

PROCESSO - A. I. Nº 279468.0008/09-1
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e TELEMAR NORTE LESTE S/A. (OI)
RECORRIDOS - TELEMAR NORTE LESTE S/A. (OI) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL.
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0077-04/11
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 01.11.2012

3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0001-13/12

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO EM VALOR SUPERIOR AO PREVISTO NA LEGISLAÇÃO. O valor do crédito fiscal relativo a bens do ativo imobilizado é calculado multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o total das operações de saídas e prestações tributadas e o montante das operações de saídas e prestações do período. São equiparadas às tributadas as saídas e prestações com destino ao exterior. As operações ou prestações sujeitas ao instituto do diferimento são tributadas, já que nelas ocorre fato gerador do ICMS, apenas ficando adiada a exigência do imposto para um momento subsequente, não se equiparando a operações ou prestações isentas ou com não incidência. As operações de saída de bens em comodato ou suas remessas para reparo ou conserto, embora não tributadas pelo ICMS, como não se subsumem em saídas definitivas, não devem ser computadas no valor total das saídas do estabelecimento. Após revisão fiscal, a infração subsiste parcialmente. Rejeitada a preliminar de decadência. Mantida a decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário, nos termos do artigo 169, inciso I, alíneas “a” e “b”, item “1”, do RPAF/99, interpostos pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal e pelo sujeito passivo, respectivamente, contra a Decisão que julgou Procedente em Parte - Acórdão JJF Nº 0077-04/11 - o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em decorrência da utilização de crédito fiscal de ICMS, relativo à entrada de bens do ativo imobilizado no exercício de 2004, em valores superiores aos permitidos pela legislação.

Conforme consta no Auto de Infração e na informação fiscal, a irregularidade apurada decorre de três situações: falta de estorno de crédito fiscal quando da escrituração do Livro de Controle do Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP); utilização indevida de crédito na escrituração desse referido livro; inobservância da legislação relativamente à fórmula de cálculo do crédito a ser apropriado no CIAP.

Em sua defesa, o sujeito passivo argui a decadência quanto aos fatos geradores ocorridos antes de 05/11/04 e, no mérito, impugna a autuação apenas no que tange à inobservância da fórmula de cálculo do crédito a ser apropriado no CIAP. Quanto à referida fórmula, sustenta que devem ser excluídos do total das saídas (denominador) os valores que não correspondem a prestações de serviços de telecomunicações, portanto, fora do campo de incidência do ICMS. Também

argumenta que devem ser incluídas no numerador as parcelas relativas a EILD (exploração industrial de linha dedicada) e a receita de aluguel de porta.

O processo foi convertido em diligência à IFEP Serviços, para que as autuantes excluíssem do total das saídas os valores que não correspondessem a prestações de serviços de telecomunicação e estivessem fora do campo de incidência do ICMS.

No atendimento da diligência, fls. 212 a 215, as autuantes afirmaram que sem norma legal não eram possível incluir ou excluir qualquer parcela do total das operações ou prestações isentas ou não tributadas. Em novo pronunciamento (fls. 257 a 261-A), ratificaram o entendimento anterior, porém admitiram que as receitas com aluguel de portas foram tributadas e, portanto, deveriam ser consideradas. Refizeram a apuração do imposto devido, acrescentando ao numerador do coeficiente de cálculo do percentual de crédito os valores decorrentes de aluguel de portas, o que reduziu o débito para R\$ 4.691.065,51.

O processo foi convertido em nova diligência, fl. 313, para que as autuantes excluíssem, do total das saídas, as operações que não constituíam saídas definitivas, bem como as que não estavam no campo de incidência do ICMS. Também foi solicitado que as receitas tributadas pelo regime de diferimento (EILD) fossem adicionadas ao total das saídas tributadas.

A diligência foi atendida, fls. 316 a 319, tendo sido efetuadas as exclusões e inclusões solicitadas, o que reduziu o valor devido para R\$ 924.481,95.

Ao se pronunciar, fls. 324/324, o autuado concordou com o resultado da última diligência e requereu a homologação dos valores recolhidos.

Por meio do Acórdão JJF Nº 0077-04/11, fls. 343 a 349, o Auto de Infração foi julgado procedente em parte, no valor de R\$ 924.481,95.

Ao proferir o seu voto, o ilustre relator afastou a arguição de decadência e transcreveu trecho de voto exarado no Acórdão CJF Nº 0099-11/10, que tratou de idêntica matéria. Em seguida, fundamentou o seu voto, em síntese, conforme transcrito abaixo:

[...]

Correta também a inclusão no total de prestações tributadas do período os valores relacionados no Anexo 10 do CD de fl. 173, que se referem a serviços denunciados e pagos posteriormente, mas relativos a fatos geradores do exercício fiscalizado.

Com efeito, assiste razão ao sujeito passivo quando afirma que no denominador não devem figurar operações estranhas ao ICMS, o que havia feito inicialmente pela fiscalização ao incluir multas, juros, encargos moratórios, parcelamentos, refaturamentos, receitas de recebimentos de terceiros, remessas de bens para reparos, operações de comodato, transferências de bens do ativo fixo e operações com cartões telefônicos.

As autuantes revisaram os cálculos na forma detalhadamente exposta no Relatório supra, de forma a observar e obedecer à legislação que rege a matéria, com a conseqüente redução da quantia lançada.

O valor do crédito fiscal relativo a bens do ativo imobilizado é calculado multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o total das operações de saídas e prestações tributadas e o montante das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas as saídas e prestações com destino ao exterior. As operações/prestações sujeitas ao instituto do diferimento são operações/prestações tributadas, já que nelas há a ocorrência do fato gerador, apenas adiando-se a exigência do imposto para um momento subsequente, não se equiparando a operações/prestações isentas ou com não-incidência. Por outro lado, as operações de saída de bens em comodato ou suas remessas para reparo ou conserto, muito embora não tributadas pelo ICMS, como não se subsumem em saídas definitivas, não devem ser computadas no valor total das saídas do estabelecimento.

Acato a planilha do arquivo “Anexos 01 a 06 retificados” (fl. 320), de maneira que o débito seja reduzido de R\$ 4.960.864,81 para R\$ 924.481,95.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$ 924.481,95, devendo ser homologado os valores já pagos.

Considerando que a desoneração do sujeito passivo ultrapassava o limite previsto no art. 169, I, “a”, “1”, do RPAF/99, a 4ª JJF recorreu de ofício para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

Inconformado com a decisão proferida pela primeira instância, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, alegando que o Acórdão JF Nº 0077-04/11 merece ser reformado.

Após demonstrar a tempestividade do Recurso e efetuar uma síntese do processo, o recorrente volta a suscitar a decadência do direito de constituição do crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos antes de 05/11/04, argumentando que com base na legislação e na jurisprudência, a demanda em análise rege-se pelo disposto no art. 150, §4º, do CTN.

Explica que, por ser o ICMS um tributo sujeito ao lançamento por homologação, deve ser aplicada a regra contida no §4º do art. 150 do CTN aos casos em que há pagamento do tributo, ainda que parcial. Diz que o art. 173, I, só será admitido nas hipóteses em que inexistir qualquer pagamento, o que frisa não ser o caso dos autos.

Ressalta que esse entendimento é unânime no Superior Tribunal de Justiça (STJ), que já decidiu reiteradas vezes sobre a aplicação do §4º do art. 150 do CTN na contagem do prazo decadencial dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Aduz que, em recente decisão sobre a matéria, o STJ entendeu pela aplicação do art. 150, §4º, do CTN para os casos em que o contribuinte tiver realizado o recolhimento do imposto a menos. Menciona que esse mesmo posicionamento do STJ tem sido reproduzido nos julgamentos na esfera administrativa, conforme decisões que cita de órgão julgador da Secretaria da Fazenda do Estado do Piauí.

Assevera que apenas quando o contribuinte deixar de recolher antecipadamente todo o tributo apurado, é que se faz a contagem do prazo decadencial nos termos do art. 173, I, do CTN. Aduz que a ausência de dolo, fraude ou simulação conduz à aplicação do art. 150, §4º, do CTN.

Diz que não pode prosperar a Decisão recorrida, quanto à aplicação do art. 173 do CTN com fundamento na Lei nº 3.956/81, pois, nos termos do art. 146, III, “b”, da Constituição Federal, apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre decadência. Reitera que, ao caso em análise, deve ser aplicado o art. 150, §4º, do CTN. Transcreve jurisprudência do Conselho de Recursos Fiscais da Paraíba.

Conclui que, como a intimação acerca da autuação se deu em 05/11/09 e considerando que houve pagamento parcial do imposto, os débitos existentes antes de 05/11/04 estão extintos pela decadência. Solicita que a Decisão recorrida seja reformada na parte relativa à decadência do crédito tributário anterior a 05/11/04.

Após ter sido distribuído para emissão de parecer conclusivo, a PGE/PROFIS encaminhou o processo ao CONSEF, para que se aguardasse manifestação conclusiva do Procurador Geral do Estado, a quem fora dirigida consulta formal sobre a questão da decadência.

Consta à fl. 379 dos autos fotocópia de Despacho do Procurador-Geral do Estado, Dr. Rui Moraes Cruz, é informado que como a proposta de revisão de entendimento suscitado no Parecer PA-CMG-92-2009 não foi acolhida, os autos deveriam ser analisados de acordo com entendimento anteriormente adotado pela PGE/PROFIS. Também foi consignado ser necessária a elaboração de minuta de projeto de lei com o propósito de afastar a divergência de prazos estabelecidos entre a legislação estadual e as normas constantes do CTN.

Em parecer às fls. 380 a 382, a Dra. Maria Helena Cruz Bulcão, Procuradora do Estado, afirma que a decadência suscitada é destituída de qualquer lógica jurídica, em razão de desconsiderar a interação sistemática da norma entalhada nos artigos 150, §4º, e 173, I, ambos do CTN.

Explica que o referido art. 173 prevê prazo decadencial de cinco anos, com três hipóteses de termo inicial. Na primeira (art. 173, inc. I), que se constitui a regra geral, o termo inicial do prazo é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Diz que essa regra se aplica nos casos de lançamentos “de ofício” e “por declaração”.

Assevera que no lançamento “por homologação” há duas situações:

a) o sujeito passivo antecipou, efetivamente, o pagamento do tributo devido; neste caso não há o que se falar em decadência, pois o lançamento será inapelavelmente homologado, seja de forma expressa, seja de forma tácita;

b) o sujeito passivo não antecipou o pagamento, ou o fez a menos que o devido, neste caso o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Salienta que o pagamento antecipado é o elemento essencial que caracteriza o lançamento por homologação e que a falta de pagamento do imposto ou o imposto pago a menos desloca o linde decadencial para as balizas descritas no art. 173, I, do CTN, e não do art. 150, §4º, do mesmo Código. Para embasar seus argumentos, cita doutrina e jurisprudência.

Ao finalizar, afirma que os argumentos recursais não são capazes de modificar a Decisão recorrida e, assim, opina pelo conhecimento e não provimento do Recurso Voluntário.

VOTO

Inicialmente passo a apreciar o Recurso de Ofício, o qual trata da decisão de primeira instância que julgou procedente em parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir ICMS em decorrência da utilização de crédito fiscal em valor superior ao permitido pela legislação.

Conforme já relatado, a utilização a mais de crédito fiscal decorreu de três motivos: falta de estorno de crédito fiscal quando da escrituração do livro CIAP; utilização indevida de crédito na escrituração desse referido livro; inobservância da legislação relativamente à fórmula de cálculo do crédito a ser apropriado no CIAP.

Na defesa, o autuado, ora recorrido, apenas se defendeu quanto à fórmula utilizada pelas autuantes no cálculo do crédito a ser apropriado no CIAP. Mediante diligência determinada pela 4ª JJF, as autuantes refizeram a apuração do imposto devido incluindo as operações sujeitas ao instituto do diferimento entre as operações/prestações tributadas, bem como excluindo as saídas que não fossem em caráter definitivo do rol das saídas totais.

Não há reparo a fazer na decisão recorrida, a qual está em conformidade com a legislação tributária e com o entendimento pacificado neste CONSEF, a exemplo do Acórdão CJF 0130-11/11, transcrito na Decisão recorrida. Além disso, os cálculos foram realizados pelas próprias autuantes, prepostos fiscais que executaram a ação fiscal e que tiveram acesso aos livros, documentos e arquivos magnéticos do recorrido.

Em face ao acima exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, para homologar a Decisão recorrida.

Quanto ao Recurso Voluntário, o autuado apenas argui a decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual constituir crédito tributário referente a fatos geradores ocorridos até 04/11/04, pois, como o ICMS é um imposto sujeito ao lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial deve ser feita nos termos do art. 150, §4º, do CTN.

Comungando com o opinativo da ilustre representante da PGE/PROFIS, não há como se aplicar ao caso em tela o disposto no art. 150, § 4º, do CTN, uma vez que o ICMS que está sendo cobrado não foi pago antecipadamente e, portanto, quanto a esses valores lançados de ofício, não há o que se falar em lançamento por homologação. O termo inicial da contagem do prazo decadencial é o previsto no inciso I do artigo 173 do CTN, qual seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O recorrente questiona a fundamentação utilizada na Decisão recorrida para afastar a preliminar de decadência com base na Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB). Todavia, há que se observar que o disposto no §4º do art. 150 do CTN prevê que os entes federados fixem prazos para homologação, quando afirma que “*se a lei não fixar prazo a homologação*”. Assim, a legislação baiana - respaldada nessa autorização contida do art. 150, §4º do CTN - fixou o primeiro dia do exercício seguinte como o momento a partir do qual se deve iniciar o prazo decadencial. Portanto, a lei baiana, dentro da permissão concedida pelo próprio CTN, fixou prazo à homologação. Ressalto que este órgão julgador administrativo deve aplicar a legislação

tributária estadual vigente, não se incluindo entre as suas competências a declaração de inconstitucionalidade da legislação, a teor do disposto no art. 167, I, do RPAF/99.

Dessa forma, para os fatos geradores ocorridos durante todo o exercício de 2004, a Fazenda Pública Estadual tinha até o dia 31/12/09 para constituir o crédito tributário. No caso em tela, o crédito tributário foi constituído em 29/10/09, quando foi encerrado o procedimento fiscal com a lavratura do Auto de Infração, portanto, não houve a alegada decadência.

Pelo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, devendo ser homologado o valor já pago conforme doc. à fl. 310, com os benefícios da Lei nº 11.908/10.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência)

Divirjo do entendimento do relator quanto à preliminar de decadência, pois entendo que assiste razão ao Recorrente, uma vez que houve o pagamento antecipado previsto no art. 150, §4º, do CTN, devendo ser aplicada a data da ocorrência do fato gerador como *dies a quo* da contagem do prazo decadencial.

A decadência do crédito tributário é matéria reservada à lei complementar, conforme determina o art. 146, III, “b”, da CF/88:

“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 transcrito:

“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).

Frise-se que a Súmula Vinculante nº 08, a qual vincula também a Administração Pública, conforme determina o art. 103-A, da CF/88, cristalizou 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 à Lei Complementar de âmbito nacional, conforme se observa da ementa 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 PROVIDO. 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 PROVIDO. 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.

O CTN prescreve as normas de decadência em dois dispositivos: art. 173, I, e art. 150, §4º, a seguir transcritos, *in verbis*:

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

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

“Art. 150. (...)

§ 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”.

Veja-se, que há, no CTN, duas regras distintas referentes à definição do termo *a quo* do prazo decadencial; cabendo ao intérprete definir quando ele coincide com o fato gerador (lançamento por homologação) e quando ele é protelado para o primeiro dia útil do exercício seguinte (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. Do contrário, ou seja, se não houve recolhimento do tributo, nem mesmo parcial, a decadência somente começa a ser computada do primeiro dia do exercício seguinte, conforme o art. 173, I, do CTN.

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. Excluía-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. OFENSA 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 seguridade 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. Consequentemente, 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 menoscabe 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”.

A presente autuação fiscal se refere à utilização indevida de crédito fiscal, o que implica dizer que a compensação crédito/débito lançada na 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 extinto pela decadência o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos anteriormente a novembro de 2004.

Destarte, acolho a preliminar de decadência para excluir os fatos geradores ocorridos antes de novembro de 2004.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão não unânime quanto à preliminar de mérito (decadência), **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279468.0008/09-1**, lavrado contra **TELEMAR NORTE LESTE S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$924.481,95**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Álvaro Barreto Vieira, Mário de Freitas Jatobá Júnior, Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva, Oswaldo Ignácio Amador e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DISCORDANTE (Preliminar de decadência) - Conselheiro: Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de outubro de 2012.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO – VOTO DIVERGENTE
(Preliminar de Decadência)

MARIA OLÍVIA DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS