passé - BA.

As GTAs provenientes do Nordeste baiano tinham como objetivo gerar saldo de animais no cadastro da Fazenda Belo Horizonte. Saldo esse que, na prática, não existia.

Uma vez criado o saldo virtual no cadastro, as GTAs (Guias de Trânsito Animal) emitidas a partir da Fazenda Belo Horizonte, com destino às mesmas propriedades que a abasteciam, eram repassadas para caminhões boiadeiros provenientes de Minas Gerais, que ingressavam irregularmente na Bahia, carregados, na maioria das vezes, com bois gordos.

Esses caminhões, por sua vez, não seguiam para o destino informado nas GTAs, mas sim para o abate clandestino em municípios situados no Nordeste do Estado da Bahia, bem como para o território do Estado de Sergipe.

Com essa prática, o autuado burlou a Fiscalização Fazendária, tendo ingressado irregularmente com gado bovino no território da Bahia, sem recolhimento de imposto para o Estado de Minas Gerais. Da mesma forma, ao enviar parte do gado para o Estado de Sergipe, de maneira clandestina, deixou de recolher o ICMS para o Estado da Bahia.

Com base nos documentos de fls. 06 a 116, o autuante elaborou, à fl. 04, demonstrativo sintético dos valores devidos, com especificação de quantidades, períodos, valores, alíquota e imposto, apurados por meio de denúncia da Diretoria da ADAB (fl. 38), ratificada pelo procedimento da SAT/INFIP nº 104/2014, confirmada pela Diretoria de Tributação e pela Superintendência de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda deste Estado (DITRI e SAT).

Portanto, tenho como destituídos de amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos

pressupostos de validade do procedimento de fiscalização e lançamento, pois o auditor expôs com clareza e correção a fundamentação de fato e de direito, descreveu a irregularidade, indicando os documentos e demonstrativos, com seus dados, informações e cálculos.

Minuciosamente demonstrado e explicado, nos presentes autos, por intermédio de mapas, planilhas (informações de fl. 44), gráficos, endereços, localizações latitudinais e longitudinais, áreas, trajetos (fl. 50), comprovantes de vacinação (fls. 61 a 64) etc., um sofisticado método destinado à sonegação tributária.

Inexistente violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer outros de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal (art. 2º; RPAF /99), tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizada nos aspectos abordados na impugnação.

Declarações de terceiros, a exemplo daquelas dos senhores Valmir das Virgens e Antônio Francisco dos Santos, não têm o condão de constituir ou desconstituir crédito tributário.

Tampouco possui este órgão competência para julgar insinuações acerca do procedimento levado a efeito pelo servidor público fiscal, que, no entendimento do autuado, incorreu no crime de excesso de exação (art. 316, §1º do Código Penal).

De igual forma, a alegação de que o auditor Adriano Oliva de Souza teria dado seguimento ao “esdrúxulo” procedimento, à margem da lei (segundo o defendant), situação que reclamaria a aplicação do parágrafo único, do art. 142 do CTN (responsabilidade funcional).

Com a serenidade que a situação requer, permito-me registrar que a ausência de refutações técnicas específicas, juntamente com o excesso de ameaças a servidores públicos e as qualificações abstratas constantes da peça defensiva, a exemplo da alegada natureza transcendentalmente teratológica do procedimento fiscal, mais se assemelham à postura daquele que, uma vez achado no ilícito de que trata o art. 1º da Lei Federal 8.137/90, ataca com a intenção de se defender.

“Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V”.

Rejeitada a preliminar de nulidade.

Infração caracterizada.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

VOTO VENCEDOR (ACOLHENDO A DECADÊNCIA)

Peço vênia para discordar do eminentíssimo relator quanto à solução desta lide, no que se refere à decadência. Trata-se de questão exclusivamente de direito, que demanda para a sua solução, que se faça um trabalho hermenêutico ou interpretativo das normas inseridas no nosso Codex Tributário.

O prazo decadencial para o lançamento nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando houver dolo, fraude ou simulação, afasta sem dúvida a aplicação do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN). Isso decorre do próprio texto da norma, conforme transcrição que segue:

Art. 150 - (...)

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

O art. 150, § 4º pressupõe também um pagamento prévio, passível de homologação pelo fisco. Daí porque ele estabeleça um prazo mais curto, tendo como *dies a quo*, ou termo inicial, a ocorrência do fato gerador. O pagamento, pelo contribuinte, ainda que parcial ou a menor, fornece ao fisco uma informação suficiente para que permita exercer o controle.

Afastada a possibilidade de aplicação da norma contida no art. 150, § 4º, resta-nos então, no âmbito do CTN, dirigir nossas atenções para a norma geral de decadência, contida no art. 173, cujo inteiro teor também reproduzimos abaixo:

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 tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. (grifos nossos)

O art. 173, ao contrário, pressupõe não ter havido pagamento prévio, razão pela qual este alonga o prazo para o exercício do poder de controle do fisco, tendo com *dies a quo* não a ocorrência do fato gerador, mas o exercício fiscal seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

O parágrafo único do citado dispositivo faz referência à prática pelo fisco de “**qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento**”. Duas possibilidades se apresentam para a interpretação desse parágrafo único na doutrina.

A primeira delas afirma que o dispositivo permite a antecipação do *dies a quo* do prazo estipulado no inc. I, do art. 173, quando algum ato tendente a exigir o tributo for praticado pela Administração Pública antes mesmo do primeiro dia do exercício fiscal seguinte ao qual o fisco poderia lançar. Caso a Fazenda Pública resolva promover alguma medida de fiscalização, antes do 1º dia do exercício fiscal ao que o lançamento poderia ter sido feito, o início do prazo será a data do ato preparatório do lançamento, a partir do qual contarão cinco anos, como prazo decadencial. Nesse sentido o ato preparatório do fisco diminui o prazo outorgado à Administração Tributária.

As medidas preparatórias adotadas pela fiscalização, portanto, jamais interrompem o fluxo do prazo decadencial, ainda que venham a ser praticadas após o primeiro dia do exercício à ocorrência do fato gerador do tributo. Essas medidas somente antecipam o *dies a quo* do prazo, quando praticadas no interregno que medeia o vencimento da obrigação e o primeiro dia do exercício fiscal seguinte a ele.

Esse foi o entendimento seguido pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no Recurso Especial nº 909570/SP, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 24/04/2007, DJU de

17/05/2007, p. 221:

ICMS. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. MARCO INICIAL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO DO FATO GERADOR. ART. 173, I, DO CTN. NOTIFICAÇÃO DA FISCALIZAÇÃO NO MESMO EXERCÍCIO DO FATO GERADOR. ANTECIPAÇÃO DO MARCO INICIAL DO PRAZO DECADENCIAL. ART. 173, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN.

Em sentido oposto, poder-se-ia defender que a prática de quaisquer atos preparatórios à fiscalização, daria prazo de cinco anos para que a Fazenda Pública efetuasse o lançamento do tributo, mesmo depois de iniciado o exercício fiscal a que remete o inc. I do art. 173.

Essa proposição daria à Administração Pública o condão de “renovar” o prazo decadencial ao seu talante, retirando a eficácia dos prazos estabelecidos nos demais dispositivos do CTN, razão pela qual sucumbe a uma interpretação minimamente sistemática. Assim, por exemplo, requisição de documentos, de informações e esclarecimentos sobre os fatos, ou mesmo intimações fiscais, não têm eficácia de impedir a continuidade do prazo que acarreta a decadência, mesmo que revestidas de inúmeras formalidades.

Nessa linha de entendimento, nem mesmo a prática de dolo, fraude ou simulação pelo contribuinte é capaz de alongar o prazo de decadência, quando a apuração desses fatos for antecedida de medidas antecipatórias do lançamento, visando a apuração dos ilícitos fiscais. A doutrina tem se posicionado de forma majoritária, pugnando que em caso de conduta de contribuinte que vise ludibriar a Administração, o prazo decadencial seria apenas deslocado para o art. 173, I, oferecendo-se prazo superior àquele determinado no art. 150, §4º.

Misabel Abreu Machado Derzi, na atualização da obra de Aliomar Baleeiro, Direito Tributário Brasileiro, defende a aplicação da regra constante do art. 173 para os casos de dolo, fraude ou simulação:

(...) a prática de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo enseja a prática do lançamento de ofício, ou de revisão de ofício, previsto no art. 149. Inaplicável se torna então a forma contagem disciplinada no art. 150, parágrafo 4º, própria para a homologação tácita do pagamento (se existente). Ao lançamento de ofício, aplica-se a regra geral do prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173 do mesmo Código.

Registre-se que a jurisprudência tem caminhado para a aplicação do art. 173, I nesses casos, adotando a posição majoritária da doutrina, merecendo destaque, pelo peso das obras: Sacha Calmon Navarro Coelho, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, 10ª edição, 2009, págs. 775/777, Forense; Luciano Amaro, in Direito Tributário Brasileiro, 15ª edição, 2009, págs. 408/413, Saraiva; Alberto Xavier, in Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário, 2ª edição, 2001, págs. 93/95, Forense.

A divergir dessas posições doutrinárias majoritárias, o prof. Eurico Marcos Diniz de Santi, no livro Decadência e Prescrição no Direito Tributário. Nessa obra o referido professor sustenta que na presença de dolo, fraude ou simulação, exige-se a produção de ato administrativo que assim qualifique a ação do contribuinte. A partir dele, inicia-se o prazo decadencial de cinco anos para que o crédito tributário decorrente da situação seja lançado. O problema que a proposta interpretativa coloca, é a ampliação excessiva dos prazos para a realização do lançamento, pois primeiro se tem prazo de cinco anos para a configuração do dolo, somados depois mais cinco anos para a realização do lançamento de ofício. Portanto, essa interpretação pode alongar o prazo por até 10 (dez) anos, situação que a nosso ver, não encontra amparo nas disposições do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, vigente em todo território brasileiro desde 1º de janeiro de 1967.

Importante destacar, ainda, que a Decisão originária do STJ, transcrita no voto de lavra do sr. Relator, no AgRg no REsp 1044953/SP - Agravo Regimental no Recurso Especial 2008/0069527-0, Relator (a) Ministro LUIZ FUX, sequer foi adotada a solução de prazo decadencial ampliado. No exame do caso concreto, o Tribunal acolheu a aplicação do art. 173, I, mas dentro do prazo de 5 (cinco)

anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador. Transcrevo o trecho da Decisão que contém a solução daquela lide, para melhor análise:

In casu: (a) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (b) a obrigação ex lege de pagamento antecipado do ICMS foi omitida pelo contribuinte concernente ao **fato gerador de julho de 1986**, consoante consignado pelo Tribunal a quo (fls. 564); (c) **o prazo do fisco para lançar iniciou a partir de 01.01.1987 com término em 01.01.1992**; (d) **a constituição do crédito tributário pertinente ocorreu em 25.10.1991**.

10. Desta sorte, a regra decadencial aplicável ao caso concreto é a prevista no artigo 173, I, do **Codex Tributário**, contando-se o prazo de cinco anos, a contar "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (artigo 173, I, do CTN), donde se dessume a inocorrência da decadência do direito de o Fisco lançar os referidos créditos tributários.

Pelas razões acima expostas, peço novamente vênia para divergir do eminente Relator. Acolho a preliminar de decadência, questão de mérito que foi suscitada pela defesa – e ainda que não fosse, poderia ser conhecida de ofício. No caso concreto, o fato tributário ocorreu no último dia de apuração, em 31/12/2013, e a notificação referente à lavratura do AI, no qual foi apurado o débito fiscal, somente foi realizada em 02/01/2019, ocasião em que o direito do fisco lançar os créditos tributários que compõem o Auto de Infração já se encontravam caducos. Observo que a decadência, no caso em exame, foi concretizada em 01/01/2019, para os fatos geradores verificados no intervalo entre 1º/01/2013 e 31/12/2013.

Prejudicado o exame das demais questões formais e de mérito suscitadas na inicial defensiva.

Julgo, portanto, **IMPROCEDENTE** a totalidade das exigências fiscais que compõem o presente Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **207106.0003/18-9**, lavrado contra **SIPÍÃO JÚNIOR GOMES LOPES**.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 29 de abril de 2020.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/VOTO VENCEDOR

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO - JULGADOR