

PROCESSO - A. I. Nº 206958.00003/10-6
RECORRENTE - COBRA TECNOLOGIA S. A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF Nº 0149-04/11
ORIGEM - INFRAZ ITABUNA
INTERNET - 29.11.2012

3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF Nº 0037-13/12

EMENTA: ICMS. 1. IMPOSTO LANÇADO E NÃO RECOLHIDO. DESENCONTRO ENTRE O VALOR LANÇADO NO RAICMS E O RECOLHIDO. Infração não defendida. Infração mantida. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL DE MATERIAL DE USO E CONSUMO. Restou comprovado que se trata de remessa de mercadorias de propriedade de terceiros para aplicação na prestação de serviços e não cabível a utilização de crédito fiscal por parte do estabelecimento autuado. Infração subsistente. **b)** AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE USO E CONSUMO. Comprovado que a maior parte das mercadorias refere-se a operação de retorno de peças do estabelecimento autuado não aplicadas na prestação de serviços, vinculada à operação anterior de saída tributada e legítima a utilização do crédito fiscal. Mantida a exigência fiscal relativa ao recebimento de mercadorias de propriedade de terceiros para aplicação em prestação de serviço. Infração parcialmente subsistente. Afastada a arguição de decadência. Decisão não unânime. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal (4ª JJF) que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir ICMS no valor total de R\$ 26.924,76, em razão das seguintes infrações:

1. Deixou de recolher o ICMS em prazo regulamentar referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios – R\$952,32.
2. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à transferência interestadual de bem de uso e consumo - R\$13.676,41.
3. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento - R\$12.296,00.

Foi apresentada defesa (fls. 380 a 401), a informação fiscal foi prestada (fls. 452 a 456) e, em seguida, o Auto de Infração foi julgado procedente em parte.

Ao proferir o seu voto, o ilustre relator afastou a arguição de decadência, ultrapassou as preliminares de nulidade e, ao adentrar no mérito, manteve a exigência fiscal referente à Infração 1, uma vez que esse item do lançamento não foi impugnado.

Decidiu a primeira instância pela procedência da Infração 2, tendo o relator fundamentado o seu voto da seguinte forma:

Com relação à infração 2, verifico que conforme demonstrativo à fl. 8 e cópias das notas fiscais juntadas às fls. 19/36, referem-se a operações de transferências de peças de filiais localizadas em diversos Estados (São Paulo, Rio de Janeiro, Alagoas, Pernambuco, Piauí, Ceará, Mato Grosso do Sul, Rio Grande do Sul, Goiás e Santa Catarina).

Constato que na maioria das notas fiscais enviadas pelas filiais com indicação do CFOP 6949 foi indicado no corpo das notas fiscais que se trata de “Materiais de propriedade do Banco do Brasil” (fl. 19) e em outras, apostas etiqueta indicando “Material de propriedade do Banco do Brasil transferido para fins de prestação de serviços técnicos” (fl. 28).

Pelo exposto, restou comprovado que as peças recebidas em remessa não foram adquiridas pelo estabelecimento autuado e não é concebível a utilização de crédito fiscal relativo à operação de remessa de produtos encaminhados por terceiros relativos a serviços prestados pelo estabelecimento autuado. Entendo que seria legítimo o crédito fiscal se ocorresse a aquisição de peças por parte do estabelecimento autuado quando vinculada a operações subsequentes tributadas pelo ICMS. Por isso, é indevida a utilização dos créditos fiscais e procedente a infração 2.

A Infração 3 foi julgada procedente em parte, no valor de R\$ 1.530,00, referente à data de ocorrência 30/04/05. Os demais valores exigidos nessa infração, no montante de R\$ 10.766,00, foram julgados improcedentes. O relator assim fundamentou o seu voto:

Relativamente à infração 3, com relação a data de ocorrência de 30/04/05 e data de vencimento de 09/05/05, vale a mesma apreciação feita anteriormente referente à infração 2, de acordo com a nota fiscal 88317 (fl. 34) que consigna “Equip. de propriedade do Banco do Brasil S/A, que ora transferimos p/fins de prestação de serviços técnicos”. Dessa forma, fica mantida a exigência a título de crédito indevido do valor de R\$1.530,00 de acordo com o demonstrativo à fl. 8.

[...]

Assim sendo, considero legítima a utilização dos créditos fiscais devidamente escriturados nos livros próprios, referente às notas fiscais relacionadas no demonstrativo às fls. 9/18 elaborado pelo autuante (datas de ocorrência de 31/07/06 a 31/01/09), ficando mantida a exigência fiscal com data de ocorrência de 30/04/05 e valor devido de R\$1.530,00. Infração procedente em parte.

Inconformado com a decisão proferida pela primeira instância, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário (fls. 428 a 440), visando modificar a Decisão recorrida.

Preliminarmente, suscita a nulidade da Decisão recorrida, por falta de motivação, sob o argumento de que o julgador fez referência às informações prestadas pelo próprio preposto fiscal que lavrou o Auto de Infração. Diz que esse fato violou o princípio do contraditório, já que os argumentos defensivos não foram considerados pelo julgador de primeira instância. Afirma que a Decisão recorrida carece de motivação, razão ou fundamento fático que a ampare. Discorre sobre a necessidade de motivação dos atos e decisões administrativas. Cita doutrina.

Reitera a arguição de decadência do direito de constituição do crédito tributário referente aos fatos geradores correspondentes ao período de janeiro a junho de 2005, pois a contagem do prazo decadencial se faz nos termos do art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional (CTN). Frisa que a fiscalização foi encerrada em 06/12/10 e envolveu fatos geradores ocorridos no período de janeiro a junho de 2005. Transcreve dispositivos contidos nos artigos 150, §4º, 156, 173 e 174 do CTN e, em seguida, sustenta que a decadência de parte dos fatos geradores se consumou e, portanto, requer que sejam julgados nulos os créditos tributários correspondentes.

Suscita a nulidade da Infração 1, sob o argumento de que foi tipificada multa do artigo 42, inciso I, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, uma vez que “na Lei em questão não há a alínea “a”, ou seja, há uma divergência na tipificação da pena, o que diz tornar impossível se determinar o que constatou o autuante. Afirma que esse lapso constitui um defeito insanável que acarreta a nulidade da autuação, a teor do disposto no art. 39, inc. V, do RPAF/BA.

Também argui a nulidade do lançamento, por equívoco na capitulação da legislação aplicada. Diz que na Infração 1 foi indicado o art. 124, I, do RICMS/BA, *sem ao menos esclarecer qual alínea estaria se referindo, criando uma lacuna no enquadramento*. Afirma que também em relação à Infração 2 foi indicado o art. 624 *que possui algumas alíneas que especificam o modo operacional* sem determinar a alínea correspondente. Diz que o mesmo aconteceu na Infração 3, quando foi citado o art. 124 do RICMS *sem constar o inciso referente a suposta infração*. Sustenta que esses equívocos na capitulação das infrações acarretam a nulidade da autuação.

Ao adentrar no mérito, o recorrente diz que adota o seguinte procedimento operacional:

- a) celebra contratos de âmbito nacional de manutenções preventivas e corretivas de máquinas e equipamentos, as quais compreendem a substituição de peças defeituosas;
- b) os seus principais clientes não são contribuintes do ICMS, por exemplo, o Banco do Brasil;
- c) a logística prevê transferências internas e interestaduais de peças entre seus estabelecimentos;
- d) possui grande quantidade de peças estocadas em todo o território nacional;
- e) na aplicação das peças com base em chamadas técnicas, há destaque de ICMS;
- f) o retorno da peça não utilizada na prestação de serviços ocorre com o crédito do ICMS;
- g) a entrada de peças defeituosas retiradas dos clientes ocorre sem o crédito do ICMS;
- h) as peças defeituosas retiradas dos clientes e, após reparos, retornam ao ciclo operacional;
- i) as peças remetidas para reparo saem do estabelecimento do cliente sem o débito de ICMS.

Explica que, para efetuar essa operação, emite uma nota fiscal fatura com natureza de “Aplicação de Peças” (CFOP 5949) com destaque do ICMS, baixando o estoque para atender ao chamado de manutenção. Diz que, se porventura, a mesma peça voltar sem que tenha sido trocada, é emitida outra nota fiscal de “Retorno de Aplicação” (CFOP 1949) com destaque do ICMS, anulando o débito anterior. Afirma que, caso ocorra a substituição por uma peça defeituosa, é emitida uma nota fiscal fatura sem destaque do ICMS com natureza da operação de “Apropriação”.

Assevera que, de acordo com o art. 93, inc. VII, do RICMS-BA, faz jus ao crédito fiscal para compensar com o tributo devido em suas operações, nos casos de devolução ou retorno para reparos em garantia. Diz que não ficou comprovado nos autos o descumprimento destes requisitos.

Destaca que a operação realizada consistia em executar a instalação de antenas junto ao Banco do Brasil, para onde transferia as partes de peças através de nota fiscal fatura com natureza de operação “Outras Saídas” com destaque de ICMS, e creditando no retorno de peças.

Ressalta que o art. 516 do RICMS-BA dispõe sobre os procedimentos quanto à substituição de peças defeituosas e que de acordo com a análise das notas fiscais de entradas emitidas com destaque do ICMS conclui que faz jus à utilização do crédito fiscal destas operações.

Ao finalizar, solicita que a Decisão recorrida seja reformada, para que seja reconhecida a nulidade da autuação, cancelando-se o Auto de Infração.

Em parecer às fls. 473 a 475, após historiar o processo, o ilustre representante da PGE/PROFIS afirma que não há como se acolher o argumento recursal atinente a decadência.

Explica que o art. 173 do CTN 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 às hipóteses de lançamentos “de ofício” e “por declaração”.

Friza que no lançamento “por homologação” há duas situações singulares:

- 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.

Friza que o pagamento antecipado é o elemento essencial que caracteriza o lançamento por homologação, ou seja, sem a antecipação do pagamento não há o que se falar em lançamento por homologação e, por conseguinte, não há o que ser homologado. Sustenta que como as infrações em comento se referem a não recolhimento do ICMS, não há como se falar em aplicação do art. 150, §4º, do CTN. Para embasar seus argumentos, cita doutrina e jurisprudência.

Quanto aos alegados equívocos na capitulação legal, diz que melhor sorte não acode o recorrente, uma vez que conforme expressamente prevê o art. 19 do RPAF/99, o erro na indicação de capitulação não é hipótese de nulidade, desde que estejam perfeitamente descritos os fatos motivadores do lançamento, situação que diz estar emoldurada nos autos.

No que tange à infração atinente à utilização indevida de crédito fiscal de aquisição de mercadorias de uso e consumo, afirma que também não merece apoio as razões recursais, pois, após as depurações realizadas pela decisão recorrida, não se desincumbiu o recorrente em fazer prova da alegação supressora da exigência fiscal com data de ocorrência de 30/04/05.

Ao finalizar seu parecer, o ilustre representante da PGE/PROFIS opina pelo não provimento do Recurso Voluntário.

VOTO

Afasto a preliminar de nulidade da Decisão recorrida por falta de motivação, pois o fato de o julgado de primeira instância ter feito referência a informações prestadas pelo autuante não é razão para a nulidade arguida. Não há omissão no voto proferido, as matérias arguidas na defesa foram analisadas, tendo sido a lide decidida com a devida fundamentação. As hipóteses legais que amparam as exigências fiscais estão corretamente citadas no Auto de Infração. Ademais, conforme foi bem ressaltado no parecer da PGE/PROFIS, um eventual erro na capitulação legal não constitui razão para a nulidade, desde que os fatos estejam perfeitamente descritos, o que ocorreu no caso em comento.

O recorrente preliminarmente arguiu a decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário referente a fatos geradores ocorridos no período de janeiro a junho de 2005, pois, como o ICMS é um imposto sujeito ao lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial se faz nos termos do art. 150, §4º, do CTN.

Comungando com o opinativo do ilustre representante da PGE/PROFIS, saliento que o disposto no §4º do art. 150 do CTN, prevê que *Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador*. Utilizando essa expressa permissão contida no §4º do art. 150 do CTN, o Estado da Bahia, por meio da lei estadual nº 3.956/81, que institui o Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB), fixou o prazo de homologação em cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 107-A, I, do COTEB).

Para os fatos geradores ocorridos durante todo o exercício de 2005, a Fazenda Pública Estadual tinha até o dia 31/12/10 para constituir o crédito tributário. No caso em tela, o referido crédito foi constituído em 08/12/10, quando foi encerrado o procedimento fiscal com a lavratura do Auto de Infração, portanto, não houve a alegada decadência.

Especificamente quanto à Infração 1, o recorrente suscita a nulidade do Auto de Infração, argumentando que há divergência na tipificação da multa, o que diz tornar impossível se determinar o que constatou o autuante.

Ultrapasso essa preliminar de nulidade, pois o inciso I do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, com a redação vigente à época dos fatos, possuía a alínea “a”. Ademais, o ilícito fiscal apurado foi descrito com clareza e precisão, permitindo, assim, que o recorrente conhecesse a infração que lhe estava sendo imputada e exercesse o seu direito de defesa sem qualquer cerceamento.

Ainda em sede de preliminar, o recorrente argui a nulidade do Auto de Infração, sob o argumento de que há equívocos na capitulação da legislação aplicada.

Também afasto essa preliminar. Conforme já foi dito neste voto, a teor do disposto no artigo 19 do RPAF/99, um eventual erro de capitulação não é hipótese de nulidade, desde que a descrição do fato permita a conhecimento da infração, como se verifica na situação em análise.

Tendo em vista que as preliminares de nulidade e de decadência foram ultrapassadas e que em relação à Infração 1 o recorrente não abordou o mérito da exigência fiscal, a infração está devidamente caracterizada.

Todavia, merece retificação o posicionamento da primeira instância quanto ao enquadramento da multa cabível para a Infração 1, pois, nos termos do art. 144 do CTN, o lançamento deverá se reportar à data da ocorrência do fato gerador e é regido pela lei então vigente. No caso em tela, os fatos geradores se reportam ao período de fevereiro a julho de 2009. Dessa forma, a multa cabível para esse item do lançamento é a prevista no artigo 42, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, com a redação vigente à época dos fatos, cujo teor transcrevo a seguir:

*Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:
I - 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, na falta do seu recolhimento nos prazos regulamentares:
a) quando as respectivas operações ou prestações estiverem escrituradas regularmente nos livros fiscais próprios;
[...]*

Apenas com a alteração introduzida pela Lei nº 11.899, de 30/03/10, publicada no Diário Oficial do Estado de 31/03/10, com efeitos a partir de 31/03/10, o inciso I do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 passou a não ter mais a alínea “a”.

Em face ao acima exposto, mantendo a decisão recorrida, restabelecendo, porém, o enquadramento da multa indicada na autuação, qual seja, artigo 42, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, com a redação vigente à época dos fatos, não alterando a penalidade de 50%.

No que tange à Infração 2 e à parte remanescente da Infração 3, o recorrente descreve o seu procedimento operacional e diz que, com base no art. 93, VII, do RICMS-BA, faz jus ao crédito fiscal para compensar com o tributo devido em sua operações nos casos de devolução ou retorno para reparo em garantia.

Para um melhor entendimento da questão transcrevo a seguir o disposto no art. 93, inc. VII, do RICMS-BA/97, citado pelo recorrente:

Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

VII - o valor do imposto debitado por ocasião da saída da mercadoria, no período em que tiver ocorrido a sua entrada no estabelecimento, nos casos de devolução ou de retorno, no valor total ou parcial, conforme o caso;

Considerando que as notas fiscais relacionadas na Infração 2 (fls. 19/33 e 35/36) e na parte remanescente da Infração 3 (fl. 34) são referentes a notas fiscais de saídas emitidas por estabelecimentos filiais do recorrente, o dispositivo regulamentar transcrito acima não se aplica ao caso em comento e, portanto, não ampara a apropriação dos créditos fiscais em tela. Ressalto que naquilo em que ficou comprovado se tratar de retorno de mercadorias, a exigência fiscal já foi excluída em primeira instância.

O argumento recursal atinente à manutenção de máquinas e equipamentos com substituição de peças defeituosas, apesar de ser esta uma das atividades desenvolvidas pelo recorrente, não restou comprovado em relação às notas fiscais relacionadas nas infrações em análise, pois as notas fiscais acostadas ao processo não fazem referência a substituição de peças defeituosas. Pelo contrário, nessas notas fiscais consta que são materiais de propriedade do Banco do Brasil que estão sendo transferidos para prestação de serviços técnicos.

Destaca o recorrente que as operações que realizava *consistiam em executar a instalação de antenas junto ao Banco do Brasil, para onde transferia as partes e peças através de uma Nota Fiscal Fatura com a natureza de operação como “Outras Saídas” com destaque de ICMS.*

O autuado não traz aos autos comprovação de que as partes e peças consignadas nas notas fiscais relacionadas na Infração 2 e na parte subsiste da Infração 3 tiveram saídas posteriores com tributação. Fotocópias de fls. 402 a 417, quando fazem referência a alguma nota fiscal, o faz em relação às operações da Infração 3 que foram julgadas improcedentes em primeira instância.

Considerando que as operações relacionadas na Infração 2 e na parte subsistente da Infração 3 são referentes a partes e peças aplicadas aos bens, a utilização do crédito fiscal correspondente é indevida. Ademais, como foi bem salientado na decisão recorrida, essas partes e peças pertenciam ao Banco do Brasil, situação que também vedava a apropriação dos créditos fiscais.

Em face ao acima exposto, os argumentos recursais não se mostram capazes de modificar a decisão recorrida quanto à Infração 2 e à parte remanescente da Infração 3, as quais não carecem de qualquer reparo.

Voto, portanto, pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, retificando, no entanto, enquadramento da multa indicada na Infração 1.

VOTO DISCORDANTE (Preliminar de Decadência)

Em que pese o brilhantismo do voto do relator, divirjo do seu entendimento quanto à preliminar de decadência, pois entendo que assiste razão ao Recorrente, uma vez que, no que se refere às infrações 02 e 03, 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.

Veja-se que, segundo o entendimento pacificado no STJ, no Recurso Especial Representativo de Controvérsia nº 973733/SC, deve ser aplicado o art. 150, §4º, do CTN aos casos em que há recolhimento antecipado do imposto sujeito ao lançamento por homologação:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA.

ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

[...]

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

[...]

(REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

Conforme determinado na Constituição Federal (art. 146, III, "b"), a decadência do crédito tributário é matéria reservada à lei complementar. 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).

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 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.

[...]

(RE 560626/RS, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, Julgado em 12/06/2008). (grifamos)

Assim diz a Súmula Vinculante nº 08, editada pelo STF:

“São inconstitucionais os parágrafos único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

A redação dada ao verbete sumular não ajuda o intérprete a reconhecer o extraordinário alcance e dimensão dessa nova norma jurídica inserida no sistema legal brasileiro. A princípio, a referida manifestação do STF unicamente expurga do ordenamento jurídico, por vício de inconstitucionalidade, os citados artigos de matéria previdenciária.

Todavia, apenas somente após uma leitura atenta e diante de uma reflexão dos fundamentos que levaram a edição desta posição jurisprudencial importante, é que podemos entender como todo o sistema tributário nacional foi alterado de forma indelével. A verdadeira questão de fundo neste posicionamento do Supremo Tribunal Federal é o estabelecimento da competência legislativa e o tipo de norma legal adequada para prever a aplicação dos institutos da decadência e prescrição.

Sabe-se bem que efeito vinculante é atributo exclusivo do verbete da súmula, não atingindo a sua 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. Ademais, não nos parece que seja necessário que o STF edite uma súmula vinculante específica para o caso da legislação do Estado da Bahia para que se aplique o entendimento jurisprudencial pacificado de forma inconteste nos Tribunais Superiores.

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

Veja-se que 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”.

Ou seja, 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 Michællis, 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.

[...]

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”.

(...)

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;

(...)

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;

As infrações 02 e 03, se referem 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. Na apuração mensal do ICMS, o contribuinte lança os seus créditos e débitos e encontra, ao final do mês, um saldo devedor ou um saldo credor de imposto, logo, ainda que tenha utilizado algum crédito indevidamente, é fato que o contribuinte realizou o pagamento antecipado a que alude o §4º do art. 150, do CTN.

Assim sendo, deve ser aplicada a 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 Dezembro de 2005.

Destarte, acolho a preliminar de decadência para excluir os fatos geradores ocorridos antes de Dezembro de 2005, no pertinente às infrações 02 e 03.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, 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 **206958.0003/10-6**, lavrado contra **COBRA TECNOLOGIA S. A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$16.158,76**, acrescido das multas de 50% sobre R\$952,35 e de 60% sobre R\$15.206,41, previstas no art. 42, I, “a”, e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência) – Álvaro Barreto Vieira, Ciro Roberto Seifert, Oswaldo Ignácio Amador e Fernando Antônio Brito de Araújo.

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

Sala das Sessões do CONSEF, 31 de outubro de 2012.

FERNANDO A. BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - RELATOR

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

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS