

PROCESSO - A. I. N° 279468.0006/08-0
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e TIM NORDESTE S.A.
RECORRIDOS - TIM NORDESTE S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0131-01/10
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 19/11/2012

3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0007-13/12

EMENTA: ICMS. 1. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE VENDAS DE APARELHOS CELULARES SUJEITOS A TRIBUTAÇÃO, DECLARADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. Autuado elide parcialmente a autuação ao comprovar a existência de equívocos no levantamento fiscal, fato reconhecido pelos próprios autuantes. Refeitos os cálculos. Reduzido o valor do débito. Infração parcialmente subsistente. **2. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO.** Autuado elide parcialmente a autuação ao comprovar a existência de equívocos no levantamento fiscal, fato reconhecido pelos próprios autuantes. Refeitos os cálculos. Reduzido o valor do débito. Infração parcialmente subsistente. Prejudicada a análise do Recurso de Ofício em relação a estas infrações, tendo em vista a norma estabelecida pelo art. 3º do Decreto nº 13.997/12. **3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. CONSIGNAÇÃO MERCANTIL. CREDITAMENTO EFETUADO EM VALOR SUPERIOR AO DESTACADO NA NOTA FISCAL DE REMESSA.** No retorno da mercadoria remetida em consignação, o valor do crédito fiscal a ser utilizado pelo consignante não pode ser superior ao valor do débito destacado na nota fiscal de remessa para o consignatário. Razões recursais insuficientes para modificar a Decisão recorrida. Rejeitadas as arguições de decadência e de nulidade. Recurso de Ofício **PREJUDICADO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão, proferida através do Acórdão nº 0131-01/10, ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito imputado, relativo às infrações 2 e 3, consoante determinava à época o art. 169, I, “a”, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo autuado que inconformado com a referida Decisão, tempestivamente, apresenta a peça recursal respaldado no art. 169, I, “b”, do citado regulamento.

O Auto de Infração foi lavrado para exigir o ICMS no valor de R\$ 623.682,05, em razão de nove irregularidades, a saber:

1. Recolheu a menos o ICMS relativo à prestação de serviços de comunicação, nos meses de janeiro, agosto, novembro e dezembro de 2003, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 3.203,33, acrescido da multa de 60%. Consta se referir aos serviços de telecomunicação prestados mediante ficha, cartão ou assemelhados devido a erro na determinação da base de cálculo, que conforme cláusula sétima do convênio 126/98 e § 2º do art. 569 do RICMS/BA, a base de cálculo

- é o valor tarifário por ocasião da entrega, real ou simbólica a terceiros, para fornecimento ao usuário;
2. Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas no mês de dezembro de 2003, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 3.981,62, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte deixou de recolher o ICMS nos prazos regulamentares referentes às vendas interestaduais de aparelhos celulares;
 3. Recolheu a menos ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, no mês de dezembro de 2003, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 38.747,66, acrescido da multa de 60%. Consta se tratar de recolhimento a menos do ICMS, em razão da falta de emissão de nota fiscal complementar para reajustamento do preço de vendas das mercadorias em consignação que foram superiores aos da ocasião da remessa em consignação (art. 409 do RICMS-BA);
 4. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, no mês de dezembro de 2003, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 8.991,34, acrescido da multa de 60%. Consta se referir a crédito utilizado indevidamente no retorno das mercadorias remetidas em consignação, em razão de o preço do retorno das mercadorias ter sido superior ao de remessa em consignação (art. 409 do RICMS/BA);
 5. Deixou de recolher ICMS em razão de remessa de bens para conserto, sem o devido retorno, no mês de dezembro de 2003, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 420.531,11, acrescido da multa de 60%. Consta se referir a falta de recolhimento do ICMS, tendo em vista remessas de mercadorias ou bens para conserto ou reparo, para PICOLLI SERVICE COM PREST SERV LTDA e para AGILENT TECHNOLOGIES BRASIL LTDA, ALLIANCE TELECOMUNICAÇÕES LTDA, CENTRO DE PESQUISA E DESENV TELECOM, MAIOR TECNOLOGIA E SERVIÇOS LTDA, SECIT BRASIL LTDA E TELEALPHA COMERCIAL LTDA, sem comprovação do retorno ao estabelecimento de origem, dentro de 180 dias contados da data da saída, ficando encerrada a fase de suspensão conforme art. 627 do RICMS-BA;
 6. Deixou de recolher o ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de janeiro, junho e dezembro de 2003, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 23.526,03. Consta se tratar de falta de pagamento do ICMS nas remessas em bonificações relacionadas nas Notas Fiscais;
 7. Deixou de recolher ICMS em razão da remessa de bens para exposição, sem o devido retorno, nos meses de fevereiro, abril, junho, agosto, outubro a dezembro de 2003, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 13.709,97, acrescido da multa de 60%. Consta se referir a remessa de mercadoria ou bem para exposição ou feira sem Nota Fiscal do retorno ao estabelecimento de origem, dentro do prazo de 60 dias contados da data da saída, ficando encerrada a fase de suspensão, conforme art. 605 do RICMS-BA;
 8. Deixou de recolher, nos prazos regulamentares, ICMS referente as operações não escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de janeiro a maio, julho e agosto de 2003, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 86.030,51, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte deixou de recolher o ICMS decorrente da falta de emissão de notas fiscais de saída para cobrança aos clientes das peças utilizadas na assistência técnica terceirizada, conforme Notas Fiscais de Entradas constantes no papel de trabalho Anexos saídas;
 9. Deixou de recolher ICMS nas saídas decorrentes de desincorporação de bens do Ativo Imobilizado do estabelecimento, nos meses de janeiro a maio, julho a setembro e dezembro de 2003, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 24.960,48, acrescido da multa de 60%. Consta se tratar de falta de destaque do ICMS nas NFST referente às operações de vendas de ativo permanente – papel de trabalho Anexos saídas – planilha Vendas ativo sem ICMS. O contribuinte não comprovou que a saída destes foram objeto de uso, no próprio estabelecimento, por mais de um ano, antes da desincorporação.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$ 598.128,41, diante dos seguintes entendimentos:

Não acolher a arguição de decadência, haja vista que as disposições do artigo 173, I, do CTN, que são as mesmas previstas no art. 107-A, I, do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81) prevêm que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado e no caso em exame, o prazo para contagem iniciou-se em 01/01/2004, com termo final em 31/12/2008, para os fatos geradores ocorridos no exercício de 2003. Como a ação fiscal se iniciou através do Termo de Início de Fiscalização em 23/07/2008, e o lançamento ocorreu em 30/09/2008, não há que se falar em decadência do direito de a Fazenda Pública de constituir o crédito tributário.

Não acolher as preliminares de nulidade, pois não vislumbra a ocorrência de qualquer das hipóteses previstas no art. 18, incisos I a IV do RPAF/99, haja vista que a descrição dos fatos de cada infração, independentemente do enquadramento, afasta qualquer possibilidade de dúvidas sobre as irregularidades apontadas no Auto de Infração, permitindo o exercício do direito de ampla defesa e do contraditório do contribuinte. Quanto à arguição de nulidade por inconsistência dos valores apurados pela Fiscalização, a exemplo do que ocorre com as infrações 2 e 3, em que há erro na base de cálculo apurada pelo Fisco, certamente não pode prosperar a argumentação defensiva, haja vista que diz respeito a equívoco que pode sim ser objeto de correção desde que preservado o direito do contribuinte de ampla defesa e do contraditório e, no presente caso, o próprio impugnante apontou os erros existentes, inclusive, apresentando planilhas com os valores corretos para as infrações 02 e 03, fato acatado pelos próprios autuantes na informação fiscal que, inclusive, reduziram o valor do débito na forma apontada pelo impugnante.

Indeferir, com fulcro no art. 147, II, “b”, do RPAF/99, o pedido de perícia, por entender desnecessária a sua realização, haja vista que a prova dos fatos não depende de conhecimento técnico especializado - condição indispensável para realização de perícia - sendo que os elementos existentes no processo que confirmaram as alegações objetivas de inconsistências e equívocos comprovados pelo sujeito passivo foram acatadas pelos próprios autuantes, quando da informação fiscal.

No mérito, relativamente às infrações 1, 5, 6, 7, 8 e 9, foi consignado que o impugnante não apresentou qualquer questionamento sobre os valores apontados no Auto de Infração, limitando-se a argüir a decadência do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário no período alcançado por estas infrações, arguição esta não acolhida, conforme acima. Assim, a JJF manteve as referidas infrações, pois concluiu que as referidas infrações foram apuradas em conformidade com a legislação vigente e os roteiros de fiscalização aplicáveis a espécie.

No que concerne à infração 2, foi constado que o autuado elide parcialmente a autuação ao apresentar elementos de provas que apontam os equívocos incorridos pelos autuantes na apuração da base de cálculo, conforme planilha que elaborou, sendo consignado que os próprios autuantes acatam os argumentos defensivos e admitem que na Planilha Vendas sem ICMS houve erro na soma da base de cálculo passando de R\$ 33.180,20 para R\$ 30.690,20, implicando na redução do valor do débito de R\$ 3.981,62 para R\$ 3.682,82, conforme apurado pelo impugnante. Infração julgada parcialmente subsistente.

Quanto à infração 3, se verificou que também assiste razão ao impugnante no que diz respeito à existência de erro na base de cálculo apurada na autuação no valor de R\$ 227.927,41, conforme planilha que apresenta às fls. 51 a 54, sendo à base de cálculo correta apurada no valor de R\$ 79.369,53 com ICMS no valor de R\$ 13.492,82, tendo os próprios autuantes admitidos o erro e acatados as correções feitas pelo impugnante, passando esta infração de R\$ 38.747,66 para R\$ 13.492,82. Infração julgada parcialmente subsistente.

Com relação à infração 4, a JJF aduz que o impugnante alega que a glosa do creditamento pelo Fisco ocorreu por entender que se tratava de devolução de mercadorias remetidas em

consignação, contudo, a situação é outra, ou seja, os retornos apontados pelo Fisco correspondiam à devolução de mercadorias efetivamente vendidas pelos fornecedores, mas que, por algum motivo, a exemplo de defeito, foram devolvidas pelos clientes/usuários/compradores.

No intuito de identificar o procedimento adotado pelo autuado, houve a conversão do processo em diligência, a fim de que fosse verificado por Auditor Fiscal estranho ao feito, se o autuado procedera na forma do art. 406 do RICMS/BA, ou destacara o imposto na venda de mercadoria em consignação, o que teria implicado no creditamento com base na devolução de venda de mercadoria em consignação.

Salienta a JJF que, apesar de o diligente ter registrado a impossibilidade de atendimento da diligência, pelas razões apontadas à fl. 38, os julgadores, após análise e discussão sobre a matéria, concluíram que o procedimento adotado pelo autuado está em desconformidade com os procedimentos pertinentes à consignação mercantil, previstos no art. 409 do RICMS/BA, e que mesmo se a relação for de venda de mercadoria em consignação x devolução de venda de mercadoria em consignação, conforme alegado na peça defensiva, e não de remessa de mercadoria em consignação x devolução de mercadorias em consignação, a devolução por parte do consignatário jamais poderia ser feita com base no valor da venda para o comprador final, o que certamente resultou no creditamento de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais de remessa em consignação, sendo desnecessária a realização de nova diligência, sendo subsistente a infração 4.

Por fim, a JJF recorre de ofício a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

No Recurso Voluntário, às fls. 133 a 146 dos autos, o recorrente reitera suas alegações apresentadas quando da sua impugnação ao Auto de Infração, em relação à sua tese de que já havia operado a decadência do direito do lançamento de quaisquer parcelas de ICMS cujos fatos geradores teriam ocorrido em período anterior a outubro de 2003, já que o recorrente somente foi intimada do presente Auto de Infração em 09.10.2008, do que repete suas transcrições doutrinárias e jurisprudenciais e diz que, ao contrário do que afirma o relator do acórdão recorrido, essa matéria não está pacificada neste Conselho de Fazenda Estadual, citando acórdão da 1ª CJF e lembrando a boa-fé do contribuinte. Também reitera suas alegações acerca da nulidade da autuação em razão da falta de relação entre o enquadramento legal e a descrição das supostas infrações, pois, a bem da verdade, muito embora a fiscalização em diversas das infrações tenha descrito fatos supostamente impositivos, acabou por elencar dispositivos com os quais não se relacionam com as situações descritas, tornando insuperável a falha, impossibilitando o recorrente saber de fato o que foi infringido, do que exemplifica por infração e conclui ser inviável apresentar defesa.

No mérito, em relação à quarta infração, diz inexistir a exigência no tocante à devolução de mercadorias efetivamente vendidas e que a fiscalização, na ânsia arrecadatória, glosa os créditos utilizados quando do retorno de mercadorias efetivamente vendidas.

Salienta que a fiscalização exige o ICMS, no valor de R\$ 8.991,34, por entender que teria o recorrente se creditado indevidamente no retorno de mercadorias remetidas em consignação. Diz que o entendimento do fisco está equivocado, pois, em verdade, ao contrário da infração 3, os retornos apontados pelo fisco trataram-se efetivamente de devolução de mercadorias vendidas pelos fornecedores, mas que, por algum motivo (defeito, por exemplo), foram devolvidas pelos clientes/usuários/compradores. Dessa forma, o crédito do imposto informado na escrita fiscal quando da devolução da venda da mercadoria em consignação corresponde exatamente ao valor debitado informado na operação de venda de mercadoria em consignação, sendo, pois, completamente equivocada a exigência exarada pelo fisco, uma vez que a relação é de venda de mercadoria em consignação X devolução de venda de mercadoria em consignação, não havendo qualquer erro no creditamento. Pede a improcedência da infração.

Por fim, requer que seja reconhecido e provido o Recurso Voluntário, a fim de desconstituir o lançamento.

À fl. 162 dos autos, a PGE/PROFIS, através da Procuradora Assistente, considerando que o recorrente suscitou a decadência de parte do crédito tributário perseguido no presente processo, entendeu conveniente que se determine o sobrestamento do feito até ulterior conclusão do Procedimento de Uniformização de Orientação Jurídica nº PGE 2010391236-0, cuja matéria vem sendo debatida. Assim, encaminhou os autos ao Procurador Chefe da Procuradoria Fiscal para que, se assim o entender, determine o sobrestamento do feito, nos termos do art. 5º, § 3º, do Decreto Estadual nº 11.737/2009.

À fl. 163 dos autos, o Procurador Geral do Estado retornou os autos para conhecimento das conclusões manifestadas no Procedimento de Uniformização de Orientação Jurídica realizado no âmbito da PROFIS, na forma prevista no art. 5º do Decreto nº 11.737 de 30.09.2009, o qual adotou o título “PRAZO DECADENCIAL PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO”, tendo em vista que a proposta de revisão de entendimento suscitado no Parecer PA-CMG-92-2009 não foi acolhida, devendo os processos então sobrestados ser analisados de acordo com o entendimento anteriormente adotado pela PROFIS, devendo o PAF retornar à PROFIS para que seja elaborada minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B, §5º, do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazos estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN.

Por fim, às fls. 164 a 166 dos autos, a PGE/PROFIS, através de sua ilustre representante, Dr^a. Maria Dulce Baleeiro Costa, da análise dos autos, verifica que os fatos geradores não foram atingidos pela decadência, uma vez que o Auto de Infração foi lavrado em setembro de 2008 e reporta-se a fatos ocorridos em 2003, haja vista que o art. 150 do CTN estabelece prazo decadencial de 5 anos para a homologação tácita dos tributos com lançamento por homologação, como é o ICMS, sendo o marco inicial desse prazo decadencial, em princípio, o fato gerador da obrigação tributária. Porém, a legislação baiana, em seu art. 28, § 1º, do COTEB, respaldada em autorização legal, parágrafo quarto do art. 150 do CTN, fixou o primeiro dia do exercício seguinte como o momento a partir do qual se deve iniciar o prazo decadencial, do que cita doutrina e jurisprudência dos Tribunais Superiores.

Em relação à alegação de nulidade da autuação por falta de fundamentação correta das infrações, opina que não procede, já que da transcrição feita pelo próprio recorrente dos dispositivos legais e regulamentares indicados pelos autuantes é possível a identificação da base legal para a imputação, aliado às descrições dos fatos. Assim, a PGE/PROFIS entende que deve ser afastada a alegação de nulidade.

Quanto à utilização do crédito fiscal, concorda com a JJF, que em Decisão clara e bem fundamentada demonstrou que a operação anulada foi a realizada entre consignatário e consumidor final, e em sendo o autuado a consignante, a anulação não opera efeitos. Conclui que, ainda que se considere que a anulação da operação do consumidor final com o consignatário tenha gerado a devolução do bem à consignante, não se pode aceitar que as operações tenham tido a mesma base de cálculo, o que permitiria, como foi o caso, um estorno de débito pelo autuado (consignante) maior que o ocorrido quando da concretização da operação de venda pelo consignatário. Assim, entende correta a exigência fiscal.

Diante de tais considerações, a PGE/PROFIS opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício inerente às infrações 2 e 3, por ter a Decisão recorrida exonerado o sujeito passivo dos débitos originalmente exigidos de R\$ 3.981,62 para R\$ 3.682,82 e de R\$ 38.747,66 para R\$ 13.492,82, respectivamente, conforme previsto, à época, no art. 169, inciso I, alínea “a-1”, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, como também de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância, quanto ao mérito da infração 04 e da nulidade do Auto de Infração.

De início, quanto ao Recurso de Ofício, considerando o teor do art. 3º do Decreto nº 13.997, publicado em 17 de maio de 2012, abaixo reproduzido, voto PREJUDICADO.

“Art. 3º - Não deverá ser apreciado Recurso de ofício de Decisão proferida pela Junta de Julgamento Fiscal, referente a débito exonerado com montante em valor inferior a R\$100.000,00 (cem mil reais), interposto antes da vigência do Decreto nº 13.537, de 19 de dezembro de 2011, em tramitação para julgamento na Câmara de Julgamento do CONSEF, sendo considerada definitiva a Decisão de primeira instância.”

No que concerne ao Recurso Voluntário, inicialmente, deixo de acatar a preliminar de decadência relativa aos créditos exigidos, cujos fatos geradores ocorreram no período anterior a outubro de 2003, pois decorrente da previsão legal contida no § 4º do artigo 150 do CTN, o qual dispõe que “*Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador...*”, a legislação pertinente no Estado da Bahia, ínsita no § 1º do art. 28 da Lei. nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB), em consonância com o previsto no artigo 173, inciso I, do CTN, fixou *o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência da hipótese tributária de incidência como o momento a partir do qual se iniciaria a contagem do prazo decadencial para constituição do respectivo crédito tributário*. Assim, quando da lavratura do Auto de Infração, em 30.09.2008, não havia operado a decadência do direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores do exercício de 2003, cujo termo final seria em 31/12/2008, conforme ressaltou o opinativo da PGE/PROFIS.

Igualmente, rejeito a preliminar de nulidade do Auto de Infração, argüida pelo recorrente, visto que o lançamento de ofício preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa do contribuinte, o qual demonstrou pleno conhecimento do que estava sendo acusado ao transcrever as imputações em sua peça recursal, cujo texto demonstra-se claro, inteligível e preciso, não ensejando, o suposto erro no enquadramento, impossibilidade ou qualquer prejuízo ao exercício do direito de defesa, como quer crer o apelante. Ademais, nos termos do art. 19 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal, conforme de fato ocorreu, de cujo entendimento o opinativo da PGE/PROFIS corrobora.

Ultrapassadas essas preliminares, observo que no mérito o Recurso Voluntário se limita apenas à quarta infração, relativa à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS destacado em valor superior nos documentos fiscais de retorno das mercadorias remetidas em consignação, já que o preço de retorno das mercadorias foram superiores aos de remessa em consignação, tendo o recorrente centrado sua tese de defesa no argumento de que a fiscalização glosa os créditos utilizados quando do retorno de mercadorias efetivamente vendidas, uma vez que a relação é de venda de mercadoria em consignação X devolução de venda de mercadoria em consignação, não havendo qualquer erro no creditamento.

Da análise da planilha “Remessa X Vendas X Retorno-Consignação”, constante da mídia eletrônica à fl. 11 dos autos, a qual fundamentou a infração *sub judice*, observa-se que, efetivamente, o preço unitário do retorno do produto foi maior que o preço unitário da remessa do produto, ensejando as diferenças apuradas pela fiscalização, tendo acertadamente a Decisão recorrida concluído que a devolução por parte do consignatário para a consignante jamais poderia ser feita com base no valor da venda do consignatário para o comprador final, haja vista que, a operação sob análise não é a que foi anulada entre o consignatário e consumidor final, mas, sim, entre o autuado, ora consignante, e a consignatária, não tendo o recorrente comprovado o ônus do débito quando das vendas ao consumidor final.

Do exposto, voto PREJUDICADO o Recurso de Ofício e pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter inalterada a Decisão recorrida, que julgou o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE, diante das provas documentais constantes dos autos.

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, no que se refere às infrações 1, 3 e 4, 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 Michaelis, 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 vênha 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. 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: 1 - 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”.

As infrações 01, 03 e 04 se referem ao recolhimento a menor do imposto e à utilização indevida de crédito fiscal, o que implica dizer que o contribuinte recolheu parcialmente o tributo devido. Veja-se 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 outubro de 2003, no pertinente às infrações 1, 3 e 4.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, considerar **PREJUDICADO** 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 **279468.0006/08-0**, lavrado contra **TIM NORDESTE S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$598.128,41**, acrescido das multas de 50% sobre R\$23.526,03; 60% sobre R\$488.571,87 e de 70% sobre R\$86.030,51, previstas no art. 42, incisos I, “a”, II, “a”, VII, “a” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência) – 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 DIVERGENTE (Preliminar de decadência) – Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de outubro de 2012.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE/RELATOR

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO - VOTO DIVERGENTE
(Preliminar de decadência)

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ – REPR. DA PGE/PROFIS