

PROCESSO - A. I. Nº 279468.0021/10-1
RECORRENTE - TELEMAR NORTE LESTE S/A. (OI)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JJF nº 0092-04/11
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 12/04/2012

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0097-11/12

EMENTA: ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS. **a)** APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA DE 16,20% AO INVÉS DA DE 27%. **b)** APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA DE 17% AO INVÉS DA DE 27%. **c)** APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA DE 25% AO INVÉS DA DE 27%. **d)** ERRO NA APURAÇÃO DO IMPOSTO NAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. RECEITA DE ALUGUEL DE PORTAS. **e)** DESENCONTRO ENTRE IMPOSTO RECOLHIDO E O ESCRITURADO NO LRAICMS. **f)** APURADO NO CONFRONTO ENTRE VALORES INFORMADOS NO CONV. 115/03 E OS LANÇADOS NO FATURAMENTO INFORMADO EM ARQUIVO MAGNÉTICO. **g)** FALTA DE RECOLHIMENTO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE EILD (EXPLORAÇÃO INDUSTRIAL DE LINHA DEDICADA). Argumentos defensivos limitados a arguição de decadência para os fatos geradores anteriores a data de 30/09/2005. Rejeitada a preliminar de decadência. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator quanto ao mérito e à preliminar de decadência. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão da 4ª JJF, a qual, através do Acórdão nº 0092-04/11, considerou Procedente a Ação Fiscal, exigindo ICMS, no total de R\$1.059.188,01, acrescido de multas resultantes da imputação de sete infrações:

INFRAÇÃO 1 - Recolher a menor o ICMS, no importe de R\$6.410,29, relativo à prestação de serviços de comunicação, constando ser devido à aplicação incorreta da alíquota de 16,20% nas prestações de serviços de comunicação, quando a correta seria 27%, reportando-se ao período de janeiro a dezembro de 2005. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 2 - Recolher a menor o ICMS, no quantitativo de R\$12.188,88, relativo à prestação de serviços de comunicação, constando ser devido à aplicação incorreta da alíquota de 17% nas prestações de serviços de comunicação, quando a correta seria 27%, reportando-se ao período de fevereiro e março de 2005. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 3 - Recolher a menor o ICMS, no valor de R\$13.660,00, relativo à prestação de serviços de comunicação, constando ser devido em face da aplicação incorreta da alíquota de 25% nas prestações de serviços de comunicação, quando a correta seria 27%, reportando-se ao período de janeiro a dezembro de 2005. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 4 - Recolher a menor o ICMS, no importe de R\$446.015,32, relativo à prestação de serviços de comunicação, constando ser devido em razão de erro na apuração do valor do imposto na prestação de serviços de comunicação referentes à receita de aluguel de portas, no período de janeiro a novembro de 2005. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 5 - Deixar de recolher ICMS, no valor de R\$58.049,82, no prazo regulamentar, referente a prestações de serviço de comunicação escriturados nos livros fiscais próprios, consignando se referir à prestação de serviço de EILD (Exploração industrial de linha dedicada) para operadoras não constantes no Anexo Único do Convênio 126/98 (Cláusula décima). Período: janeiro a dezembro de 2005. Multa de 50%;

INFRAÇÃO 6 - Recolher a menos ICMS, no montante de R\$187.079,42, em decorrência de desencontro entre o(s) valor(es) do imposto recolhido e aquele escriturado no livro Registro do Apuração do ICMS, sendo o débito apurado no confronto entre os informados no Convênio 115/03 e os lançados em ‘Outros Débitos’ como “COMPLEMENTO CICLO FALTANTE – SISRED”, no RAICMS, relativo ao período de março e maio de 2005. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 7 - Recolher a menos ICMS, na quantia de R\$335.784,28, relativo à prestação de serviços de comunicação, sendo o débito apurado no confronto entre os valores informados no Conv. 115/03 e os lançados no faturamento, conforme arquivo encaminhado pela empresa intitulado “Resposta intimação nº 03 TLN BA – Período 2005 – 01.06.2010. pdf”. Período: julho e setembro de 2005. Multa de 60%.

Obedecidos os trâmites legais, o contribuinte, através de advogados regularmente constituídos, apresentou impugnação tempestiva (fls. 23 a 32) e as autuantes prestaram a informação fiscal de praxe (fls. 61/64).

Em seguida, através do acórdão JJF nº 0092-04/11 (fls. 80/84), o Auto de Infração foi julgado Procedente, tendo a Decisão de 1º grau se consubstanciado no teor adiante reproduzido:

“Compulsando os autos observo que o Impugnante não objeta os números do crédito fiscal nem tampouco alega irregularidades quanto ao procedimento fiscal entabulado para formalizar o lançamento tributário oficioso em lide. Limita a Defesa à arguição de improcedência da exigência fiscal em relação aos fatos geradores anteriores a 30/09/2005, com fundamento legal no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

Passo, pois, a examinar a questão.

O art. 150, § 4º do CTN, estabelece que:

(...)

§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 05 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse 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.

Disciplinando essa matéria, o § 5º do art. 107-B da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), dispõe:

Art. 107-B

§ 5º - Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 05 (cinco) anos, contados a partir de 1º de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Assim, a legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, não cabendo contra ela a determinação do art. 150, § 4º do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação. Portanto, sendo tanto a atividade fiscal do ICMS quanto a atividade administrativa judicante vinculadas à legislação e, mais especificamente, à interpretação da Ordem Legal dada pelo Poder Executivo a quem ambas as atividades estão adstritas, até porque a atividade judicante no âmbito da Administração Pública visa o controle interno dos atos administrativos e não a substituir a função jurisdicional que, no Brasil, compete, com exclusividade, ao Poder Judiciário, meu entendimento é que, no caso em exame, a arguição defensiva é inapropriada porque a suscitada decadência do direito do fisco efetuar o lançamento não ocorreu, tendo em vista que o lançamento de ofício foi realizado em 28/09/2010, com ciência do autuado em 30/09/2010. Logo, os créditos tributários constituídos relativos aos fatos geradores ocorridos no período de 01/01 a 30/09/2005 só estariam albergados pelo instituto da decadência se o lançamento tributário ocorresse após 01/01/2011.

Vale consignar que esse tem sido o entendimento deste CONSEF em reiteradas decisões, a exemplo dos Acórdãos CJF 0102/12-05, 0113/12-05 e 0192-11-05 e, mais recentemente, o Acórdão CJF 0144-11/09, cujo trecho do voto proferido pela ilustre Conselheira Sandra Urânia Silva Andrade reproduzo abaixo, a título ilustrativo:

“Inicialmente no que toca à preliminar de mérito de ocorrência de decadência quanto ao período de janeiro a novembro de 2002, entendemos, comungando com a JJF, que não se vislumbra a decadência arguida pelo sujeito passivo, diante da regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, cujo prazo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, determinação esta repetida no art. 107-B do Código Tributário Estadual – COTEB – Lei nº 3.956/81, abaixo transcrita, in verbis:

“Art. 107-B

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

Do exposto, como o Auto de Infração foi lavrado em 17/12/2007, e se reporta a fatos geradores ocorridos no exercício de 2002, tinha a Fazenda Pública prazo até 01/01/2008 para efetuar o referido lançamento. Quanto à menção por parte do recorrente da Súmula Vinculante nº 08 do STF - aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DO de 20/06/2008 – a mesma declara a inconstitucionalidade de legislação federal que disciplina a decadência e a prescrição do crédito tributário vinculado às contribuições previdenciárias, explicitando o entendimento de que deverá ser aplicado o prazo quinquenal previsto no CTN e reconhecendo que apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais em matéria tributária. Eis o texto da referida Súmula: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto- lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”

Entendemos data venia, que a referida Súmula não se aplica ao ICMS e, em reforço a esta tese, os próprios doutrinadores que estão a se debruçar sobre a matéria cingem sua aplicabilidade à esfera da Administração Pública Federal, a qual compete gerir as contribuições previdenciárias. Ressaltamos, no entanto, e aí comungando com o último Parecer proferido pela PGE/PROFIS, que a questão deverá ser aprofundada no âmbito da Administração Tributária Estadual, mormente diante da posição externada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN – que através do Parecer nº 1617/2008, proferido após a edição da Súmula Vinculante nº 08 e em vista desta, expressamente adotou entendimento quanto à fixação do termo a quo do prazo decadencial que comunga com o externado pelo recorrente, além de entendimento em sentido idêntico também adotado pela Procuradoria Estadual do Rio de Janeiro, através do Parecer CFS nº 02/2008, embora deva ser também ressaltado que ambos não vinculam a Administração Estadual baiana ou o Conselho de Fazenda Estadual, mormente diante da disposição expressa da nossa legislação, acima citada.”

Assim, sendo despiciendo maior aprofundamento no discurso doutrinário sobre a definição da natureza atual do ICMS para formação de minha convicção sobre a matéria em pauta, especialmente sobre qual modalidade de lançamento está sujeito este imposto, se por homologação, declaração, ofício ou híbrido, o que, por si só já comporta maior reflexão doutrinária acerca da decadência do direito de lançá-lo ao amparo das regras do CTN, uma vez que autores como Luciano Amaro (Direito Tributário Brasileiro. 4. ed. revista e atualizada. São Paulo: Editora Saraiva, 1999, p. 345) lecionam “que o conjunto de normas que o Código dedicou ao lançamento por homologação só cria perplexidades, em face de disposições nas quais infirma as premissas nas quais teria de buscar apoio”, ou Alberto Xavier concluindo “que nunca há lugar a um verdadeiro lançamento na figura do “lançamento por homologação”: não há lançamento no “auto-lançamento” pretendamente efetuado pelo contribuinte, como pressuposto do pagamento, pois não existe um ato administrativo; não há lançamento na “homologação expressa”, pois essa nada exige, apenas confirma a legalidade de um pagamento efetuado, a título de quitação; e não há lançamento na “homologação tácita”, que também não é um ato administrativo, mas um simples silêncio ou inércia produtor de efeitos preclusivos (Do lançamento. Teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2. ed. reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1998, pp. 89/90), repiso que, para o caso em análise, no que se refere ao prazo decadencial rege a norma do § 5º, do art. 107-B do Código Tributário da Bahia retro transcrita, pelo que não vejo pertinência na pretensão defensiva de decadência no sentido de impossibilitar a exigência fiscal do ICMS relativo aos fatos geradores do ICMS até 30/09/2005, como alega o Impugnante.

Por outro lado, considerando que a peça defensiva nada contesta em relação aos números da exigência tributária composta neste lançamento, inclusive silenciando quanto às ocorrências posteriores a 30/09/2005, com fundamento no art. 140 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, abaixo transcrita, tenho todos os fatos como verídicos e subsistentes.

Art. 140. O fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”

Inconformado, o sujeito passivo apresentou Recurso Voluntário (fls. 95 a 102), requerendo a reforma da Decisão recorrida, para que fosse cancelado o auto de infração e, consequentemente, extinto o crédito tributário nele consubstanciado e arquivado o processo fiscal.

Assim, na peça recursal, o contribuinte apresentou uma sucinta descrição dos fatos decorridos na ação fiscal e, em seguida, asseverou que a decisão de primeira instância não merecia prosperar, porquanto contrariava, frontalmente, o art. 146 da CF/88, dispondo acerca da matéria disciplinada pela lei complementar em matéria tributária.

Aduziu que “*a Lei nº 5.172/66, recepcionada como lei complementar pela Constituição de 1988, instituiu o nosso Código Tributário Nacional, que tem por escopo regular o sistema tributário nacional e estabelecer as normas gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Ou seja, é o CTN que irá dispor, conforme atribuição do art. 146 da CR/88, acerca da matéria de decadência tributária.*”

Argumentou que, em oposição ao fundamento da decisão ora recorrida, o STF já firmou entendimento de que a decadência é matéria reservada à lei complementar, devendo ser obedecido o disposto apenas no CTN, reproduzindo, como embasamento, a ementa da decisão do STF no RE nº 560626 (Tribunal Pleno – Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ de 05/12/2008).

Prosseguindo, suscitou a decadência do direito do Fisco de exigir o imposto lançado nesta autuação através do lançamento de ofício, requerendo a aplicação, ao caso concreto, da norma disposta no art. 150, § 4º, do CTN, para os fatos geradores que ocorreram no período de janeiro a setembro de 2005, pois o auto de infração foi lavrado em 28/09/2010, e o recorrente somente tomou ciência da exigência em 30/09/2010.

Asseverou prelecionar o Código Tributário Nacional que nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo de 05 (cinco) anos para a extinção do crédito tributário, em decorrência da decadência do direito de o Fisco de lançar o crédito, conta-se da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN).

Ressaltou ter, efetivamente, recolhido o ICMS ao Estado da Bahia no período indicado, sendo incontroverso que a autuação cuida de diferenças de imposto recolhido a menor, ou seja, o ICMS devido foi regularmente quitado pelo contribuinte, contudo entendeu o Fisco ter o pagamento se dado a menor, porém, desobedecendo a regra do art. 150, § 4º, do CTN.

Visando amparar a sua tese defensiva, transcreveu ementas de decisões dos STJ e TJ/BA.

Encaminhados os autos à PGE/PROFIS, foi lavrado, à fl. 109, o despacho do Procurador-Geral do Estado, informando não ter sido acolhido o entendimento suscitado no Parecer PA-CMG-92-2009, sendo o processo devolvido à PROFIS, para análise, o que ocorreu através do Parecer de fls. 110/111, da lavra da ilustre Procuradora Maria José Coelho Lins Sento-Sé, opinando pela rejeição da decadência, com base no art. 107 do COTEB e pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

VOTO VENCIDO (Quanto ao mérito e à preliminar de decadência)

Consoante detalhadamente relatado, versa o caso acerca do Recurso Voluntário formalizado pelo contribuinte visando à reforma da decisão proferida pela 4ª JJF no auto de infração epigrafado, que julgou procedente a ação fiscal, sendo os argumentos recursais os mesmos apresentados na defesa, insistindo a autuada na tese da extinção do crédito tributário reclamado, com lastro na aplicação da decadência dos fatos geradores anteriores a 30/09/2005, destacado o aspecto de inexistir qualquer discussão no tocante ao mérito da autuação.

Nesse contexto, considerando a perfeita identidade da matéria analisada neste feito com a de outras autuações já apreciadas neste Colegiado, adoto por fundamento, para dissentir do julgamento de 1ª Instância, o Voto proferido no Acórdão nº 0072-11/12, da lavra do eminent Conselheiro FÁBIO DE ANDRADE MOURA, o qual foi por mim encampado na oportunidade daquele julgamento, e que transcrevo a seguir:

“(...)

Consoante relatado, o recorrente argui a decadência do direito do Fisco de promover o lançamento de ofício em análise, através do qual pretende-se cobrar o crédito fiscal de ICMS utilizado a maior em decorrência de erro na apuração da base de cálculo das operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular.

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

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

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

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

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

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

‘Art. 150. (...)

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

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

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

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

‘Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

(...)

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

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

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

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

‘A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios de lei complementar de normas gerais (art. 146, III, b). Quer dizer, os prazos de decadência e de

'prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais' (Plenário, RE 148754-2/RJ, excerto do voto do Min. Carlos Velloso).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Uma premissa parece facilitar bastante o deslinde da questão e ela diz respeito ao significado da palavra homologar. Segundo o dicionário Michaellis, homologar quer dizer '**confirmar por sentença ou autoridade judicial ou administrativa; aprovar**'. Logo, o ato que é sujeito à homologação é o pagamento realizado pelo contribuinte; é ele que será verificado pela autoridade administrativa fiscal e, se estiver correto, será aprovado, confirmado. Não se homologa o lançamento feito pelo contribuinte, como entendeu a Junta de Julgamento Fiscal, 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. 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: 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 exertos do art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, que não seriam substancialmente alcançados pela Decisão do Supremo Tribunal Federal”.

No caso em comento, o crédito tributário que se pretende constituir por intermédio deste Auto de Infração refere-se à utilização de crédito fiscal em montante superior ao devido relativamente às operações de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, irregularidade apurada pelo auditor fiscal a partir da verificação de que a base de cálculo utilizada pelos estabelecimentos remetentes dos Estados de São Paulo, Rio de Janeiro, Sergipe e Paraíba foi calculada em desacordo com as normas constantes da Lei Complementar nº 87/96.

Verifica-se, de logo, que o crédito fiscal lançado na conta-corrente do contribuinte não foi integralmente indevido, mas apenas uma parte sua, o que significa que a compensação feita entre créditos e débitos do ICMS estava, em parte, correta.

Ora, compensação é meio de pagamento, é modalidade de extinção do crédito tributário expressamente revista 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, o direito potestativo de constituir o respectivo crédito tributário quanto aos fatos geradores de janeiro a março de 2003, irremediavelmente tragado pela decadência (intimação ao Auto de Infração em 03/04/2008, sem atos preparatórios formais comprovados no processo administrativo fiscal).

Ante o exposto voto pelo **acolhimento da decadência suscitada pelo recorrente, para declarar extinto o crédito objeto deste lançamento de ofício, quanto aos fatos geradores de 01 janeiro a 31 março de 2003.**”

Em suma, entendo irrepreensíveis as razões antes reproduzidas, do que resulta se consolidar o meu voto no sentido do PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário apresentado e, consequentemente, reformar a Decisão recorrida, porquanto acolhida a decadência suscitada, declarando extinto o crédito objeto do lançamento de ofício para os fatos geradores ocorridos entre 1º de janeiro e 30 de setembro de 2005.

VOTO VENCEDOR (Quanto ao mérito e à preliminar de decadência)

Em que pese o voto proferido pelo Relator, entendemos, comungando com a JJF e com a PGE/PROFIS, que não se vislumbra a decadência arguida pelo sujeito passivo, diante da regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, cujo prazo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, determinação esta repetida no art. 107-B do Código Tributário Estadual – COTEB – Lei nº 3.956/81, abaixo transcrito, *in verbis*, diploma legal ao qual não cabe a este órgão julgador negar vigência, nos termos do art. 167 do RPAF/BA:

“Art. 107-B

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

Quanto à Súmula Vinculante nº 08 do STF - aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DOU de 20/06/2008 – a mesma declara a constitucionalidade de legislação federal que disciplina a decadência e a prescrição do crédito tributário vinculado às contribuições previdenciárias, explicitando o entendimento de que deverá ser aplicado o prazo quinquenal previsto no CTN e reconhecendo que apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais em matéria tributária. Eis o texto da referida Súmula: “*São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto- Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.*”

Entendemos, data venia, que a referida Súmula não se aplica ao ICMS e, em reforço a esta tese, os próprios doutrinadores que estão a se debruçar sobre a matéria cingem sua aplicabilidade à esfera da Administração Pública Federal, a qual compete gerir as contribuições previdenciárias.

Ressaltamos, no entanto, que a questão deverá ser aprofundada no âmbito da Administração Tributária Estadual, mormente diante da posição externada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN – que através do Parecer nº 1617/2008, proferido após a edição da Súmula Vinculante nº 08 e em vista desta, expressamente adotou entendimento quanto à fixação do termo *a quo* do prazo decadencial que comunga com o externado pelo recorrente, além de entendimento em sentido idêntico também adotado pela Procuradoria Estadual do Rio de Janeiro, através do Parecer CFS nº 02/2008, embora deva ser também ressaltado que ambos não vinculam a Administração Estadual baiana ou o Conselho de Fazenda Estadual, mormente diante da disposição expressa da nossa legislação, acima citada.

Ante o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com o voto de qualidade do presidente quanto à preliminar de decadência e quanto ao mérito, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 279468.0021/10-1, lavrado contra TELEMAR NORDESTE LESTE S/A. (OI), devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto valor total de R\$1.059.188,01, acrescido das multas de 60% sobre R\$1.001.138,19 e 50% sobre R\$58.049,82, previstas no art. 42, incisos II, “a” e I, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Quanto à preliminar de decadência e mérito) – Conselheiros(as): Sandra Urânia Silva Andrade, Denise Mara Andrade Barbosa e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO (Quanto à preliminar de decadência e mérito) – Conselheiros(as): Valnei Sousa Freire, Fábio de Andrade Moura e Alessandra Brandão Barbosa.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de março de 2012.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Quanto à preliminar de decadência e mérito)

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – VOTO VENCEDOR
(Quanto à preliminar de decadência e mérito)

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS