

Alfredo Rogério Gomes de Brito  
Conselheiro



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**Contencioso Administrativo Tributário**  
**Conselho de Recursos Tributários**  
**1ª Câmara de Julgamento**

**RESOLUÇÃO Nº** 259/00

**SESSÃO :** 88ª Sessão Ordinária de 08 de Junho de 2.000

**PROCESSO DE RECURSO Nº:** 1/2079/97 --- AI: 1/9703519

**RECORRENTE:**

CIA. IMPORTADORA DE MÁQ E ACESSÓRIOS IRMÃOS PINTO LTDA.

**RECORRIDO:** Célula de Julgamento de 1ª Instância

**RELATOR:** Conselheiro Alfredo Rogério Gomes de Brito

**EMENTA:** ICMS - DECADÊNCIA - Omissão de Vendas. Recurso voluntário conhecido. Provimento negado. DECISÕES: a) *Declaratória de Extinção:* - rejeitada por maioria de VOTOS [votaram pela extinção os eminentes Conselheiros André Luís Fontenele Santos, Marcos Antonio Brasil e Roberto Sales Faria]; b) *De Mérito:* confirmada a procedência, por maioria de votos, [voto discrepante o do Conselheiro Marcos Antonio Brasil, que se pronunciou pela integral improcedência do feito]. A decisão da **PROCEDÊNCIA** da Ação Fiscal, foi amparada em Jurisprudência do *Superior Tribunal de Justiça - STJ* -, e arrimo, no ordenamento jurídico-tributário do Estado do Ceará, na Lei nº 11.530/89, regulamentada, no caso em espécie, nos artigos 2º, inciso I; 126, inciso I; 761, do RICMS - Decreto nº 21.219/91. Penalidade com previsão legal. Idêntica redação regulamentar: art. 767, inciso III, alínea "b", do Decreto citado.

## RELATÓRIO

Discute-se a constituição e exigibilidade de crédito tributário pelo que faz constar da peça fundamental [auto de infração] no Processo que me fora atribuído, mediante sorteio, para relatar, em Sessão Ordinária. Laboraram no exame fiscal Auditores do Tesouro Estadual a quem a Lei tributária comete competência plena, em cumprimento à repetição de Fiscalização determinada em face de Portaria nº 318/95, exarada pelo Senhor Secretário da Fazenda.

Dizem as autoridades fiscais:

*" Após análise dos livros e documentos fiscais, ... constatamos que o mesmo realizou operações de venda de mercadorias sem a competente emissão de notas fiscais no montante de Cr\$ 64.529.092,13 tendo a infração ocorrido no período de janeiro a dezembro de 1991, de acordo com o Relatório Totalizador Anual do Levantamento Quantitativo de Mercadorias em anexo. O preço considerado neste Relatório é o último praticado pelo contribuinte, ou seja, da última operação de saída de cada produto."*



Segundo as autoridades fiscais [autuantes] foram infringidos, como indicados estão, no Auto de Infração, os artigos 101, 120, 126, que remetem à penalidade descrita nos artigos 761, 762, 763, 765, 766 e 767, III, "b" do Regulamento ICMS - Decreto nº 21.219/91.

Por tal razão consigna os valores abaixo:

Imposto/IMCS ..... CR\$ 10.969.945,66  
Multa..... CR\$ 25.811.636,85

O Auto de Infração não contém a ciência do autuado. Consta a declaração de que recusou-se, o contribuinte, em assinar e receber a documentação - vê-se o rol de testemunhas no documento "Informação Complementar" em razão do fato *ut-supra*. A peça fundamental do processo [AI] e os documentos pertinentes foram remetidos por via postal. Atesta essa providência o *Aviso de Recebimento - AR -*, da *Empresa de Correios* juntado.

Constata-se que as provas {documentos e livros fiscais}, que serviram de embasamento ao cometimento do ilícito tributário estão devidamente acostados em forma de xerocópias.



Alfredo Rogério Gomes de Brito  
Conselheiro

Vê-se pelas "Informações Complementares" a demonstração da metodologia empregada na ação fiscal e considerações acerca da prática do ato, em razão de espancar a perspectiva aventada, pelo contribuinte, do institututo jurídico da Decadência ante os fatos e período objetos de repetição de fiscalização.

A atuada, chamada à lide presente se fez impugnando-a com defesa produzida por Sociedade Civil Profissional de Advogados, registrada na Ordem dos Advogados do Brasil - OAB -, Seccional deste Estado, constituída pelos eminentes Drs. Adriano Pinto, Marcelo Pinto e Jacirema Moreira.

**FUNDAMENTOS DA DEFESA NA PRIMEIRA INSTÂNCIA:**

**Preliminar Suscitada:**

A Defesa arguiu, em grau de preliminar, a **NULIDADE** do feito, sob a escusa de que:

1. " O Auto de Infração fora lavrado sem a precedente lavratura do Termo de Início de Fiscalização que se impunha existir, com vista a Portaria nº 318/95. "



Alfredo Rogério Gomes de Brito  
Conselheiro

2. " ... tendo sido aumentado o prazo ... no qual deve ser iniciada e concluída a fiscalização, com a alteração do Dec.21.219/91 continua sendo ato espúrio retardado em mais de dois anos, a p. autuação. "

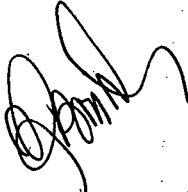
3. " O maisinado ato esconde a data e hora de início da fiscalização..."

Clamaram os defendentes, "ainda preliminarmente", pela nulidade argumentando que:

"O auto de infração é nulo por lhe falar a indicação de dispositivos de Lei nos quais se quer enquadrar a atuada, existindo, apenas, referências a normas regulamentares constantes do Decreto nº 21.219/91."

"além da inusitada e inexplicável demora de mais de dois anos para ser lavrado um auto de infração em decorrência de fiscalização autorizada em 1995, tem-se, que por referir-se ao exercício de 1991, também se tem por nulidade absoluta, pela decadência do direito de autuar..."

"... o prazo decadencial começou a fluir no dia 1º de janeiro de 1992, e o direito de a Fazenda constituir o crédito extinguiu-se, após cinco anos, ou seja, na data do auto de infração (11.04.97) já estava alcançado pela decadência."



**No Mérito:**

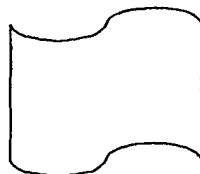
Dizem os patronos da causa que consideram existir outros motivos que inviabilizam juridicamente a autuação, expressando o *excesso de exação*, na forma como segue:

"... porque nenhum fiscal pode ignorar que o lançamento tributário não pode ser feito em 97, tendo por base 91, ou seja, seis anos depois, porque ocorrida a decadência."

"... verifica-se arbitrado a suposta venda de mercadorias, uma vez que não existe nota fiscal relativa a entrada, nem nota fiscal referente à saída de mercadoria, conforme dizem em dois auto de infração ... nessa duplicidade de imputações ... sem qualquer prova material do fato..."

" ... O chamado 'Relatório Totalizador Anual do Levantamento Quantitativo de Mercadorias' tem composição artificial resultante do inteiro arbítrio do agente fiscal... "

Após efusivas citações doutrinárias transcritas, requerem, finalmente, seja determinado o arquivamento do Auto de Infração.



## O JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

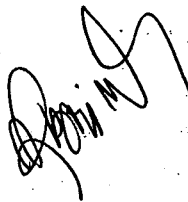
Considerou com relevo que os argumentos apresentados pelo atuado não poderiam ser acatados, não havendo vícios que pudessem conduzir o processo à nulidade, afastara desde logo a acolhida da preliminar arguida.

Atacou com propriedade a inaplicação do instituto da Decadência, e firmou convencimento pela correção dos procedimentos fiscais adotados.

Decidiu também por improvir o recurso voluntário. Equivale dizer: considerou procedente a autuação sob o fundamento de que ocorrera omissão de vendas albergados pelos levantamentos e demonstrativos invocados.

Em razão da decisão em ratificar a procedência da autuação, o julgador monocrático, eximiu-se de pleitear o reexame de seu ato - [recurso de ofício], por expressa dispensa legal.

\*\*\*\*\*



## DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Quando da Infração, o padrão monetário vigente era o Cruzeiro (Cr\$). Daí resultou:

Imposto/IMCS ..... CR\$ 10.969.945,66  
Multa..... CR\$ 25.811.636,85  
**Total..... Cr\$ 36.781.582,51**

Trinta e Seis Milhões, Setecentos e Oitenta e Um Mil, Quinhentos e Oitenta e Dois Cruzeiros e Cinquenta e Um Centavos

### Quando do Julgamento em 1ª Instância:

A moeda nacional passou já havia passado por dois estágios: De Cruzeiro para Cruzeiro Real, e deste para Real.

### Valores em Cruzeiros Reais (supressão das três últimos algarismos)

Imposto/IMCS ..... CR\$ 10.969,94  
Multa..... CR\$ 25.811,63  
**Total..... Cr\$ 36.781,58**

Trinta e Seis Mil, Setecentos e Oitenta e Um Cruzeiros Reais e Cinquenta e Oito Centavos

### Intimação (efetuada com valores em Reais)

Sem desconto: Com desconto (30%)

Imposto/IMCS .....	R\$ 16.965,27	16.965,27
Multa.....	R\$ 39.919,27	27.942,79
Juros.....	R\$ 51.195,18	40.417,25
<b>TOTAL.....</b>	<b>R\$ 108.078,72</b>	<b>85.325,31</b>

Sem desconto: cento e oito mil, setenta e oito reais e setenta e dois centavos  
Com desconto: oitenta e cinco mil, trezentos e vinte e cinco reais e trinta e um centavos



## EXAME DO RECURSO VOLUNTÁRIO

### MANIFESTAÇÃO DA 2ª INSTÂNCIA ACERCA DA IMPUGNAÇÃO À DECISÃO PROFERIDA NA 1ª INSTÂNCIA

#### Fundamentos:

A peça recursal da decisão condenatória, interposta à esta Egrégia Câmara trouxe bem pouco fatos novos. Não elucidou qualquer dos questionamentos, culminando em repetir o mesmo arrazoado produzido da vez primeira, com simplórias alterações de forma, mas de idêntico conteúdo.

[Seguem-se a Intimação, Termos de Juntada, Despachos]

Apresentando no Recurso, os mesmos fatos e fundamentos produzidos em defesa de 1ª instância, como acima aventamos, tornou a suplicar, novamente, em grau preliminar:

Pela nulidade do feito sob o enfoque dos seguintes fundamentos:

- a) Cerceamento do direito de defesa;
- b) Inconstitucionalidade da lei fiscal;
- c) Inconstitucionalidade de sanção por via de Decreto;



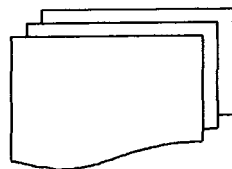
*Alfredo Rogério Gomes da Brito*  
Conselheiro

No mérito, manteve-se sob a escora do Princípio da Não-Cumulatividade, deitando copiosas transcrições doutrinárias e jurisprudenciais, clamando pela improcedência do feito.

Por derradeiro, o processo vem tornar-se concluso ao meu exame e relato, antevendo-se, deste, a inserção do Parecer da Consultoria Tributária cujos fundamentos - fáticos e legais - foram adotados pelo representante da Douta Procuradoria Geral do Estado.

*É o Relatório.*

*ARGB*



A handwritten signature in black ink, appearing to be 'Alfredo Rogério Gomes da Brito', written in a cursive style.

## VOTO DO RELATOR

*Alfredo Rogério Gomes de Brito*  
Conselheiro

### ANÁLISE DA PRELIMINAR SUSCITADA

#### OS PRESSUPOSTOS CONSTITUCIONAIS:

##### ATENDIMENTO DOS PRINCÍPIOS:

Da Ampla Defesa,  
Do Devido Processo Legal,  
da Legalidade e  
Do Contraditório.

Em grau de preliminar, deparo-me, como Relator, examinando o mandamento constitucional da garantia da ampla defesa, decorrente do devido processo legal, antes de proferir voto, e vou adiante, observando o atendimento dos demais pressupostos constitucionais.

E em todo o feito pude verificar atendida não só a observância do rito adequado, como a cientificação ao interessado, a oportunidade para contestar e recorrer, produzir provas a fim de impugnar. Enfim, o acompanhamento de todos os atos da instrução até o final do procedimento.

No caso vertente, há de se afirmar, de plano, que a exordial foi lavrada com precisão, contém existência de nexos entre o Relato, os dispositivos indicados como infringidos e a penalidade aplicável. A descrição da matéria tributável de pretensão fiscal é conveniente e subsistente, não comportando deficiência, nem vulnerabilidade.

Não houve erro da fiscalização quanto ao enquadramento legal do fato estampado no Auto de Infração. Os dispositivos legais extraídos da legislação estadual invocada pelos atuantes juridicizam o suporte fático "in concreto".

O lançamento do crédito fiscal, reparatório do dano fiscal, foi efetuado com base em documentos que fornecem indispensáveis elementos de convicção da existência do ilícito. A prova oferecida, pela autoridade lançadora, constitui motivo bastante para subsistir a pretensão fiscal.

Logo, não se denota a falta de clareza apontada nas razões do recorrente, no intróito de seu arrazoado. Inaugurando as contra-razões do recurso, antecipamo-nos em reafirmar que o Auto de Infração atendeu ao requisitos gizados no ordenamento jurídico tributário de regência deste Estado.

*Em síntese:*

Ocorrido mesmo o fato imponible, acusação clara e sucinta. Inexistência do pretense direito do contribuinte. Assim considerando, à míngua de sustentação legal da peça recursal e, não configurada a violação de quaisquer das disposições que regulam o Processo Administrativo Tributário, que tem como vertente lapidar a lavratura de constituição de crédito tributário por servidor competente.



**CONCLUSÃO:** Deixo de acolher a preliminar requerida, considerando que o ato administrativo que exarou o Auto de Infração é manifestamente legal, alcançando a presunção de validade que lhe é característica, estando presentes seus elementos básicos: competência, motivo, objeto, finalidade e forma. Meu juízo de valor ampara-se na feliz máxima do saudoso mestre administrativista HELY LOPES MEIRELLES, ao salientar:

**" Ato válido é o que provém de autoridade competente para praticá-lo e contém todos os requisitos necessários à sua eficácia".**

### MANIFESTAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA

#### a) de inconstitucionalidade de norma tributária:

Questiona o autuado, por seus diligentes Procuradores, acerca da inconstitucionalidade da lei fiscal que lhe serviu de parâmetro para qualificá-lo como descumpridor de norma posta no mundo jurídico.

Ora, já se discutiu exaustivamente sobre a inconveniência de nossa manifestação, no exercício de atividade plenamente vinculada, mesmo, no exercício da atividade de julgador, e ainda que representante de classe, - posto que estes prestam um serviço de ordem pública relevante - em colegiado, sobre a constitucionalidade ou não de lei ou de ato normativo exarado pelo Poder Executivo.




Alfredo Rogério Gomes de Brito  
Conselheiro

Bem verdade é que os julgadores de processos administrativos, monocráticos ou integrantes de colegiados [Conselhos], com sabença, têm-se omitidos à análise da matéria quando objeto de questionamento contido em sede de impugnação de auto de infração, por se tratar de prerrogativa exclusiva, ou missão, ou ainda dever ou privilégio institucional consagrado ao Poder Judiciário, ao qual, incumbe dizer a última palavra sobre a constitucionalidade das leis.

*Data máxima vênia*, tem-se encontrado aqui, acolá doutrinadores que, repudiando esse entendimento, autorizam a proclamação por qualquer dos agentes e poderes do Estado. O Pretório Excelso, por intermédio do Ministro Moreira Alves já se manifestou, ainda com resquício de insegurança, que só {e somente} aos Chefes de Poderes constituídos - Executivo -, admitir-se-ia, com ressalva, que procedesse em considerar norma como inconstitucional com o fito de, a ela (a norma) não dar cumprimento. Aos demais agentes - aqui se insere toda a gama de servidores públicos - Não! Afasta-se por inteiro tal possibilidade.

Nesse jaez se nos apresente bastante forte o magistério claro e profundo do festejado filósofo do Direito Brasileiro - MIGUEL REALE, lecionando:

**"Ao Executivo, como aos demais poderes, impõe-se atuar no seu campo específico de atribuições, em estrita observância à ordem jurídica."**



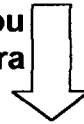
**b) inconstitucionalidade de sanção tributária por Decreto:**

Clama o autuado que os dispositivos legais tidos como infringidos por ele, são decorrentes de norma infralegal, - um Decreto, portanto.

Em auxílio da questão levantada traz o ensinamento contido no artigo 97, inciso V, do Código Tributário Nacional - CTN -, recepcionado pela CF/88. Vejamos:

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

...  
V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas.”



Efetivamente, o poder de tributar é mesmo limitado, porquanto o Princípio Constitucional da Legalidade leciona que, em matéria tributária, a estrita legalidade se faz sob à ótica da reserva formal [imprescindibilidade do ato legislativo como forma instituidora da regra matriz de incidência ou de sua alteração em reduzir ou majorar base de cálculo ou alíquota] ou da reserva absoluta [competência da lei para descrever os fatos formadores do tipo tributário].

Em síntese:

Só a lei em sentido formal e material pode estatuir sanções fiscais.

Tem sido até praxe ou prática corrente, invocar-se, quando de lavratura de auto de infração, os dispositivos do Regulamento, posto que é este, o RICMS, o instrumental de mais fácil acesso e manuseio.

No entanto, em assim procedendo, imperioso frizar que o Regulamento ICMS não dá guarida a nenhuma penalidade que não tenha sido objeto de Lei.

Assim é que o invocado RICMS, consubstanciado no Decreto nº 0 21.219/91, em matéria de penalidade, não inovou, não foi além da Lei nº 11.530/89, como de resto, o atual Regulamento - o Decreto nº 24.569/97 repete, com idêntico teor, as penalidades contidas na Lei nº 12.670/96.

Donde concluo que:

A autuação arrima-se de plena legalidade.





## ANÁLISE DO MÉRITO:

Em razão de invocações necessárias, com esteio na disposição legal, analiso o feito, e o faço examinando suas peças constitutivas, confrontando-as com as razões lustradas pelos Auditores do Tesouro Estadual e pelo representante legal da atuada. Assim é que analiso:

É de meridiana clareza admitir que não poderia estimar o alcance da legitimidade das razões aduzidas, inteligência das disposições emanadas desde à Norma Fundamental - CF/88.

Procedem na inteireza as afirmações contidas na inicial - o auto de infração -, sendo mui bom argumento que se empresta à lide, vislumbrado no Princípio da Legalidade.

O cotejo que seria efetuado em sede de Recurso, empós à faculdade e possibilidade de serem produzidos, por todos os meios de provas ao alcance do atuado, não vislumbrou nenhuma convicção porque inclusive, a rigor a rigor, de forma evasiva, decorre este (o Recurso) do mesmo produto da Impugnação. Firmou-me a mesma convicção e entendimento que alcancei em manuseio e análise da Decisão singular - a de primeira instância.



Alfredo Rogério Gomes de Brito  
Conselheiro

Não põe em dúvida nem insegurança a mim, conquanto revisor no exercício da função de Conselheiro, em órgão colegiado - 2ª Instância -, em sugerir a meus eminentes pares, seja ratificada a imputação referendada na instância inicial.

**Análise:**

**PELOS EFEITOS  
DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE**

Em argumentação do Recurso, volta atuado a invocar e pedir os doutos suplementos dos eminentes Conselheiros deste Egrégio, o **reconhecimento da inconstitucionalidade da norma aplicada**, resultante da autuação, já de antanho aduzida, nesta Resolução.

Tudo o mais que se poderia dizer sobre a temática se torna dispensável. Seria "chover no molhado," em face da disseminada e hodierna preocupação que, volta e meia, se põe em relevo, nos órgãos de Imprensa e noticiosos em face de produções legislativas em formação e/ou de recentes introdução no ordenamento jurídico pátrio.

Em se tratando de efeitos da declaração de inconstitucionalidade, não ousaria tecer considerações profundas, consistentes de doutrinas, muito farta, por sinal. Cuidarei de discorrer com simplicidade didática, pelo que rogo, desde já comisseração à simplória abordagem.



Eis então:

**COMO USUALMENTE ACONTECE O CONTROLE DE  
CONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS BRASILEIRAS?**

Apresso-me em responder:

O sistema de controle de constitucionalidade das leis de nosso País não tem a amplitude que às vezes pensamos possa possuir. Tem limite claro e preciso. Pode ocorrer de dois modos:

- ⇒ 1. **Por via de Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADIn;**  
[Representação - Método Concentrado]
- ⇒ 2. **Por via de exceção ou defesa - oriunda de recurso extraordinário, remédio jurídico que se pode intentar, após denegação de Mandado de Segurança, Habeas Corpus ou defesas judiciais.**



[Controle Incidental - Método Difuso].

[Na Ação Direta, ataca-se a lei em tese (in abstracto);  
Na via de exceção, ataca-se o caso concretamente]

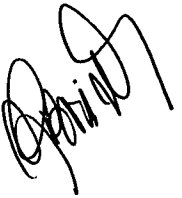
QUAIS OS EFEITOS DECORRENTES DE CADA UM DESSES MODOS DE CONTROLE?

1. Bem, pela **Ação Direta**, os efeitos são: **ERGA OMNES** (favorece a todos os possíveis atingidos/implicados pela norma) e **EX-TUNC** (retroativo. A norma é invalidada desde o início de sua vigência. A Lei deixa de ser lei para todos); \_\_\_\_\_
2. Pela **Exceção ou Defesa**, os efeitos são: **INTER PARS** (favorece as partes em litígio. Não se invalida a norma, que permanece vigente. A Lei deixa de ser lei para as partes, apenas).

Observação:

Uma lei declarada inconstitucional, por via de exceção, só alcançará efeito geral, favorecendo a todos [efeito erga omnes] se ocorrer a intervenção do Senado, detentor da competência privativa para suspender a executoriedade da norma inconstitucional, assim entendida, na via de exceção.

Verificamos que, em relação ao caso trazido à lume, os defendentes, suscitadores da inconstitucionalidade da norma aplicada a título de imputação fiscal não demonstraram que já teria decorrido a Declaração de Inconstitucionalidade pelo Supremo de Tribunal Federal - STF -, da norma em aplicação - o Dec. nº 21.219/91. Quedaram-se, simplesmente, em ver produzida, nesta instância administrativa, tal Declaração, a qual, neste propósito falece competência, como dantes nos expressamos.



## ANÁLISE DA PRELIMINAR DE EXTINÇÃO

Vamos à tese albergada no SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA - STJ:

### " ICMS - Decadência - Contagem do Prazo

Recurso Especial nº 101.407/SP (96/0044866-3)

Relator: O Exmo. Sr. Min. Humberto Gomes de Barros

Recte: Estado de São Paulo

Recdo: Missiato S/A Indústria e Comércio

Advogados: Drs. Carla Pedroza de Andrade e Outros e José Luiz Mattheus e Outros.

**Ementa:** - Tributário - Sociedade - Dissolução Irregular - Sócio Gerente - ICMS - Constituição de Crédito Tributário - **Decadência - Prazo** (CTN art. 173).

**I** - O art. 173, I, do CTN deve ser interpretado em conjunto com seu art. 150, § 4º.

**II** - O termo inicial da decadência prevista no art. 173, I do CTN não é a data em que ocorreu o fato gerador.

**III** - A decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário somente ocorre depois de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento (CTN, art. 150, § 4º).

**IV** - Se o fato gerador ocorreu em 1980, a decadência opera-se em 1º de 01. De 1991.

**Acórdão:** Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, dar provimento ao recurso. Votaram com o Sr. Ministro Relator os Srs. Ministros Milton Luiz Pereira, José Delgado e Garcia Vieira. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Demócrito Reinaldo.

Brasília, 14 de agosto de 1997 (data do julgamento)

*Humberto Gomes de Barros*

Presidente e Relator"

os grifos e destaques em cor são propositais

[Revista Dialética de Direito Tributário 27, dez./97, p.186]

Apertada síntese, à vista da decisão retrotranscrita nos diz que o STJ declarou que o prazo é de 10 anos, eis que fez acrescentar ao de 5 anos, previsto no art. 150, § 4º, o prazo de mais 5 anos, fixado no art. 173, I, contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Em análise sistemática e a título de comparação, vejamos como se entendeu, a contrário senso, a Decadência, em contagem de prazo, quando da restituição, em razão do indébito.

**A Decadência no Lançamento por Homologação**

**- Sob a ótica do indébito e do direito à repetição/restituição**

Sob o enfoque pretendido, calha trazer à lume a tese de HUGO DE BRITO MACHADO, magistrado aposentado, quando, em exercício no Tribunal Regional Federal - da 5ª Região, em julgamento de ação de repetição de indébito, relativo a empréstimo compulsório cobrado na aquisição de combustível, sustentou {e esta tese prevaleceu no STJ} (RESP 174.743/MG, Rel. Min. José Delgado[1ª Turma] e Resp 44.221-PR, Rel. Min. Antonio de Pádua Ribeiro [2ª Turma] } de que, no lançamento por homologação, o prazo de 5 anos para a repetição do tributo indevidamente pago não começa na data do pagamento, mas na data da homologação deste.

" **Ementa:** Não tendo ocorrido a homologação expressa, o direito de pleitear a restituição só ocorrerá após o transcurso do prazo de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, acrescido de mais 5 anos, contados daquela data em que se deu a homologação tácita." (Resp 44221/PR, 2ª Turma. Rel. Antonio de Pádua Ribeiro, j..04.05.94, RSTJ 59/405, DJU 23.05.94).

A propósito, no ano próximo passado, o respeitado tributarista - HBM -, presente ao XXIV Simpósio Brasileiro de Direito Tributário, lembrou e ratificou a tese, com rigorosa abordagem, ao aludir que " em se tratando de tributo cujo lançamento se faz por homologação, o pagamento não é suficiente para extinguir o crédito tributário. Sua extinção somente se opera com a homologação [...] Não havendo homologação expressa tem-se de considerar que somente pelo decurso de 5 anos, contados do pagamento antecipado, ocorre a homologação tácita e, assim, dá-se a extinção do crédito correspondente. Só a partir de então, portanto, começa a correr o prazo de decadência, extintivo do direito à restituição do indébito."

Ainda com vista ao conclave supracitado, - o XXIV Simpósio Brasileiro de Direito Tributário foi, dentre os temas abordados, e dos mais controvertidos foi o que se empresta ao exame da questão que se aborda neste Processo Administrativo Tributário, e que se apresenta abaixo:

**Nos lançamentos por homologação, a decadência começa a correr a partir do fato gerador ou após esgotados os 5 anos para homologação de pagamento antecipadamente efetuado pelo contribuinte?**



*Alfredo Rogério Gamas do Brito*  
Conselheiro

Pensamos que a questão sobreposta, que finaliza a página anterior fora fora respondida e se contém no bojo desta Resolução. Sem delongas, basta que se retorne às fls. 21, à vista da decisão de Superior Tribunal de Justiça.

É de muitíssimo evidente a divergência entre a compreensão da doutrina e a visão da jurisprudência sobre o tema. Os questionamentos, enriquecedores que sejam, residem, por enquanto, na doutrina, eis que ainda não vingou até aqui, perante o Tribunal - STJ.

Lembra o eminente Ministro [do STJ] JOSÉ AUGUSTO DELGADO, pronunciando resposta à questão acima destacada, naquele conclave, enfatizou em reconhecer que a jurisprudência daquela corte tem posição diferente da assumida pela doutrina. Inclusive já se manifestou a 1ª Seção do STJ, por maioria, ao julgar Embargos de Divergência nos recursos especiais 43.502 e 49.952, de que,

**"O PRAZO QUINQUENAL DEVE SER CONTADO A PARTIR DA HOMOLOGAÇÃO DO LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SE A LEI FIXAR PRAZO PARA A HOMOLOGAÇÃO SERÁ ELE DE 5 ANOS A CONTAR DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, SOMANDO-SE MAIS 5 ANOS."**





*Alfredo Rogério Gomes de Brito*  
Conselheiro

Em lapidar e irretocável consideração, ao final de sua palestra, asseverou o citado magistrado, cujas palavras reproduzo, e identifico-me literalmente:

" Tenho convicção pessoal no trato da questão. Sigo a corrente majoritária da doutrina. Tenho que o prazo decadencial, em se tratando de lançamento por homologação, é de 5 anos a contar da ocorrência do fato gerador. Ocorre que, ressalvado o meu ponto de vista, tenho acompanhado a posição da 1ª Seção. Assim me comporto por homenagem à função unificadora exercida pelo STJ quanto à interpretação da legislação infraconstitucional, zelando pela sua autoridade. Creio, porém, que o debate continua aberto e que há possibilidade de uma revisão jurisprudencial. Necessário que os profissionais de direito, notadamente os advogados que militam no STJ, suscitem, de modo formalizado, o pedido de revisão jurisprudencial."



*Alfredo Rogério Gomes do Brito*  
Conselheiro

Aqui também se perfila MARIA TERESA DE CÁRCOMO LOBO em deitar irreprocháveis considerações de que, dentre os pilares da estrutura de sustentação do instituto da Decadência, se pode destacar que esta - a Decadência - deve ser declarada de ofício pelo Julgador. E mais ainda: a norma que a regula tem natureza de ordem pública e que a sua finalidade é a de evitar a perpetuidade dos direitos, outorgando maior estabilidade às relações jurídicas.

#### CONCLUSÃO (QUASE) FINAL

Inegavelmente não se pode deixar de reconhecer e considerar que tem sido demasiado evidente a divergência da questão suscitada, entre doutrinadores e a jurisprudência. No sítio da doutrina, há fartos arrazoados enfocando a questão. A jurisprudência do STJ, também assume forma em sede de Recursos que se tem postado aquela Corte que tem decidido diferente da posição sustentada por muitos doutrinadores. Alberga o entendimento de que o prazo quinquenal deve ser contado a partir da homologação do lançamento do crédito tributário.

Efetivamente, dez anos é prazo consideravelmente longo, em matéria tributária, sendo, o de 5 anos, radicado na tradição jurídica nacional como o que suporta uma situação de incerteza jurídica.



Alfredo Rogério Gomes de Brito  
Conselheiro

Ademais, salienta IVES GANDRA DA SILVA MARTINS que o alongamento do prazo do prazo decadencial seria um prêmio à omissão da Administração Fiscal e põe o STJ na contramão da moderna processualística, que busca, na celeridade, obstar que o ônus do tempo se converta na denegação dos direitos do cidadão.

A trilha que conduziu ao entendimento do Egrégio Tribunal assentou na interpretação conjugada dos arts. 150, § 4º, e 173 do CTN, levando a adicionar ao prazo de 5 anos do art. 173 o prazo de 5 anos (ou o que for fixado em lei - do art. 150, § 4º, duplicando-se o prazo, (fixando 10 anos).

Nesta análise, observa ALBERTO XAVIER que as normas dos arts. 150, §4º e 173 do CTN não são de aplicação *cumulativa*. Sustenta que, ao contrário, são de aplicação reciprocamente *excludente*, em face da diversidade dos pressupostos de suas respectivas aplicações.

*Data vênia às expressões de relevo que se tem emprestado bons argumentos, assumimos comportamento de acatar a decisão do STJ eis que é este o Tribunal que exerce a função unificadora de interpretar a legislação infraconstitucional, ainda que se instaure, pela continuidade do debate, o clamor de uma revisão jurisprudencial. Enquanto esta não ocorrer. Haveremos de perfilar-me no entendimento que se notabilizou até o presentâneo momento.*

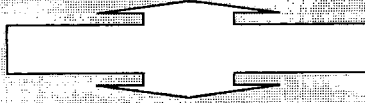


## QUESTÃO DE MÉRITO

### - Omissão de Vendas:

"Art. 120. Os estabelecimentos, excetuados os de produtores agropecuários, emitirão Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A:

I - sempre que promoverem a saída ou entrada de mercadorias ou bens;



Art. 126. A Nota Fiscal será emitida:

I - antes de iniciada a saída das mercadorias;

A transcrição dos dispositivos regulamentares - do Decreto nº 21.219/91 - no destaque acima, atestam, na sua claridade, e sem nenhum esforço exegético de hermenêutica, a infração que se pretende apontar.

Conquanto não represente, a mera transcrição [dos dispositivos], ato de fundamentar a decisão administrativa, como alude o Texto Constitucional - Art. 93, IX e X, - prospera desde logo aduzir que análise das peças constituidoras desta quizília, bem de ver, não nos põe em dúvida acerca de que a ação omissão está concretamente demonstrada, - ocorrera a saída de mercadorias sem documentos fiscais que lhe acobertassem -, e tal fato resulta, de modo inequívoco, de inobservância da norma destacada [acima], irrompendo na caracterização do cometimento do ilícito.

"Infração é toda ação ou omissão, voluntária ou não, praticada por pessoa física ou jurídica, que resulte inobservância de norma." (art. 761 RICMS Dec. nº 21.219/91



Alfredo Rogério Gomes do Brito  
Conselheiro

De forma técnica, a comprovação está materializada à vista do que expõe o *Relatório Totalizador Anual do Levantamento Quantitativo de Mercadorias*, [anexado ao proc. nº1/0742/97 - Omissão de Compras deste mesmo contribuinte, às fls. 3.820/4.096] bem como ainda, os respectivos Relatórios - de Entradas e de Saídas.

Tais levantamentos são demonstradores inequívocos da imputação fiscal. Somente a contraprova, pelo contribuinte, poderia ensejar em desconstituir a norma de sanção decorrente do ilícito fiscal apontado. Fora desse jaez, meras contraditas não têm o condão de ilidir o levantamento.

É de se reconhecer que a questão de mérito, *sub examen*, inaugura-se quase pelo intróito da disposição regulamentar - art. 2º, inciso XII, do Decreto nº 21.219/91, - em que a "saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte" configura hipótese de ocorrência do fato gerador.

Calha bem lembrar que não se traz aqui a mera invocação circunstancial de dispositivo regulamentar de menor, pois que é o adequado ao resultado constantes das planilhas, apuradas em equipamento eletrônico de processamento de dados, mediante aplicação subsidiária de *software* desenvolvido para esse mister, e que se conclui no *Quadro Totalizador de Sistema de Levantamento Quantitativo de Estoque de Mercadorias*, a prova específica, demonstradora da imputação fiscal.



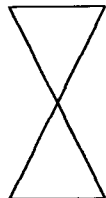
Alfredo Ruyter Gomes de Brito

Conselheiro

Logo, a teor do que tem decidido o venerando Superior Tribunal de Justiça, o direito da Fazenda Estadual efetuar o lançamento constitutivo do crédito tributário relativo ao presente processo encerrar-se-á em 1º de Janeiro de 2.003.

A ação fiscal *sub oculis* detectou infração à legislação tributária estadual no período de janeiro a dezembro de 1991, caso em que, o direito do Fisco de rever e homologar o autolancamento efetuado pelo contribuinte teria expirado em 1997, consoante o que dispõe o item IV da Ementa de Julgamento daquele Egrégio Tribunal Superior, que demora às fls. 24 desta Resolução.

A partir de então - 1997 -, começou a contar-se o prazo - do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito prefalado, - de rever e homologar -, ou seja, far-se-á a partir de 1997, a contagem do prazo decadencial, na lógica jurídica expendida pelo STJ. Logo, na presente ação fiscal, o prazo começou a correr em 1º de Janeiro de 1998, fluindo 1999, 2000, 2001, 2001, expirando definitivamente em 1º de janeiro de 2003.



*[Handwritten signature]*

Alfredo Rogério Gomes da Brito  
Conselheiro

A aplicação do programa, em sistema informatizado, não pode e nem poderia resultar na mera presunção, eis que os dados colhidos decorrem daqueles ofertados, postos à disposição do Fisco, para exame, pelo próprio contribuinte, só poderiam resultar em precisa exatidão, ao final, eis que inconcebível incorrer, o contribuinte, tão bem assistido, em tão primaríssima ilicitude, em deixar de apresentar todos os documentos relativos às vendas, sem necessário suporte que faria antever incompatibilidades e "furos" de seus estoques.

Rebate-se e espanca-se, aqui, de tal forma, nos aspectos fáticos mui bem apresentados na laboriosa defesa, a prova material dos fatos, cuja descrição específica, por produto, se encontra detalhada na planilha que recusara em receber, e que lhe fora remetida por via posta, e constantes do processo que lhe foi facultado o manuseio.

Toda a motivação e os dados que ora se apresentam merecem prosperar eis que, após elaborados e demonstrados, não se colheu oferta de embargo de confronto, pela defesa apresentada.

A pecha de **desvio de poder**, também assacada pela defesa, sem contudo demonstrar o cometimento, é acervo integrante de solene inutilidade. Suscitar sem oferecer prova é alegação improfícua.



Alfredo Rogério Gomes do Brito  
Conselheiro

Necessário se tornaria que, ao ser arguido - o desvio de poder -, ficasse desde logo este demonstrado, de forma inequívoca, pelo nexó do mau uso da competência do agente fiscal na prática do ato administrativo, se traduzido noutra finalidade e fora do seu alcance natural. Dizendo melhor: apresentasse um móvel/motivo de intenção inadequada, o defeito da intenção ou a intenção inadequada ao fim social, o que efetivamente não se vislumbra encontrar na assacada manifestação defensiva.

De todo inconsiderável, também, o dito, pelos defendentes, de que "a conduta da autoridade julgadora, acumula autoria na prática do **excesso de exação**" vez que se utiliza desta consideração tipificada no art. 316, § 1º do Código Penal por reconhecer como "arbitramento absolutamente grosseiro". Não prospera que assim seja um levantamento de dados decorrentes de planilhas obtidos por meio de sistema e programa tecnicamente desenvolvido - o software que constitui o Sistema de Levantamento de Estoques - SLE.

\*\*\*\*\*

" ... É por meio da análise criteriosa da motivação do ato administrativo, dos indícios veementes que defluem da conferência entre os motivos invocados e os resultados alcançados ou pretendidos que o desvio de poder virá a tona."  
(CAIO TÁCITO, in "Direito Administrativo", pág. 133)





Alfredo Rogério Gomes de Brito  
Conselheiro

Ainda são argumentos defensórios os fatos abaixo relacionados:

" ... Emprego de meio vexatório, gravoso, configurando na duplicidade de autuação, postos que lavrados sem qualquer prova material do fato, os dois autos de infração, em nenhum deles se tem a descrição específica de cada operação, do seu valor, da espécie de bem..."

Seria dispiciendo dizer mais do que se disse, referindo-nos sobre a metodologia empregada - SLE -, pois o exame, improfundo que seja, permite antever que o *Relatório Totalizar Anual do Levantamento de Estoques* **não resulta de arbítrio de Auditor Fiscal** e que a materialidade quanto às operações, decorrem da informação que o próprio agente fiscal recepciona do contribuinte, como alhures já nos referimos.

**Talvez não seja demais enfatizar finalmente que:** no Relatório se consolida os Inventários Inicial e Final do exercício, todos os documentos fiscais que ensejam aquisições e vendas do contribuinte - todos os documentos que este, contribuinte, entrega, quando solicitado, pelo Fisco. A existência e quantitativo de mercadoria em estoque é informação do contribuinte. Tratando-se de presunção, reputa-se esta de quem informa, o qual não poderia desconhecer.

A identificação das operações e produtos que deixaram de ser registrados, - os valores e quantidades -, faz-se à vista do "*Quadro Totalizador*", posto a conhecimento e contradita do contribuinte, é produzido de forma didática ao conhecimento e entendimento do contribuinte, sem propósito de confundir ou dificultar o entendimento dos que militam na atividade jurídica econômica, administrativa e contábil.

Alfredo Rogério Gomes de Brito  
Conselheiro

Eis o bastante para acolher, nos seus integrais termos, a presente ação fiscal em que se aplica o disposto no art. 767, III, "b" do Decreto nº 21.219/91, a seguir reproduzido:

"Art. 767. As infrações à legislação do ICMS sujeita o infrator às seguintes penalidades:

...  
III - relativamente à documentação fiscal e à escrituração:

...  
b) falta de emissão de documento fiscal: multa equivalente a 40% do valor da operação ou da prestação, sem prejuízo da cobrança do imposto.

*EX POSITIS*, e pelo exame efetuado sobre todas as considerações produzidas no recurso voluntário, cotejando-o com a norma, a doutrina e princípios que devem nortear a conduta administrativa que em relevo se destaca moralidade expressa na "lealdade, na boa-fé, e na ausência de comportamento astucioso, eivado de malícia, produzido no propósito de confundir, dificultar o exercício de direitos", em feliz lembrança do consagrado CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELO (Elementos de Direito Administrativo, 2ª ed., RT, S. Paulo, 1991, p.70).

**VOTO** pelo conhecimento deste, por ser tempestivo, para negar-lhe provimento, mantendo inalterada a decisão recorrida, que decidiu pela procedência da ação fiscal, ratificando-a nos termos do voto do Relator e Parecer da Consultoria Tributária, de idêntico pensar do douto representante d. Procuradoria Geral do Estado.

É assim que voto.

Demonstrativo do crédito tributário às fls. 08.

ARGB

## DECISÃO

*Alfredo Rogério Gomes de Brito*  
Conselheiro

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é recorrente CIA. IMPORTADORA DE MÁQ. E ACESSÓRIOS IRMÃOS PINTO LTDA., e recorrido, a Célula de 1ª Instância, **RESOLVEM**, os membros da 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, rejeitar, por **MAIORIA** de votos, a preliminar de Declaração de Extinção do processo, em face da Decadência suscitada (vencidos os ilustres Conselheiros André Luís Fontenele Santos, Marcos Antonio Brasil e Roberto Sales Faria) e, no mérito, também por **MAIORIA** de votos, conhecer do recurso voluntário interposto, negar-lhe provimento, para confirmar a Decisão de **PROCEDÊNCIA** do feito, prolatada na instância singular, nos termos do voto do Relator e do Parecer do representante da Douta Procuradoria Geral do Estado. [Foi voto discrepante o do eminente Conselheiro Marcos Antonio Brasil, que se pronunciou pela total improcedência da atuação]. Esteve ausente à Sessão o Conselheiro Amarílio Cavalcante Júnior.

SALA DAS SESSÕES DA 1ª. CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS EM Fortaleza, em 13 de julho 2.000.

*Francisco Paixão Bezerra Cordeiro*  
DR. FRANCISCO PAIXÃO BEZERRA CORDEIRO  
Presidente da 1ª. Câmara

*Alfredo Rogério Gomes de Brito*  
DR. ALFREDO ROGÉRIO GOMES DE BRITO  
Relator

Conselheiros:

*Amarílio Cavalcante Junior*  
DR. AMARÍLIO CAVALCANTE JUNIOR

DR. ANDRÉ LUIS FONTENELE SANTOS

DR. MARCOS ANTONIO BRASIL

*Roberto Sales Faria*  
DR. ROBERTO SALES FARIA

*Raimundo Ageu Moraes*  
DR. RAIMUNDO AGEU MORAIS

*Verônica Gondim Bernardo*  
DRA. VERÔNICA GONDIM BERNARDO

*Vitor Quinderé Amora*  
DR. VITOR QUINDERÉ AMORA

FOMOS PRESENTES:

*Aderbalino F. Viana Neto*  
DR. MATTEUS VIANA NETO

p/ Procurador do Estado