

**PROCESSO** - A. I. Nº 279692.0003/09-5  
**RECORRENTE** - TIM NORDESTE S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0115-01/10  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**INTERNET** - 03/05/2012

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0120-11/12

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. INCORREÇÃO NO COEFICIENTE DE CREDITAMENTO. GLOSA DE CRÉDITO FISCAL. Tratando-se de créditos oriundos da aquisição de bens destinados ao ativo permanente do sujeito passivo, a respectiva utilização deve observar a relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, o que, a princípio, foi feito pelos autuantes. Não havendo provas que infirmem o trabalho realizados pelos prepostos fiscais, deve ser mantida a Decisão de primeira instância, que concluiu pela procedência da exigência. Não acolhida a arguição de decadência. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria. Rejeitada a preliminar de nulidade da Decisão de primeiro grau administrativo. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria. Indeferida a perícia requerida, por patente desnecessidade da medida. Multa mantida, ante a falta de competência deste Conselho para declarar a inconstitucionalidade de dispositivo legal. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF nº 0115-01/10), que julgou Procedente a presente autuação, que acusa o sujeito passivo do cometimento do seguinte ilícito tributário:

*Utilizou crédito fiscal relativo a entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido na legislação. Consta ainda que recolheu ICMS, pois o contribuinte não aplicou o coeficiente sobre o valor dos créditos do CIAP para apurar o valor correto do crédito fiscal a utilizar, tudo apurado conforme CIAP apresentado pelo contribuinte; Anexos A, B, C e D; Livro de Apuração do ICMS; Livro Registro de Entrada (todos em meio magnético) que fazem parte desse PAF e cujas cópias foram entregues ao contribuinte. Foram infringidos os artigos 93, inciso V, alínea “a”, art. 97 inciso XII RICMS BA Decreto nº 6.284/97 (RICMS BA)”. Período jan/dez 04.*

A Junta de Julgamento Fiscal rejeitou as preliminares de nulidade e a decadência suscitadas em defesa e indeferiu a perícia fiscal requerida pelo sujeito passivo, dirimindo o mérito da lide administrativa de acordo com os seguintes fundamentos, *in verbis*:

*No mérito, o Auto de Infração exige ICMS recolhido a menos pela utilização do crédito fiscal relativo à entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido na legislação, porque o contribuinte não aplicou corretamente o coeficiente sobre o valor dos créditos do CIAP que determinou o valor do crédito fiscal a utilizar, nos termos do art. 20, § 5º, incisos I a VII, da LC 87/96, redação da LC 102/00. No Estado da Bahia, tais regras foram incorporadas na legislação do ICMS pela Lei 7.710/00, em vigor a partir de 01.01.2001 (art. 93, § 17º, incisos I a VII, do RICMS BA). O sujeito passivo arguiu que o estorno de créditos do ICMS relacionados aos bens do ativo fixo, sob alegação de que não foi observada a proporção entre as*

*operações de saídas isentas e não tributadas em relação às saídas totais; que exige a fiscalização o estorno sobre a parcela relativa à coluna “outras”, entendendo que tais valores ocorrem sem débito do imposto e deveriam fazer parte do montante das operações desoneradas de imposto. Diz, no entanto, em contrário, que “outras saídas” não se confunde com saídas isentas ou não tributadas, de modo que não pode o fisco exigir o estorno sobre tais parcelas.*

*A Lei Complementar 102/00 procedeu às alterações na LC 87/96 (art. 20, § 5º, incisos I a VII), estabelecendo, a partir de 01.08.00, procedimentos específicos para efeito de créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo imobilizado.*

*A mudança legislativa determinou que o crédito apropriado em função da aquisição de mercadoria no estabelecimento, destinada ao ativo permanente deverá ser apropriado à razão de 1/48 - um quarenta e oito avos (I); não sendo admitido o creditamento em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período (II); o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se as tributadas as saídas a prestações com destino ao exterior ou saídas de papel destinadas à impressão de livros, jornais e periódicos.*

*Tal procedimento está regulamentado no Decreto 6.284/97 (art. 93, § 17º, incisos I a VII), vigência a partir de 01.01.2001, já em obediência ao princípio da anterioridade.*

*§ 17. O uso do crédito relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado e respectivo serviço de transporte, ocorridas a partir de 1º/1/2001 fica sujeito as seguintes disposições (Lei nº 7710):*

*I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;*

*II - em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;*

*III - para aplicação do disposto nos incisos I e II, o montante do crédito a ser apropriado será o obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior;*

*IV - o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês;*

*V - na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos, contados, da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;*

*VI - serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo, na forma prevista no § 2º do art. 339, para aplicação do disposto nos incisos I a V deste parágrafo;*

*VII - ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado.*

*Pois bem, examinando os autos do processo, verifico que o ponto central do imbróglio é a divergência no cálculo do coeficiente de creditamento aplicado na apropriação do valor do crédito que pode ser usado relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado. Os Auditores elaboraram demonstrativos que instruem a exigência, fls. 07/15.*

*A arguição do sujeito passivo é no sentido de que não foi observada a proporção entre as operações de saídas isentas e não tributadas em relação às saídas totais; que a fiscalização exige estorno sobre a parcela relativa à coluna “outras”; que esta não se confunde com saídas isentas ou não tributadas, de modo que não pode o fisco exigir o estorno sobre tais parcelas. Apresenta demonstrativo, fl. 76, contendo os valores que entende, poderiam ser estornados, no valor total de R\$ 634.984,13.*

*Entendo que a razão não lhe assiste. Não houve a inclusão, no cálculo do coeficiente, de parcela relativa à coluna “outras”, conforme constam de suas razões, no controle e aproveitamento do crédito fiscal, em função das entradas de bens destinados ao ativo fixo, lançado no Livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP. O AJUSTE SINIEF 03/01, que o instituiu, prevê que o coeficiente de creditamento é dado pela fórmula operações e prestações tributadas + exportações / total das saídas.*

*Nesse passo, incorretos foram os cálculos procedidos pelo sujeito passivo, em seu demonstrativo de fl. 76, porquanto utilizou o VALOR CONTÁBIL de cada mês, subtraiu o valor das ISENTAS e o resto passou a ser*

*VALOR DAS OPERAÇÕES TRIBUTADAS, que confrontado com cada parcela ISENTA (prestações isentas ou não tributadas), informou o coeficiente de creditamento utilizado em seu levantamento. Errou o autuado porque comparou bases desnaturadas (retirou a parcela das isentas / não tributáveis), o que carece de previsão legal. Seus cálculos materializaram a apuração equivocada que julgou existir no demonstrativo fiscal, ou seja: não foi observada a proporção entre as operações de saídas isentas e não tributadas em relação às saídas totais.*

*À seu tempo, o demonstrativo fiscal, fls. 07/15, está em consonância com a própria LC 87/96 (art. 20, § 5º, incisos I a VII), na redação da LC 102/00; Lei 7.710/00 do Estado da Bahia, além do RICMS BA (art. 93, § 17º, incisos I a VII), que expressam “não será admitido o creditamento em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período” e cujo coeficiente de creditamento foi apurado pela proporção das operações e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, conforme consta de levantamento da fl. 15 e cujos valores foram extraídos da escrita fiscal do próprio contribuinte, consignados em seus arquivos magnéticos, fl. 24.*

*Posto isso, entendo que o procedimento fiscal da apropriação feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, a sistemática utilizada para inadmitir créditos nas operações de saídas proporcionais às operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas e o coeficiente para determinação do crédito a ser apropriado foram acertados e corretos os valores do ICMS exigidos na inicial pela utilização indevida de créditos fiscais na entrada de bens do ativo permanente, apurado conforme o Livro CIAP, no valor de R\$ 1.653.871,64.*

*Com relação à violação ao princípio da não cumulatividade, invocada pelo sujeito passivo, não acato sua arguição, uma vez que a Lei Complementar 87/96 conferiu o direito de crédito sobre o imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada real ou simbólica no estabelecimento, de mercadoria destinada ao ativo permanente, a partir de 01.11.96 (art. 20 e 33, III). A vedação ao crédito no caso de se referirem a operações desoneradas do imposto deflui de regra constitucional (art. 155, § 2º, II, a).*

*Após o advento da LC 102/00, a apropriação do crédito relativo a mercadorias destinadas ao ativo permanente, que se fazia por inteiro, conforme regra supra mencionada, passou a ser feita em 48 meses da entrada no estabelecimento (nova redação do art. 20, § 5º, I da LC 87/96). Em conformidade com as razões exposta acima, a nova lei complementar veio alterar, legitimamente, o regime de compensação do tributo, que demandou regulamentação por Lei Complementar, da forma prevista no art. 146 da Carta Magna, para fim de ajuste à realidade tributária, respeitada às garantias, direitos adquiridos e demais princípios tributários, inclusive a não cumulatividade do ICMS e para observância uniforme pelos Estados Federados.*

*Por fim, quanto a alegação de confisco, da excessiva onerosidade da multa, ensejando violação a princípios constitucionais da razoabilidade e proporcionalidade não podem ser acolhidas, por decorrer essa penalidade de expressa previsão da Lei nº 7.014/96, não cabendo aos órgãos administrativos de julgamento deixar de aplicar as regras que compõem o ordenamento jurídico-tributário. A multa aplicada de 60% sobre o imposto exigido está prevista no artigo 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, cuja inconstitucionalidade da norma não nos compete avaliar, por força do art. 167, I, do RPAF/99.*

*Voto, assim, pela procedência do presente Auto de Infração.*

Inconformado, o sujeito passivo interpôs o Recurso Voluntário de fls. 102/123, suscitando preliminar de nulidade da Decisão de primeira instância, sob a alegação de que os argumentos apresentados em sede de defesa foram repelidos de forma sumária desrespeitando claramente o art. 18, incisos II e III do RPAF, o art. 93, IX, da Constituição Federal, e o princípio da verdade material, que impõe à administração fazendária o dever de apurar a verdade dos fatos oponíveis.

Argui, ainda, a decadência do lançamento de ofício com relação aos fatos geradores anteriores a dezembro de 2004, salientando que apenas foi notificado da lavratura do Auto de Infração em 14.12.2009.

Quanto ao mérito da exigência, defende que a fiscalização apurou incorretamente o creditamento, relativo às aquisições para o ativo permanente, uma vez que os auditores fiscais calcularam a proporção de saídas isentas e não tributadas (e que não geram créditos do imposto) não somente sobre o total das operações de saídas, mas também estão a exigir o estorno sobre a parcela relativa à coluna "Outras" do RAICMS.

Diz que os autuantes consideraram que os valores lançados na coluna "Outras" ocorrem sem débito do imposto e, nessa esteira, deveriam fazer parte do montante das operações desoneradas do imposto, quando, na verdade, não se tratam de saídas isentas ou não tributadas, sendo indevido o estorno do crédito relativo a essas operações.

Diz que em momento algum a regra dos arts. 20, da LC 87/96, ou 93, §17, e 97, XII, "a", do RICMS, dispõem que "Outras Saídas" devem ser inseridas na proporção de operações isentas ou não tributadas impassíveis de creditamento. A proporção a ser estornada (ou que não deveria ser creditada pelo autuado) recai única e exclusivamente sobre as operações isentas e não tributadas x total de operações.

Reitera o pedido de perícia fiscal para averiguar a exatidão dos valores que podem ser considerados como devidos pelo sujeito passivo. Salienta que recalculou o valor do estorno de crédito devido, chegando a valor bem distinto daquele que foi apontado pela fiscalização.

Impugna a multa aplicada, requerendo, ao final, o provimento do Recurso interposto.

À fl. 128, a Procuradora Assistente da PGE/PROFIS determinou a remessa dos autos ao Gabinete do Procurador-Chefe da PGE/PROFIS, para manifestação acerca da decadência suscitada pelo contribuinte. À fl. 129, sobreveio despacho do Procurador-Geral do Estado, informando que o entendimento suscitado no Parecer PA-CMG-92-2009 não foi acolhido. O processo, portanto, foi devolvido à PROFIS, para que seja analisado de acordo com o entendimento anteriormente adotado.

Às fls. 130/133, consta o Parecer da procuradora Maria José R. Coelho Lins de A. Sento-Sé, pela rejeição das preliminares suscitadas e, no mérito, pelo não provimento do apelo, ao argumento de que não merecem qualquer reparo o procedimento fiscal de apropriação do crédito à razão de 1/48 por mês e a sistemática adotada para rejeitar créditos nas operações de saídas proporcionais às operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas.

#### **VOTO VENCIDO (Quanto à preliminar de decadência)**

A preliminar de nulidade da Decisão de Primeira Instância não pode ser acolhida, pois, ao revés do quanto sustenta o sujeito passivo, todos os argumentos deduzidos em defesa foram devidamente apreciados pela Junta de Julgamento Fiscal, não havendo falar em omissão. A par disso, cumpre salientar que o recorrente não apontou, especificamente, que questão a Decisão impugnada teria olvidado de apreciar, o que viola a dialeticidade recursal e o ônus da impugnação específico, ambos corolários do direito processual pátrio, seja ele administrativo, seja ele judicial.

#### **Rejeita-se, pois, a preliminar de nulidade.**

Outrossim, **indefiro o pedido de perícia fiscal** formulado pelo sujeito passivo, porque a questão acerca do coeficiente de aproveitamento dos créditos oriundos de aquisições destinadas ao ativo permanente pode ser decidida pela simples análise dos documentos acostados aos autos, tanto pelos autuantes quanto pelo recorrente, sobretudo as informações relativas aos livros Registro de Apuração do ICMS, CIAP, de Entradas e de Saídas, todos do ano de 2004, que estão na mídia acostada à fl. 24.

Destarte, não se trata de fato que dependa do conhecimento especial de técnico para ser deslindado, bem como o exame pericial revela-se desnecessário em vista da prova documental já existente no processo, hipóteses claras de indeferimento da perícia, consoante art. 147, II, alíneas "a" e "b", do RPAF/99.

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

Não é por outro motivo que a máxima latina "*dormientibus non succurrit jus*" (o direito não socorre a quem dorme) volta-se, justamente, contra o credor, contra aquele que pode exercer o

direito, e não contra o devedor, a quem restaria apenas sucumbir diante do direito exercido ou de uma pretensão contra si deduzida.

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

A ninguém interessa 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.

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

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

“Art. 150. (...)”

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

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

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

Após longas e acirradas discussões, a jurisprudência pátria dá fortes sinais de ter chegado a alguns consensos sobre a decadência no âmbito do direito tributário. 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 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).*

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:

*“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.

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 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, 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. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social" (Corte Especial, Arguição de Inconstitucionalidade no REsp nº 616348/MG) 2. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual "o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado". 3. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação — que, segundo o art. 150 do CTN, "ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa" e "opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa" —, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes jurisprudenciais. 4. No caso, trata-se de contribuição previdenciária, tributo sujeito a lançamento por homologação, e não houve qualquer antecipação de pagamento. Aplicável, portanto, a regra do art. 173, I, do CTN. 5. Recurso especial a que se nega provimento”.*

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

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

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

(...)

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



a) A Súmula Vinculante nº 8 não admite leitura que suscite interpretação restritiva, no sentido de não se aplicar - - efetivamente - - o prazo de decadência previsto no Código Tributário Nacional; é o regime de prazos do CTN que deve prevalecer, em desfavor de quaisquer outras orientações normativas, a exemplo das regras fulminadas;

b) apresentada a declaração pelo contribuinte (GFIP ou DCTF, conforme o tributo) não há necessidade de lançamento pelo fisco do valor declarado, podendo ser lançado apenas a eventual diferença a maior não declarada (lançamento suplementar);

c) na hipótese do subitem anterior, caso o Fisco tenha optado por lançar de ofício, por meio de NFLD, as diferenças declaradas e não pagas em sua totalidade, aplica-se o prazo decadencial dos arts. 150, § 4º, ou 173 do CTN, conforme tenha havido antecipação de pagamento parcial ou não, respectivamente; respectivamente; o prazo prescricional, ainda, e por sua vez, conta-se da constituição definitiva do crédito tributário;

d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;

f) para fins de cômputo do prazo de decadência, todas as vezes que comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação deve-se aplicar o modelo do inciso I, do art. 173, do CTN;

g) Para fins de cômputo do prazo de prescrição, nas declarações entregues antes do vencimento do prazo para pagamento deve-se contar o prazo prescricional justamente a partir do dia seguinte ao dia do vencimento da obrigação; quando a entrega se faz após o vencimento do prazo para pagamento, o prazo prescricional é contado a partir do dia seguinte ao da entrega da declaração;

h) A súmula em apreço, em princípio, qualificaria interpretação literal: todo o art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, estaria alcançado pela inconstitucionalidade. Porém, por tratar-se de matéria do mais amplo alcance público, o intérprete deve buscar resposta conciliatória, que não 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”.

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 aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado.

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 novembro de 2004, irremediavelmente tragado pela decadência - intimação ao Auto de Infração em 14/12/2009 e o único ato preparatório formal é a intimação de fl. 18, datada de 08/01/2009, com prazo para conclusão da ação fiscal claramente expirado.

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 de novembro de 2004**.

Vencido quanto à questão da decadência, cumpre-me analisar o mérito da exigência contida no presente Auto de Infração.

Consoante relatado, os autuantes acusam o contribuinte/recorrente de utilizar crédito relativo à aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado em montante superior ao permitido pela legislação. Verifica-se, dos papéis de trabalho, que os autuante elaboraram o demonstrativo de fl.

07, apontando o valor do crédito que foi apropriado indevidamente pelo sujeito passivo, além dos demonstrativos de fls. 08/15, que tratam das desincorporações do ativo permanente que não foram baixadas no CIAP, das entradas para o ativo permanente e do cálculo do coeficiente de creditamento do CIAP. A partir da análise desses demonstrativos, constata-se que a divergência entre os entendimentos dos autuantes e do contribuinte refere-se ao cálculo do índice mensal para aproveitamento dos créditos tratados na autuação.

Vejam, inicialmente, o que diz o art. 20, da Lei Complementar nº 87/96, acerca da apropriação dos créditos das aquisições de mercadorias para o ativo permanente:

*"Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.*

*(...)*

*§ 5o Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado: (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)*

*I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)*

*II – em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)*

*III – para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo **fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos)** da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos; (Redação dada pela Lei Complementar nº 120, de 2005)*

*IV – o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)".*

O §6º, do art. 29, da Lei nº 7.014/96, dispõe de modo similar:

*"§ 6º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente e respectivo serviço de transporte, deverão ser observadas as seguintes disposições (LC 87/96 e 102/00):*

*I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;*

*II - em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;*

*III – para aplicação do disposto nos incisos I e II, o montante do crédito a ser apropriado será o obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo **fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior;***

*IV – o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês;*

*V – na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;*

*VI – serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no art. 28, em livro próprio ou de outra forma que o regulamento determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a IV deste parágrafo; e*

*VII – ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado".*

Logo, como se extrai da simples leitura dos dispositivos legais transcritos, o montante do crédito decorrente da aquisição de bens para o ativo permanente deve respeitar a relação entre o valor de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, de modo a que seja expurgado crédito proporcional às saídas de mercadorias e às prestações de serviços isentos e não tributados.

O índice mensal do crédito, portanto, deve ser calculado de acordo com a seguinte equação:

$$\text{Índice mensal de crédito} = \frac{\text{operações de saídas ou prestações tributadas}}{\text{total das operações de saídas ou prestações}}$$

No caso dos autos, verifica-se, da análise dos livros que estão reproduzidos na mídia de fl. 24 em cotejo com o demonstrativo de fl. 07, que os autuantes colocaram no numerador da referida equação o valor total das saídas tributadas consignado pelo sujeito passivo no livro Registro de Apuração do ICMS, procedimento que está em perfeita harmonia com a legislação de regência. No denominador, por seu turno, os autuantes fizeram constar o valor total das saídas de cada período mensal, o que, a princípio, também se amolda à previsão legal.

O sujeito passivo, quanto a este ponto, limita-se a alegar que as saídas inseridas na coluna "Outras", do livro Registro de Apuração do ICMS, não são operações de saídas isentas ou não tributadas, sendo indevido o estorno do crédito relativo a essas operações. A tese, entretanto, não encontra respaldo nos autos, pois a coluna "Outras" a que se refere o sujeito passivo estão inserida no grupo denominado "Operações s/ débito do imposto", logo, *a priori*, está correta a sua inclusão no denominador e a não consideração dos respectivos valores no numerador.

É certo que, na referida equação, só podem ser consideradas as operações e prestações submetidas ao ICMS. Além disso, devem ser observadas as repercussões das seguintes situações para cálculo do coeficiente de aproveitamento do crédito do ativo permanente: **a)** as regras específicas de manutenção do crédito, tanto para operações isentas/não tributadas quanto para operações com redução de base de cálculo; **b)** as saídas não definitivas, efetuadas com suspensão da incidência do imposto; **c)** as saídas definitivas de bens do ativo permanente em virtude de desincorporação ou saída provisória; **d)** as transferências de material de uso ou consumo; **e)** a incidência de IPI nas operações realizadas entre contribuintes do ICMS; e **f)** outros fatos que gerem repercussão no cálculo do coeficiente.

Todas essas circunstâncias trazem repercussão direta para o montante do crédito existente e para o cálculo do coeficiente de aproveitamento do crédito do ativo permanente, por período mensal.

O sujeito passivo, contudo, nada argumentou nesse sentido, muito menos apresentou provas de que existem, no caso dos autos, operações específicas que foram indevidamente consideradas para cálculo do coeficiente de aproveitamento do crédito do ativo permanente. As alegações, genéricas como foram lançadas e despidas das provas necessárias, impõem a manutenção da exigência fiscal, sobretudo porque é ônus do sujeito passivo apresentar os elementos de provas capazes de infirmar o lançamento de ofício, não servindo, a simples negativa quanto ao cometimento da infração, para fins de elidir a acusação fiscal. Assim estabelecem os arts. 123 e 143, do RPAF/99:

*"Art. 123. É assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do lançamento, medida ou exigência fiscal na esfera administrativa, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da intimação.*

*§ 1º A matéria relacionada com a situação que constitua o objeto da lide deverá ser alegada de uma só vez.*

*(...)*

*§ 5º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-la em outro momento processual, a menos que:*

*I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*

*II - se refira a fato ou a direito superveniente;*

*III - se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos".*

*"Art. 143. A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal".*

Com base nesses mesmos fundamentos, não pode ser acatado o demonstrativo de fl. 76, elaborado pelo sujeito passivo, que aponta a existência de um débito de ICMS de R\$634.984,13, decorrente da mesma infração apontada pelos autuantes e no mesmo período (exercício de 2004). Trata-se de mero demonstrativo, desacompanhado de qualquer prova que possa desconstituir a escrituração do próprio sujeito passivo, constante de seu livro Registro de Apuração do ICMS.

No que concerne à multa pelo descumprimento da obrigação principal, o argumento de confiscatoriedade e desproporcionalidade não pode ser apreciado por este Conselho, tendo em vista a vedação imposta pelo art. 167, I, do RPAF/99.

Ante o exposto, quanto ao mérito, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, devendo ser mantida a Decisão impugnada por estes e pelos seus próprios fundamentos.

#### **VOTO VENCEDOR (Quanto a 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 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, 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 voto de qualidade do presidente quanto à preliminar de decadência e, por unanimidade quanto ao mérito, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279692.0003/09-5**, lavrado contra **TIM NORDESTE S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.653.871,64**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

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

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de abril de 2012.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

FABIO DE ANDRADE MOURA - RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Quanto a preliminar de decadência)

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – VOTO VENCEDOR  
(Quanto a preliminar de decadência)

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA – REPR. DA PGE/PROFIS