

PROCESSO	- A. I. Nº 269277.0003/07-0
RECORRENTE	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO	- NACIONAL GÁS BUTANO DISTRIBUIDORA LTDA.
RECURSO	- RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 1º JJF nº 0214-01/08
ORIGEM	- SAT/COPEC
INTERNET	- 23/12/2009

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0362-11/09

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO EM VALOR SUPERIOR AO PERMITIDO PELA LEGISLAÇÃO. ATIVO PERMANENTE. Os créditos fiscais lançados integralmente pelo contribuinte em sua escrita fiscal não têm amparo na legislação do ICMS. Sendo a natureza do crédito fiscal meramente escritural, o seu lançamento na escrita já importa e enseja o início da sua utilização, mesmo que não haja um débito em contraposição, não havendo que se perquirir em ocorrência ou não de repercussão econômica, tese que não encontra abrigo na legislação posta. Modificada a Decisão recorrida. Rejeitada a preliminar de decadência (01 a 06/02). Decisão por maioria. Recurso PROVIDO. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 1ª JJF, no termos do art. 169, I, “a”, “1”, do RPAF/99, tendo em vista a Decisão constante no Acórdão JJF nº 0214-01/08, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em lide, lavrado em 26/07/2007 para imputar ao sujeito passivo o cometimento de infração à legislação do ICMS, decorrente de utilização de crédito fiscal de ICMS relativo à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento por ter ocorrido apropriação de valor superior ao permitido pela legislação, nos meses de janeiro a dezembro de 2004 e janeiro a dezembro de 2005, sendo exigido o imposto no valor de R\$209.291,67, acrescido da multa de 60%.

No julgamento proferido pela JJF, assim se posicionou o Relator de Primeira Instância, em síntese:

- I. que versa o Auto de Infração em lide sobre utilização indevida de crédito fiscal relativo à entrada de bem do ativo imobilizado, em decorrência de o contribuinte ter se apropriado de valor superior ao permitido pela legislação, ou seja, quando do cálculo de um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, não foi observada a redução da base de cálculo no percentual de 29,4117%, considerando que o sujeito passivo opera exclusivamente com a mercadoria GLP, produto cuja tributação é efetivada com essa redução, de forma que a carga tributária incidente seja da ordem de 12%;
- II. que o Auto de Infração está amparado nas disposições legais e regulamentares, além do que o § 17 do art. 93 do RICMS/97, lastro da autuação, traz em seu inciso III a determinação de que na apuração dos créditos relativos aos bens destinados ao ativo imobilizado deve ser observada a “*relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período*”; sendo que em todas as operações de saída promovidas pelo autuado aplica-se a redução de base de cálculo citada;
- III. que, assim, restam afastados os pedidos de nulidade apresentados pelo sujeito passivo, considerando que o procedimento fiscal atende às determinações previstas no art. 39 do RPAF/99, além do que o mesmo exerceu o seu direito de ampla defesa e do contraditório, apresentando impugnação, demonstrando ter pleno conhecimento dos fatos arrolados na acusação fiscal que originou a lavratura do presente Auto de Infração;

- IV. que, no mérito, verifica-se que a metodologia adotada pelo autuado na apuração do crédito fiscal da forma como foi realizada também contraria o disposto no artigo 97, inciso I, alínea “b” do RICMS/97, que transcreve em seu voto; tendo o autuante esclarecido em diligência requerida pela JJF que o impugnante opera exclusivamente com revenda de GLP, produto que é beneficiado com redução de base de cálculo de 29,4117%, conforme artigo 81, inciso I, do RICMS/BA, e que nos termos do artigo 97 do mesmo diploma regulamentar, quando um produto for tributado com redução de base de cálculo, esta redução será também aplicada aos créditos;
- V. que, inobstante este fato, considerando que a infração apurada se refere ao lançamento de créditos fiscais em valores superiores ao permitido, restando comprovado que o contribuinte não utilizou tais créditos, isto é, não se apropriou ou compensou para dedução de valores lançados a débito do imposto, pode se afirmar que não ocorreu o fato gerador de crédito indevido, e, por consequência, descumprimento de obrigação tributária principal, conforme exigido na autuação;
- VI. que, portanto, no presente caso, houve descumprimento de obrigação acessória, passível de aplicação da multa tipificada no artigo 42, inciso XVIII, alínea “b”, da Lei nº 7.014/96, que estabelece a penalidade de R\$ 140,00, pela escrituração irregular, em desacordo com as normas regulamentares, e que tal entendimento tem por suporte a própria sistemática de apuração do ICMS, que resulta do confronto entre créditos gerados pelas entradas e débitos decorrentes de saídas tributadas;
- VII. que em decorrência, o tributo só se torna exigível se o crédito apropriado for compensado, ou seja, se for efetivamente utilizado para amortizar valores lançados a débito, ou seja, só há fato gerador de crédito indevido se houver repercussão econômica contra a Fazenda Pública, não podendo o mero lançamento escritural transmutar-se em descumprimento de obrigação tributária principal;
- VIII. que, neste sentido, em relação ao montante dos créditos fiscais não compensados, mas que permanecem escriturados de forma indevida, verifica-se apenas o descumprimento de obrigação acessória, tipificada no art. 42, inc. XVIII, letra “b”, da Lei nº 7.014/96, que prevê a penalidade de R\$ 140,00, pela escrituração irregular do livro Registro de Apuração do ICMS, na coluna “Outros Créditos”, onde se encontra consignado o lançamento escritural dos valores que deverão ser estornados, sendo, assim, a autuação parcialmente subsistente, com a aplicação da multa citada.

Ao final, a JJF recorre de ofício da Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, “l”, do RPAF/99.

Na assentada do julgamento, o Conselheiro Fábio Moura suscitou de ofício a decadência dos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a junho de 2002.

VOTO

Em relação à arguição, de ofício, da decadência dos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a junho, entendemos que a mesma não deve ser acatada, posto que não se apresenta no presente lançamento de ofício a caducidade alegada.

E, de fato, aplicável ao lançamento ora em apreço é a regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, cujo prazo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, determinação esta repetida no art. 107-B do Código Tributário Estadual – COTEB – Lei nº 3.956/81, abaixo transcrito, *in verbis*:

“Art. 107-B

§ 5º - Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.” Grifos nossos

Ressalte-se que o CTN – diploma legal com *status* de lei complementar e a quem cabe determinar as normas gerais de direito tributário, nos termos do art. 146, II, “b” da Constituição Federal,

inicialmente fixa como marco inicial do prazo decadencial o fato gerador da obrigação tributária, mas no §4º do art. 150 respaldou que a legislação dos entes federados fixasse prazo para homologação, ao cunhar, no início do parágrafo citado, a expressão “*se a lei não fixar prazo à homologação*”. Assim, a legislação baiana - respaldada na autorização legal do art. 150, §4º do próprio CTN, ou seja, autorização dada pela própria lei complementar que fixa as normas gerais em matéria de legislação tributária - fixou o primeiro dia do exercício seguinte como o momento a partir do qual se deve iniciar o prazo decadencial. Frise-se, ainda, que a expressão “lei”, cunhada no dispositivo citado, deve ser entendida como lei ordinária, e não lei complementar. Portanto, a lei baiana, dentro do permissivo legal do próprio CTN, fixou prazo à homologação.

Ressalte-se, ainda, que esta tese é adotada por doutrinadores de escol, como o Profº Paulo de Barros Carvalho, que em seu livro *Curso de Direito Tributário*, Editora Saraiva, 2000, páginas 425 e 426, leciona que: “...Vale dizer, cabe à lei correspondente a cada tributo, estatuir prazo para que se promova a homologação. Silenciando acerca desse período, será ele de cinco anos, a partir do acontecimento factual....”. Por outro lado, a jurisprudência dos tribunais superiores tem contemplado tal entendimento, conforme excerto parcial da Decisão ementada pelo TRF - da 4ª Região, proferida em Agravo em Mandado de Segurança de nº 2000.04.01.147311-3-RS, tendo como Relatora a Des. Federal Maria Lúcia Luz Leiria, 1ª Turma, Decisão de 18/06/03, DJ de 20/08/03, abaixo transcrita:

Ementa: ...I. Tratando-se de tributo sujeito a lançamento na forma do art. 150 do CTN, o termo inicial do prazo prescricional deve ser contado a partir da homologação. Não havendo prazo fixado por lei para a referida homologação, será ele de cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador”.

Quanto ao mérito, de logo devemos consignar que a análise dos autos e da legislação pertinente nos leva ao entendimento de que a Decisão recorrida merece reforma, porquanto o julgamento proferido pela Primeira Instância foi proferida em clara contrariedade à legislação posta, trazendo tese que nenhum amparo encontra nas normas que fundamentam o ICMS, desde sua base até a norma maior, a Carta Magna, e nem encontra guarida na jurisprudência majoritária deste Conselho de Fazenda.

É remansoso na jurisprudência e na doutrina que o crédito fiscal do ICMS tem natureza meramente escritural, ou seja, sua utilização corresponde ao próprio lançamento na escrita fiscal do contribuinte, independente de eventual compensação com débitos fiscais.

É claro que o normal nas atividades realizadas por contribuinte deste imposto é a compensação entre os créditos gerados pelas entradas e os débitos pelas saídas – efetivando-se o princípio da não cumulatividade - mas eventualmente pode ocorrer a impossibilidade desta compensação, ou porque o contribuinte opera com mercadorias sujeitas a pagamento antecipado por substituição tributária, realizando saída com fase de tributação já encerrada (caso do contribuinte autuado), ou com mercadorias cuja saída é desonerada por isenção, sem regra de manutenção de crédito pelas entradas, ou ainda porque em determinado mês os débitos são inferiores aos créditos pelas entradas, ocorrendo saldo credor, que pode ser levado para o mês seguinte, e todas estas hipóteses, ocorrendo com freqüência, importam em acumulação de crédito por parte do contribuinte, daí porque a própria legislação permite sua transferência a terceiros, procurando dar efetividade ao princípio da não-cumulatividade, sem necessariamente, como visto, haver a compensação com débito do próprio contribuinte.

Registrarmos que o Acórdão nº 0551-12/06, citado pelo Relator de Primeira Instância e cujo voto foi transscrito e por ele também utilizado como embasamento da Decisão recorrida, foi objeto de reforma pela Câmara Superior deste Conselho de Fazenda, após interposição de Recurso Extraordinário pela PGE/PROFIS, tendo a Procuradoria sustentado que permitir ao contribuinte lançar créditos indevidos em sua escrita, ainda que não compensados, possibilitaria que este aguardasse eventual inércia da Administração Pública pelo período de 05 anos relativos à decadência para glosa, legitimando a utilização indevida desses créditos.

Pontuou a PGE/PROFIS em seu Recurso Voluntário, em apertada síntese, que a ideia da inexistência de prejuízo econômico ao Estado desborda de uma análise meramente jurídica e adentra na seara metajurídica, pois em que pese inexistir um gravame financeiro imediato, não

há como desprezar a subsistência de dano econômico mediato, constituindo, assim, a discussão sobre a repercussão econômica mero exaurimento da questão jurídica em debate, não sendo o cerne da controvérsia.

Aduziu ainda, que, para a concreção ou não da utilização do crédito fiscal indevido pelo autuado, impende fixar o conceito de que o princípio da não-cumulatividade, para ser operacionalizado, precisa ser convertido em uma técnica cogente da não-cumulatividade, tendo como ponto de partida o lançamento do crédito na escrita fiscal. O momento inicial da imperativa execução da técnica da não cumulatividade, atestada no verbo “compensar”, é o simples fato do contribuinte lançar escrituralmente um crédito, direito este de natureza meramente escritural, que já importa e enseja o início da sua utilização, mesmo que não haja um débito em contraposição, sendo que entender de forma diferente seria dar vazão à ilógica tese de que só existe crédito fiscal quando há a presença de débito fiscal, ou inadmitir a existência de saldo credor no conta corrente fiscal.

Ressaltou, ainda, este órgão jurídico que, em face da natureza cogente da técnica de não-cumulatividade, o simples fato do lançamento do crédito na escrita fiscal, mesmo sem a correspondente amortização com algum débito, já configura sua utilização; no mínimo o início latente da execução da técnica da não-cumulatividade, porquanto geradora, quando não de uma repercussão econômica imediata, mas, inequivocamente, de uma percussão financeira mediata.

Ressaltou também que a modificação quantitativa de quaisquer das variáveis – débito/crédito - tem por efeito a redução ou aumento do imposto eventualmente devido, ou do crédito a ser eventualmente utilizado no período de apuração seguinte, restando incontrovertido que o simples registro do crédito na escrita fiscal já configura o início da operação da não-cumulatividade, operação esta composta de etapas, tendo, desta maneira, reflexos diretos na arrecadação do ICMS.

Assim, de fato pertinentes as ponderações e ensinamentos trazidos pela Procuradora Geral do Estado através da sua Procuradoria Fiscal, devidamente acolhidas pela Câmara Superior, e em relação às quais também as acolhemos, como Relatora do lançamento de ofício objeto do Recurso Extraordinário citado.

Permitir que o sujeito passivo lançasse em sua escrita créditos indevidos, não só permitiria um procedimento sem base legal alguma, como ainda se constituiria em um estímulo ao contribuinte de má-fé, que passaria a lançar créditos indevidos contando com uma possível inércia da Fiscalização e, após decorrido o prazo para que o Fisco pudesse efetuar a glosa dos mesmos, efetuaria a compensação sem qualquer impeditivo, já que o direito de compensar crédito fiscal já lançado não se sujeita à decadência.

E aqui vale repetir a afirmação da PGE/PROFIS no Recurso citado, que de uma forma muito feliz pontuou de forma inafastável que “*o conceito juridicizado de crédito fiscal não traz em seu bojo qualquer indicação da existência correlata de débito, sendo, portanto, absolutamente crivel sua relevância e existência jurídica, sem a contraposição de uma “dívida escritural” e, portanto, pelo simples fato jurídico da escrituração nos livros fiscais*”.

Devemos, ainda, ressaltar, que não há em absolutamente nenhum dispositivo da Lei Complementar nº 87/96, da Lei nº 7.014/96, do RICMS/BA e muito menos na própria Carta Magna, que ampare a tese exposta no voto do Relator do Acórdão guerreado, daí porque correta a PGE/PROFIS ao fundamentar seu Recurso na contrariedade da Decisão à legislação posta – que expressamente apena a conduta do contribuinte autuado com a multa estipulada no inciso VII do art. 42 da Lei nº 7.014/96, por infração ao art. 97, inciso IV, “b” do RICMS/BA.

Por derradeiro, não podemos deixar de registrar que a “tese” de “repercussão econômica”, como bem frisou a PGE/PROFIS, é argumento metajurídico que não pode ser oposto a uma regra expressa da legislação, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores objetos da presente autuação, sob pena de subversão ao ordenamento jurídico posto.

Do exposto, somos pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício para modificar a Decisão Recorrida e restabelecer a exigência fiscal em sua integralidade, julgando Procedente o Auto de Infração em epígrafe.

VOTO DISCORDANTE

Consoante relatado, suscitei, de ofício, a decadência relativa aos fatos geradores ocorridos entre janeiro e junho de 2002, inclusive.

A questão, conquanto não seja nova neste Conselho de Fazenda, merece uma análise cuidadosa.

A decadência não é um instituto jurídico que tem por objetivo premiar o devedor, como muitos entendem; ao revés, a decadência visa a punir o credor inerte, aquele que, podendo exercer um direito seu independentemente da vontade do outro (direito potestativo), deixa de adotar as medidas cabíveis, silencia numa atitude de inescusável descaso para com a ordem jurídica.

Não é por outro motivo que a máxima latina “*dormientibus non succurrit jus*” (o direito não socorre a quem dorme) volta-se, justamente, contra o credor, contra aquele que pode exercer o direito, e não contra o devedor, a quem restaria apenas sucumbir diante da pretensão contra si deduzida.

A análise do tema sob esse prisma faz enxergar que a decadência tem por finalidade precípua garantir a segurança jurídica. Ao impor que o credor exerça o seu direito dentro de determinado lapso de tempo, o ordenamento jurídico pretende extirpar do meio social a situação de instabilidade gerada pelo sentimento de ameaça sofrido por aquele contra quem o direito pode, a qualquer momento, ser apresentado.

A ninguém interesse essa situação indefinida, nem mesmo ao Estado – aqui entendido como Estado-Nação –, cujo objetivo maior é dissolver os conflitos, é a pacificação social, e não a eternização da instabilidade.

Sucede que o legislador pátrio, ao definir os prazos decadenciais, não se utilizou da melhor técnica jurídica, impregnando muitas vezes o nosso texto legislado de impropriedades indesejáveis, com o que tornou bastante árdua a tarefa do intérprete no sentido de buscar equacionar a questão, da melhor maneira possível, dentro de uma visão sistêmica, ou seja, coerente e fechada.

No campo do direito tributário, a maior parte das discussões jurídicas giram em torno do aparente conflito existente entre o parágrafo 4º, do art. 150, e o inciso I, do art. 173, do CTN, a seguir transcritos, *in verbis*:

“Art. 150. (...)

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

“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”.

Após longas e acirradas discussões, a jurisprudência pátria dá fortes sinais de ter chegado a alguns consensos sobre a decadência no âmbito do direito tributário. O primeiro deles, hoje quase que irreversível, diz respeito à competência para definir prazos decadenciais. É que a Constituição Federal de 1988, suprimindo as controvérsias até então existentes, reservou à lei complementar a disciplina acerca da prescrição e decadência em direito tributário, consoante dicção do art. 146, III, “b”, do Texto Maior, que giza:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência de tributos”.

Segundo já definiu o Supremo Tribunal Federal, a Lei Complementar mencionada pela Constituição Federal é o CTN, cujas normas prevalecem, inclusive, sobre a Lei de Execução Fiscal, como, aliás, leciona Leandro Paulsen:

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

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

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

Fala-se que a questão encontra-se definida quase que irreversivelmente porque, recentemente, foi editada a Súmula Vinculante nº 08, através da qual cristalizou-se o entendimento de que são inconstitucionais os arts. 5º, do Decreto-Lei nº 1.569/77, e 45 e 46, da Lei nº 8.212/91, utilizando-se justamente o fundamento de que a prescrição e a decadência são matérias reservadas a Lei Complementar de âmbito nacional, conforme se observa da ementa de um dos precedentes que ensejaram a edição do referido verbete:

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

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

II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias.

III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes.

IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVÍDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69.

V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento”. (RE 560626/RS, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, Julgado em 12/06/2008).

Sabe-se bem que o efeito vinculante é atributo exclusivo do verbete, não atingindo a fundamentação. Todavia, não se pode fechar os olhos para o entendimento adotado pela mais alta Corte de Justiça do nosso país, há muito tempo, vale frisar, como se as decisões judiciais não passassem de mera recomendação.

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

A segunda matéria amplamente discutida no meio jurídico diz respeito ao termo *a quo* do prazo decadencial; definir quando ele coincide com o fato gerador e quando ele é protelado para o primeiro dia útil do exercício seguinte foi tarefa igualmente difícil, pois o intérprete se viu diante de duas regras distintas, aplicáveis a duas sistemáticas distintas de lançamento, mas que poderiam ocorrer no âmbito de um mesmo tributo – o lançamento por homologação e o

lançamento de ofício.

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

Firmada tal premissa, é de se concluir que, se houve pagamento do tributo, ainda que parcial, o prazo decadencial conta-se a partir da ocorrência do fato gerador, consoante estabelece o parágrafo 4º, do art. 150, do CTN, pois já é possível ao Fisco verificar se o valor recolhido está correto; em outras palavras, poderá o Fisco realizar ou não o ato de homologação. Do contrário, ou seja, se não houve recolhimento do tributo, nem mesmo parcial, a decadência somente começa a ser computada no primeiro dia do exercício seguinte, conforme o art. 173, I, do CTN, pois, obviamente, nada há para se homologar.

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

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

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

3132. Do ponto de vista de certo realismo jurídico, temperado por exercício de prognose pretoriana, deve-se lembrar, ao que consta, que os Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda vinham decidindo pela aplicabilidade da regra do § 4º do art. 150 do CTN no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Excluíam-se do entendimento, entre outros, circunstâncias indicativas de fraude. Fraude e conluio suscitam a aplicação da regra do art. 173 do CTN.

3233. Por exemplo, a Segunda Câmara dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, no Recurso nº 122924, em 16 de junho de 2004, decidiu que “(...) por força do princípio da moralidade administrativa, em sendo a decadência hipótese de extinção da obrigação tributária principal, seu reconhecimento no processo deve ser feito de ofício, independentemente do pedido do interessado (...) Os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa amoldam-se à sistemática do lançamento por homologação, prevista no art. 150 do CTN, hipótese em que o termo decadencial tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador (...).”

3334. Na Terceira Turma do Conselho Superior de Recursos Fiscais no recurso de divergência nº 303-120011, em 22 de fevereiro de 2005, ementou-se que “(...) sendo o IPI, no caso vinculado à importação, espécie de tributo cujo lançamento encontra-se delineado nas determinações do art. 150, parágrafo único, do CTN- Lançamento por homologação, é de cinco (5) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador – data do desembaraço aduaneiro da mercadoria importada- o prazo deferido à Fazenda Nacional para constituir o crédito tributário que entende devido (...).”

3435. A Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no recurso nº 146.670, em 25 de maio de 2006, ementou que “se a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o tributo amolda-se à sistemática de lançamento denominada homologação, onde a contagem do prazo decadencial dá-se com a ocorrência do fato gerador, na forma disciplinada pelo § 4º do art. 150 do CTN (...).”

3536. Os Conselhos de Contribuintes, no entanto, começam a mudar o entendimento. Aplicou-se recentemente o art. 173, I, do CTN, em caso de lançamento de ofício, no qual não houve pagamento. Refiro-me ao Recurso RP/203-123287. Entendeu o Conselho que deve se verificar se o contribuinte recolheu valores no período fiscalizado. Na existência do recolhimento, deve se aplicar o § 4º do art. 150 do CTN. Na inexistência de recolhimentos, deve ser aplicado o art. 173, I, do mesmo CTN. De igual modo, decidiu-se no Recurso RD/204-130232, bem como no RD/203-115797.

3637. Em âmbito de Superior Tribunal de Justiça percebe-se que a questão recebe tratamento distinto. Pode-se identificar sutil diferença de tratamento pretoriano. Em linhas gerais, tem-se a impressão de que se aplica a regra do § 4º do art. 150 do CTN na hipótese de pagamento antecipado.

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

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

3839. E ainda, no recurso especial 757922/SC, relatado pelo Ministro Teori Albino Zavascki, questão julgada em 11 de setembro de 2007, definiu-se;

"CONSTITUCIONAL, PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ARTIGO 45 DA LEI 8.212/91. OFESA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL: (A) PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, SE NÃO HOUVE ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO (CTN, ART. 173, I); (B) FATO GERADOR, CASO TENHA OCORRIDO RECOLHIMENTO, AINDA QUE PARCIAL (CTN, ART. 150, § 4º). PRECEDENTES DA 1ª SEÇÃO. 1. "As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a segurança social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social" (Corte Especial, Arguição de Inconstitucionalidade no REsp nº 616348/MG) 2. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual "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". 3. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação — que, segundo o art. 150 do CTN, "ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa" e "opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa" —, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes jurisprudenciais. 4. No caso, trata-se de contribuição previdenciária, tributo sujeito a lançamento por homologação, e não houve qualquer antecipação de pagamento. Aplicável, portanto, a regra do art. 173, I, do CTN. 5. Recurso especial a que se nega provimento".

39. E ainda, qual o caminho em face de inexistência de declaração e de pagamento? No recurso especial 761908/SC, relatado pelo Ministro Luiz Fux, em julgamento de 5 de dezembro de 2006, ementou-se, entre outros:

"13. No que pertine à segunda situação elencada, em que não houve entrega de GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social), nem confissão ou qualquer pagamento parcial, incide a regra do artigo 173, I, do CTN, contando-se o prazo decadencial quinquenal do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Desta sorte, encontram-se hígidos os créditos decorrentes de contribuições previdenciárias incidentes sobre pagamentos efetuados a autônomos e caducos os decorrentes das contribuições para o SAT. 14. Recurso especial conhecido parcialmente e, nesta parte, desprovido".

40. Do que, então, emerge mais uma conclusão: o pagamento antecipado da contribuição (ainda que parcial) suscita a aplicação da regra especial, isto é, do § 4º do art. 150 do CTN; a inexistência de declaração e pagamento justifica a utilização da regra do art. 173 do CTN, para efeitos de fixação do dies a quo dos prazos de caducidade, projetados nas contribuições previdenciárias. Isto é, no que se refere à contagem dos prazos de decadência. Tal concepção, em princípio, pode ser aplicada para todos os tributos federais, e não somente,

para as contribuições previdenciárias.

(...)

49. Lembrando que nem toda a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, cuida somente de créditos tributários, e que, portanto, para efeitos daquela norma deve-se atentar à especificidade dos créditos, as observações aqui elencadas promovem síntese pontual, da forma que segue:

- a) A Súmula Vinculante nº 8 não admite leitura que suscite interpretação restritiva, no sentido de não se aplicar - - efetivamente - - o prazo de decadência previsto no Código Tributário Nacional; é o regime de prazos do CTN que deve prevalecer, em desfavor de quaisquer outras orientações normativas, a exemplo das regras fulminadas;
- b) apresentada a declaração pelo contribuinte (GFIP ou DCTF, conforme o tributo) não há necessidade de lançamento pelo fisco do valor declarado, podendo ser lançado apenas a eventual diferença a maior não declarada (lançamento suplementar);
- c) na hipótese do subitem anterior, caso o Fisco tenha optado por lançar de ofício, por meio de NFLD, as diferenças declaradas e não pagas em sua totalidade, aplica-se o prazo decadencial dos arts. 150, § 4º, ou 173 do CTN, conforme tenha havido antecipação de pagamento parcial ou não, respectivamente; respectivamente; o prazo prescricional, ainda, e por sua vez, conta-se da constituição definitiva do crédito tributário;
- d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. . 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
- e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;
- f) para fins de cômputo do prazo de decadência, todas as vezes que comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação deve-se aplicar o modelo do inciso I, do art. 173, do CTN;
- g) Para fins de cômputo do prazo de prescrição, nas declarações entregues antes do vencimento do prazo para pagamento deve-se contar o prazo prescricional justamente a partir do dia seguinte ao dia do vencimento da obrigação; quando a entrega se faz após o vencimento do prazo para pagamento , o prazo prescricional é contado a partir do dia seguinte ao da entrega da declaração;
- h) A súmula em apreço, em princípio, qualificaria interpretação literal: todo o art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, estaria alcançado pela inconstitucionalidade. Porém, por tratar-se de matéria do mais amplo alcance público, o intérprete deve buscar resposta conciliatória, que não menoscebe expectativas de alcance de benefícios; principalmente, e do ponto de vista mais analítico, deve-se observar que há excertos do art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, que não seriam substancialmente alcançados pela decisão do Supremo Tribunal Federal".

No caso em comento, trata-se de utilização indevida de crédito fiscal relativo à aquisição de ativo imobilizado, o que implica dizer que a compensação crédito/débito lançada no conta corrente do contribuinte estava em parte correta.

Ora, compensação é meio de pagamento, é modalidade de extinção do crédito tributário expressamente prevista no art. 156, II, do CTN. Assim sendo, deve ser aplicada a máxima “*Ubi eadem est ratio, ibi ide jus*” (a mesma razão autoriza o mesmo direito), para que se conclua, sem sobressaltos, que o prazo decadencial, na espécie, iniciou-se na data da ocorrência de cada fato gerador, estando, portanto, irremediavelmente tragado pela decadência o direito potestativo de constituir o crédito tributário relativos aos fatos geradores ocorridos janeiro a junho de 2002.

Ante o exposto voto pela **proclamação da decadência** ora arguida, para declarar extinto o crédito objeto relativo ao período acima especificado.

Quanto ao mérito, o entendimento mais acertado é justamente aquele firmado na decisão alvejada.

O lançamento de ofício estriba-se na acusação de utilização indevida de crédito fiscal relativo à aquisição de bem destinado ao ativo fixo do estabelecimento. Na descrição dos fatos, consta que o sujeito passivo adquiriu bem para o seu ativo imobilizado e, no momento do lançamento do respectivo crédito no livro próprio, teria deixado de efetuar o estorno proporcional à redução da base de cálculo aplicada ao GLP que comercializa, consoante impõe o art. 97, I, “b”, do RICMS.

Sucede que a Constituição Federal, no art. 155, §2º, incisos I e II, não legitima a exigência de estorno proporcional do crédito decorrente da aquisição de um bem do ativo fixo do

estabelecimento em decorrência do fato de que as mercadorias comercializadas pelo sujeito passivo tem saída com redução de base de cálculo. Chega-se a essa conclusão por três motivos, basicamente:

Primeiro, o texto constitucional não contempla o estorno do crédito em caso de redução da base de cálculo. Não acato a argumentação de que se trata de hipótese de isenção parcial, pois se tratam de institutos jurídicos absolutamente distintos e a Constituição Federal não fala de redução de base de cálculo para fins de estorno de crédito, mas apenas isenção ou não-incidência.

Segundo, ainda que se admitisse a legitimidade do estorno do crédito em casos de redução da base de cálculo na operação subsequente, tenho que a hipótese vertente não permitiria a glosa feita pelo auditor fiscal. É que o primado da não-cumulatividade visa à compensação do débito de cada operação de circulação de mercadoria com o montante cobrado nas operações anteriores. Ora, o crédito decorrente de uma operação não pode, por essa lógica da não-cumulatividade, ser afetado pelo benefício concedido em operações com outras mercadorias; ou seja, o crédito decorrente da entrada de bens para o ativo imobilizado não poderia sofrer restrições em virtude das saídas de GLP que ocorrerem com redução da base de cálculo. Não há fundamento – nem lógica – para tal conclusão.

Terceiro, a Lei nº 87/96, em seu art. 20, §5º, III, ao tratar da utilização do crédito decorrente da entrada de bens do ativo, determina seja observada a relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período. A saída de GLP é tributada, ainda que o seja com redução da base de cálculo; não há permissão para fazer-se a proporção para utilização do crédito com relação a operações tributadas com redução da base de cálculo, daí porque a exigência revela-se ilegal.

Ante o exposto, voto pela decretação da decadência relativa ao período de janeiro a junho de 2002 e, no mérito, pelo improviso do Recurso de Ofício, para manter a decisão primária de improcedência da autuação.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade da presidente, **PROVER** o Recurso de Ofício apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269277.0003/07-0**, lavrado contra **NACIONAL GÁS BUTANO DISTRIBUIDORA LTDA..**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$209.291,67**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros (as): Sandra Urânia Silva Andrade, Fernando Antonio Brito de Araújo e Denise Mara Andrade Barbosa.

VOTO DISCORDANTE - Conselheiro: Fábio de Andrade Moura, Oswaldo Ignácio Amador e Valnei Sousa Freire.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de novembro de 2009.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – RELATORA

FÁBIO DE ANDRADE MOURA – VOTO DISCORDANTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS