

PROCESSO - A. I. Nº 279692. 0001/08-4
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e TNL PCS S/A. (OI)
RECORRIDOS - TNL PCS S/A. (OI) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0265-01/11
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 14/08/2012

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0238-11/12

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO EM VALOR SUPERIOR AO PREVISTO NA LEGISLAÇÃO. O valor do crédito fiscal relativo a bens do ativo imobilizado é calculado multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas as saídas e prestações com destino ao exterior. As operações/prestações sujeitas ao instituto do diferimento são operações/prestações tributadas, já que nelas há a ocorrência do fato gerador, apenas adiando-se a exigência do imposto para um momento subsequente, não se equiparando a operações/prestações isentas ou com não-incidência. Por outro lado, as operações de saída de bens em comodato ou suas remessas para reparo ou conserto, muito embora não tributadas pelo ICMS, como não se subsumem em saídas definitivas, não devem ser computadas no valor total das saídas do estabelecimento. Diligência realizada pela ASTEC/CONSEF, por solicitação da Junta de Julgamento Fiscal, efetuou as devidas inclusões e exclusões, resultando no refazimento dos cálculos. Infração parcialmente caracterizada. Indeferido o pedido de perícia. Não acolhida a decadência suscitada. Decisão não unânime. Mantida a Decisão recorrida. Recursos NÃO PROVIDOS. Decisão unâime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos contra a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal, que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, lavrado em 18/12/2008 para lançar o ICMS no valor de R\$1.658.096,12, acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização de crédito fiscal de ICMS relativo à entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação, nos meses de janeiro a dezembro de 2003.

Consta, ainda, que o contribuinte recolheu a menos o imposto estadual, pois não aplicou o coeficiente de creditamento sobre o valor dos créditos do CIAP para apurar o valor correto do crédito fiscal a apropriar, tudo apurado conforme CIAP apresentado pelo contribuinte; Anexos A, B, C; Livro Registro de Apuração do ICMS e Livro Registro de Entradas (em meio magnético), que fazem parte deste Auto de Infração e cujas cópias foram entregues ao contribuinte.

A Junta de Julgamento Fiscal assim decidiu a lide administrativa, *in verbis*:

Versa o Auto de Infração em lide sobre o cometimento de irregularidade atribuída ao autuado, decorrente de utilização de crédito fiscal relativo à entrada de bens do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido na legislação, por não ter aplicado corretamente o coeficiente sobre o valor dos créditos do CIAP para apurar o valor de crédito fiscal a ser efetivamente utilizado, conforme os artigos 93, inciso V, alínea “a”, art. 97, inciso XII do RICMS/BA.

Inicialmente, cabe-me apreciar a preliminar suscitada pelo impugnante de ocorrência da decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário quanto aos fatos geradores ocorridos até 22/12/2003, sob o argumento de ter sido ultrapassado o prazo previsto no art. 150, § 4º, do CTN, cuja contagem começa a partir da data de ocorrência do fato gerador.

Certamente não pode prosperar a pretensão defensiva, haja vista que as disposições do artigo 173, I, do CTN, que são as mesmas previstas no art. 107-A, I, do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei 3.956/81) e no art. 965, inciso I, do RICMS/97, prevêem que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No presente caso, o contribuinte deixou de oferecer parcelas do tributo e o Fisco agiu no sentido de recuperá-las mediante o lançamento de ofício, isto é, por meio de Auto de Infração, e, neste caso, é aplicável o prazo decadencial expresso no artigo 173, inciso I, do CTN, conforme explicitado acima.

Assim sendo, o prazo para a contagem iniciou-se em 01/01/2004, com termo final em 31/12/2008. Como o lançamento ocorreu em 22/12/2008, precedido de intimação para apresentação de livros e documentos fiscais datada de 13/01/2006(fl. 11) e 07/10/2008(fl. 12), não há que se falar em decadência do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário.

Cumpre registrar, 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, este último cujo trecho é parcialmente reproduzido abaixo, a título ilustrativo:

“Sobre o tema “decadência”, já me pronunciei em outras oportunidades, entre elas a que gerou o Acórdão CJF nº 0274-12/02, da 2ª CJF, e CJF nº 0061-11/05, da 1ª CJF, nos seguintes termos:

“Na segunda alegação preliminar, foi trazido o argumento que, considerando que o Auto de Infração foi lavrado em 30/04/2001, só poderia tratar dos impostos cujos fatos geradores ocorreram após o dia 30 de abril de 1996, em razão da extinção dos créditos tributários relativos aos fatos geradores anteriores, por decadência, visto que o prazo de 5 (cinco) anos para que o sujeito ativo realizasse o ato homologatório de lançamento do crédito tributário, previsto no art. 150, § 4º, do CTN, já teria expirado.

Tal dispositivo do CTN determina que, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (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.

Ocorre que o art. 173, I, do mesmo CTN, preconiza que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, significa dizer lançamento de ofício, como é o caso do Auto de Infração, extinguindo-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Desta forma, está claro que não se operou a decadência do período anterior a 30 de abril de 1996, como pretendeu fazer crer o recorrente.”

Este meu entendimento encontra lastro em Decisão do Superior Tribunal de Justiça, STJ, 1ª Seção, EResp. 101.407/SP, Rel. Min. Ari Pargendler, DJ: 08.05.00, pois aquele precedente jurisprudencial, contém o seguinte mandamento: “Se o pagamento do tributo **não for antecipado**, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. Embargos de divergência acolhidos.” (grifo meu)

Foi exatamente o que ocorreu neste Auto de Infração: o contribuinte ao utilizar indevidamente redução de base de cálculo e crédito fiscal de ICMS, bem como deixar de realizar o estorno de crédito fiscal previsto na legislação, promoveu a redução do imposto a ser recolhido, e, consequentemente, não houve o pagamento antecipado deste imposto.

Assim, entendo que, também no presente caso, por se tratar de lançamento de ofício, via Auto de Infração, não se operou a decadência para o período de janeiro a setembro de 1999, pois o prazo que a Fazenda Pública Estadual teria para constituir o crédito tributário relativo a este findaria em 01-01-2005, e o Auto de Infração foi lavrado em 10-09-2004 e o contribuinte cientificado do mesmo em 29-09-2004.”

Diante do exposto, não acolho a arguição de decadência.

No que concerne ao pedido de realização de perícia para comprovação das razões defensivas, não vislumbro necessidade ou indispensabilidade de sua realização, para solução do litígio. A perícia consiste em exame realizado por técnico ou pessoa habilitada – perito- dotada de conhecimentos especializados sobre determinada matéria. Na realidade, o perito supre a insuficiência de conhecimentos específicos sobre a matéria objeto da lide por parte do julgador. Efetivamente, não é o caso do Auto de Infração em exame, haja vista que os julgadores têm pleno conhecimento técnico sobre as matérias tratadas na autuação. Indefiro, portanto, o pedido de realização de perícia, com fulcro no artigo 147, inciso II, alíneas “a” e “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99.

Entretanto, cumpre registrar que esta Junta de Julgamento Fiscal, converteu o processo em diligência à ASTEC/CONSEF, cujo resultado será objeto de análise mais adiante.

No mérito, a autuação acusa o contribuinte de haver recolhido a menos ICMS pela utilização do crédito fiscal relativo à entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido na legislação, por ter aplicado incorretamente o coeficiente sobre o valor dos créditos do CIAP que determinou o valor do crédito fiscal a utilizar, nos termos do art 20, § 5º, III da Lei Complementar nº 87/96; art. 29, § 6º, III da Lei 7.014/96; art. 93, § 17º, III do RICMS/BA.

Verifico que o impugnante alega que o objetivo da norma é extrair a fração das tributadas que se constitui no numerador, em face do total das operações potencialmente tributáveis que formam o denominador, de forma a vedar-se proporcionalmente o crédito sobre as isentas, significando dizer que a empresa somente poderá aproveitar-se dos créditos de bens adquiridos para seu ativo permanente na proporção das suas saídas tributadas pelo imposto, em conformidade com a fórmula: Operações tributadas no período : Total de operações de saída e prestações do período = percentual a ser aproveitado.

Assevera que para se chegar ao montante referente às saídas tributadas pelo ICMS, utiliza-se o valor de todas as operações e prestações de saídas, no caso, o valor contábil, e delas se diminui as saídas “isentas e não tributadas” do período. Já para a apuração do valor das saídas e prestações escrituradas no mês, devem ser consideradas apenas as receitas potencialmente tributáveis pelo ICMS, ou seja, aquelas decorrentes da prestação do serviço de telecomunicação, no seu caso por se tratar de empresa prestadora de serviços de comunicação.

Afirma que todas as demais receitas auferidas pela empresa, que não sejam decorrentes do pagamento pelo serviço telefônico, a exemplo, de receitas financeiras, vendas de bens imobilizados, prestação de serviços que não de telecomunicação, etc. devem ser excluídas deste cômputo. Isto porque o objetivo da norma em questão é extrair a fração das parcelas tributadas (numerador) em face do total das operações potencialmente tributáveis (denominador), de forma a se vedar proporcionalmente o crédito sobre as isentas.

Nota, também, que os autuantes contestam as alegações do autuado de que calcularam a proporção de saídas considerando também as parcelas relativas à coluna “outras” do livro RAICMS, que não se confunde com saídas isentas ou saídas não tributadas, de modo que não pode o Fisco exigir estorno sobre tal parcela, afirmando que os dispositivos legais que definem o cálculo dos créditos fiscais, no caso, art. 20, §5º, III, LC 87/96; art. 29, §6º, III, Lei 7014/96; art. 93, §17º, III; art. 339, §2º, III, RICMS/ BA, “determinam que o montante de crédito a ser apropriado será obtido multiplicando o valor total do 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 às prestações tributadas as saídas e prestações destinadas ao exterior.”

Afirmam que não existe dispositivo que ampare o item levantando pelo autuado, sendo que, a legislação do ICMS equipara às prestações de serviços tributados, apenas prestações dos serviços de telecomunicações com destino ao exterior, o que não consta no livro Registro de Saídas do sujeito passivo. Salientam que se o legislador especificou as saídas para exterior, havendo outra inclusão ou exclusão, este também diria.

Reportam-se sobre o recálculo produzido pelo autuado, dizendo que não existe dispositivo legal para ampará-lo, sendo impossível incluir ou excluir determinadas prestações de serviços de telecomunicações, razão pela qual a metodologia que aplicaram está correta, haja vista que obedeceu às disposições do art.93, §17º, III do RICMS/ BA.

Registraram que o CONSEF possui jurisprudência sobre a matéria através do Acórdão JJF Nº. 0115-01/10.

De início, cabe-me observar que o Acórdão JJF Nº 0115-01/10, aduzido pelos autuantes como jurisprudência deste CONSEF, apesar de tratar da mesma matéria de que cuida o presente Auto de Infração, efetivamente, não pode assim ser considerado.

Primeiro, porque este CONSEF é composto de duas instâncias de julgamento, competindo às Juntas de Julgamento Fiscal (JJF), dentre outras atribuições, julgar em primeira instância os processos administrativos fiscais em que haja exigência de tributo e multa ou exclusivamente de multa, e às Câmaras de Julgamento Fiscal (CJF), julgar em segunda instância, Recurso de ofício das decisões proferidas pelas Juntas de Julgamento

Fiscal e Recurso voluntário do sujeito passivo contra Decisão de primeira instância em processo administrativo fiscal.

Significa dizer, que as decisões de primeira instância (JJF) são julgadas pela segunda (CJF), quando cabível Recurso de ofício ou quando o sujeito passivo apresenta Recurso voluntário, podendo haver a confirmação ou modificação da Decisão.

Segundo, porque jurisprudência tem o significado de existência de reiteradas decisões sobre o mesmo assunto, no mesmo sentido, o que não é o caso desta matéria, haja vista que, apesar de o referido Acórdão JJF Nº 0115-01/10, não ter sido, ainda, objeto de julgamento pela segunda instância deste CONSEF, observo que a Decisão pela procedência da autuação proferida pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal, nos termos do Acórdão JJF Nº 0004-02/09, foi modificada pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, através do Acórdão CJF Nº 0099-11/10, que julgou improcedente a autuação.

Em verdade, as decisões de segunda instância prevalecem sobre as decisões de primeira instância, conforme aduzido acima, valendo dizer que o entendimento adotado pela primeira instância se contrário ao posicionamento da segunda instância, invariavelmente, será modificado no julgamento da Decisão.

Apesar de não haver regramento expresso na legislação do ICMS, especialmente no RICMS/BA, sobre o que deve ser incluído ou excluído no numerador e denominador da fração que apura o coeficiente para determinação do crédito fiscal, considero que a Decisão proferida pela da 1ª CJF, nos termos do Acórdão CJF Nº 0099-11/10, está em conformidade com a natureza do ICMS.

Isto porque, não há como negar que as operações/prestações sujeitas ao instituto do diferimento são operações/prestações tributadas, haja vista que nelas há a ocorrência do fato gerador, apenas ocorrendo postergação da exigência do imposto para um momento subsequente, tratando-se, indubitavelmente, de operações/prestações que não se equiparam a operações/prestações isentas ou com não-incidência. Também não há como negar que as operações de saídas de bens em comodato ou suas remessas para reparo ou conserto que ocorrem amparadas pela não-incidência do ICMS, não representam saídas definitivas, razão pela qual não devem ser computadas no valor total das saídas do estabelecimento.

A título ilustrativo reproduzo abaixo a ementa do Acórdão CJF Nº 0099-11/10, que reflete com propriedade os termos da Decisão.

“EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO EM VALOR SUPERIOR AO PREVISTO NA LEGISLAÇÃO. O valor do crédito fiscal relativo a bens do ativo imobilizado é calculado multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas as saídas e prestações com destino ao exterior. As operações/prestações sujeitas ao instituto do diferimento são operações/prestações tributadas, já que nelas há a ocorrência do fato gerador, apenas adiando-se a exigência do imposto para um momento subsequente, não se equiparando a operações/prestações isentas ou com não-incidência. Por outro lado, as operações de saída de bens em comodato ou suas remessas para reparo ou conserto, muito embora não tributadas pelo ICMS, como não se subsumem em saídas definitivas, não devem ser computadas no valor total das saídas do estabelecimento. Decisão modificada. Exigência fiscal Improcedente. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Recurso Voluntário PROVIDO. Decisão unânime.”

Conforme a ementa acima reproduzida, cabe a inclusão no numerador das prestações ocorridas com diferimento, bem como a exclusão do denominador dos valores referentes a operações ou prestações que não se subsumem em saídas definitivas, valendo acrescentar que descabe, também, a inclusão de parcelas referentes a operações e prestações não tributadas pelo ICMS, a exemplo de encargos, juros, multa, parcelamento de débito, etc.

Considerando essa linha de entendimento adotada pela segunda instância, esta Junta de Julgamento Fiscal após análise e discussão em pauta suplementar, converteu o processo em diligência à ASTEC/CONSEF, a fim de que Auditor Fiscal designado intimasse o autuado para que apresentasse demonstrativos das parcelas referentes à cessão de rede, fazendo referência acerca dos documentos e livros fiscais respectivos, bem como para que apresentasse demonstrativos das operações e prestações de saídas não tributadas pelo ICMS, a exemplo, de encargos, juros, multa, parcelamento de débito, recebimento de serviços prestados a terceiros, refaturamento, cartões indutivos meio físico, comodato, e outras que não correspondessem à prestação de serviços de telecomunicação tributáveis pelo ICMS. Foi solicitado, ainda, que o diligente analisasse os elementos apresentados pelo autuado, verificando o seu suporte nos documentos e livros fiscais, incluindo no denominador da fração que apura o coeficiente a ser aproveitado, no caso, “Operações tributadas no período” os valores relativos à cessão de rede e excluísse do denominador da fração, no caso, “Total de operações de saídas e prestações do período”, os valores relativos aos itens não tributados pelo ICMS, elaborando, novas planilhas atinentes ao estorno de débito e novo demonstrativo de débito, com o resultado apurado após as inclusões e exclusões aduzidas.

O resultado da diligência refletido no Parecer ASTEC N° 54/2011, da lavra do Auditor Fiscal diligente Ildemar José Landin, esclareceu que cumprida intimação, conforme solicitado pelo CONSEF, o contribuinte entregou documentos com as informações necessárias à consecução do pedido feito à ASTEC, sendo que, a partir das informações prestadas pelo impugnante, que nada mais são do que a condensação das informações prestadas na defesa, de forma a facilitar à diligência as alterações de valores mensais, realizou alteração na planilha dos autuantes de fls. 07 a 09.

Esclareceu ainda o diligente que no anexo C(fl. 9) - que calcula o coeficiente de proporcionalidade-, foram criadas novas colunas, no caso, D, E, G, H , I - para se fazer a exclusão do denominador do coeficiente, das parcelas referentes às operações não tributadas pelo ICMS, como encargos, juros, multa, parcelamento de débito, recebimento de serviços prestados a terceiros, refaturamento, etc, todas constantes do item 2 do pedido de diligência – e, também, criada uma nova coluna, no caso F - com o intuito de se acrescentar ao numerador do cálculo do coeficiente, as operações tributadas do período referente à interconexão – para cumprir o item 1 do pedido de diligência, que solicita acrescentar as operações tributadas no período referente aos valores de interconexão, no numerador do cálculo do coeficiente. Conforme consignado pelo diligente neste caso, não houve parcelas do EILD no exercício fiscalizado.

Registrhou que se observada a coluna J, verifica-se que ela é o resultado da soma das colunas B e C, originalmente as mesmas do demonstrativo elaborado pelos autuantes, acrescentado da coluna F – referente à interconexão-, cumprindo assim a determinação de se acrescentar tais valores no numerador do coeficiente, originalmente coluna D e agora coluna J na diligência.

Observou ainda que o denominador, que no demonstrativo original era a coluna E - total das saídas-, na planilha da diligência, passa a ser a coluna M - que é resultado dos valores totais de saída, originalmente na coluna “E”-, só que agora com as exclusões solicitadas no item 2 - recebimentos de terceiros, comodato, etc.- agora representados pelas colunas D,E,G, H, I. Salientou o diligente que houve situações em que o coeficiente de creditamento ficou maior que 1, o que claramente é uma inconsistência do cálculo, sendo que, nesses casos, foi adotado o maior valor possível(1,0000) e aplicado na planilha que calcula o ICMS recolhido a menos.

Registrhou que efetuadas as devidas alterações, o coeficiente de creditamento assume os valores da coluna N no demonstrativo da diligência, que transportados para o demonstrativo do ICMS recolhido a menos, elaborada pelos autuantes, altera consideravelmente, sendo que nos meses de janeiro a junho, os valores são baixos, mas em valores positivos a exigir, contudo, a partir do mês de agosto, todos os valores se tornam negativos.

A análise do resultado na forma acima referida permite concluir que o trabalho do diligente foi realizado em conformidade com a solicitação contida na diligência. Ou seja, incluiu no numerador os valores referentes apenas à interconexão, haja vista que no exercício fiscalizado não houve parcelas do EILD, passando o numerador do coeficiente, originalmente coluna D para a coluna J.

Já no denominador excluiu os valores referentes a recebimentos de terceiros, comodato, etc., isto é, operações/prestações não tributadas pelo ICMS, passando da coluna E originalmente indicada na planilha dos autuantes para a coluna M.

Como resultado final, consignou o diligente que efetuadas as devidas alterações, o coeficiente de creditamento assume os valores da coluna N no demonstrativo da diligência, que transportados para o demonstrativo do ICMS recolhido a menos, elaborado pelos autuantes, altera consideravelmente, sendo que nos meses de janeiro a junho, os valores são baixos, mas em valores positivos a exigir, contudo, a partir do mês de agosto, todos os valores se tornam negativos, apontando como ICMS a recolher o valor de R\$ 25.052,47.

Conforme consignado linhas acima, o trabalho realizado pelo diligente foi feito em conformidade com a solicitação contida na diligência, portanto, sob esse aspecto não merece qualquer reparo.

Contudo, verifico que a afirmativa do diligente de que nos meses de janeiro a junho, os valores são baixos, mas em valores positivos a exigir, e que a partir do mês de agosto, todos os valores se tornaram negativos, se apresenta equivocada, haja vista que no mês de dezembro o valor também foi positivo.

Também considero equivocado o resultado apresentado no valor de R\$ 25.052,56, pois, o diligente deduziu dos valores positivos – devidos – apurados nos meses de janeiro a julho e dezembro, os valores referentes a créditos fiscais - conforme consta na coluna L, à fl. 223 dos autos -, contudo, cuja utilização deve ser precedida de comunicação à repartição fazendária, para que possa verificar sua legitimidade.

Diante do exposto, o valor do ICMS devido é de R\$68.907,71, conforme demonstrativo de débito abaixo:

Data de Ocorrência	ICMS devido (R\$)
31/01/2003	6.346,47
28/02/2003	6.346,47
31/03/2003	6.346,44
30/04/2003	6.449,59
31/05/2003	6.449,50

30/06/2003	20.741,69
31/07/2003	7.203,82
31/12/2003	9.023,73
TOTAL	68.907,71

No respeitante pedido do impugnante para que as intimações sejam entregues a advogada Juçara Travassos Silva, OAB/BA nº 12.352, nada obsta que o órgão competente da Secretaria da Fazenda possa atender ao pleito, no entanto o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que as situações previstas para intimação ou ciência da tramitação dos processos ao contribuinte estão disciplinadas no art. 108 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF/99.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

Em atendimento ao artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, a Junta de Julgamento Fiscal recorreu de Ofício a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs o Recurso Voluntário de fls. 320 a 322, preliminarmente observando que é irreparável a Decisão da primeira instância no que se refere às inclusões e exclusões de valores no numerador e no denominador da fórmula para apurar o coeficiente de aproveitamento de crédito do ICMS.

Entretanto, suscita a decadência dos débitos cujos fatos geradores ocorreram anteriormente a 22/12/03, tendo em vista que só foi notificado do Auto de Infração em 22/12/08.

Argumenta que, por ser o ICMS um imposto por homologação, o crédito tributário está sujeito ao prazo estabelecido no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, isto é, cinco anos a contar do fato gerador, visto que não restou configurada nenhuma espécie de dolo, fraude ou simulação. Transcreve as decisões do Superior Tribunal de Justiça no AgRg no Ag nº 1.221.742/SP e do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia na Apelação nº 31118-7/2003, a respeito da matéria.

Finalmente, pede o reconhecimento da decadência de parte do débito lançado e a manutenção da Decisão recorrida no que se refere às inclusões e exclusões do coeficiente de aproveitamento de crédito do CIAP.

A PGE/PROFIS, por meio da Dra. Maria Helena Cruz Bulcão, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, afirmando que a preliminar de decadência deve ser afastada pelas razões seguintes:

1. o artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional estabelece o prazo decadencial de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte, sendo a regra geral para as hipóteses de lançamento de ofício e por declaração;
2. quanto ao lançamento por homologação, diz que há duas situações:
 - a) “o sujeito passivo antecipou, efetivamente, o pagamento do tributo devido; neste caso, não que falar-se em decadência, posto que o lançamento será, inapelavelmente, homologado, seja, expressamente, pela autoridade competente, seja, de forma tácita, caso o Fisco deixe transcorrer ‘in albis’ o prazo quinquenal para a homologação expressa, contado da data de ocorrência do fato gerador;
 - b) o sujeito passivo não antecipou o pagamento (ou o fez a menor que o devido); neste caso, o termo inicial do prazo de decadência é o primeiro dia do EXERCÍCIO (financeiro; atualmente coincide com o ano civil; Lei 4.320/64, art. 34) seguinte àquele em que o lançamento PODERIA ter sido efetuado”;
3. sendo assim, considera que o pagamento antecipado é o elemento essencial que caracteriza o lançamento por homologação, pois sem a antecipação não há o que ser homologado;

Conclui, portanto, que a falta de pagamento do imposto ou o pagamento a menos “desloca o limite decadencial para as balizas descritas no art. 173, I, do CTN e não do art. 150, § 4º, do mesmo Código.”

VOTO

No Recurso Voluntário o contribuinte suscitou a decadência dos valores lançados cujos fatos geradores ocorreram no período anterior a 22/12/03, argumentando que, por ser o ICMS um imposto por homologação, o crédito tributário está sujeito ao prazo estabelecido no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, isto é, cinco anos a contar do fato gerador.

Entendo que não se vislumbra a decadência suscitada pelo sujeito passivo, diante da regra disposta no inciso I do artigo 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 repetida no artigo 107-B do Código Tributário Estadual (COTEB), aprovado pela Lei nº 3.956/81, abaixo transcrito, ao qual não cabe a este órgão julgador negar vigência, nos termos do artigo 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 não originais)

Além disso, a Lei nº 3.956/81 (COTEB) estabelece, no artigo 107-A, inciso I, que “*O direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de 5 anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*”.

Sendo assim, o prazo legal para a constituição do crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos em 2004 se esgotaria em 31/12/09. Como este Auto de Infração foi lavrado em 29/12/09, não se encontravam decaídos os débitos relativos aos fatos geradores apontados na peça recursal.

Por outro lado, a Súmula Vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal - aprovada na sessão plenária de 12/06/2008 e publicada no DOU de 20/06/2008 – 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.*”

Enquanto não houver o pronunciamento específico do citado Tribunal, há de se entender que a referida Súmula não se aplica ao ICMS, embora ressalte que a questão deverá ser aprofundada no âmbito da Administração Tributária Estadual, diante das seguintes razões:

1. a posição externada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN – que, por meio do Parecer nº 1617/2008, proferido após a edição da Súmula Vinculante nº 8 e em vista desta, expressamente adotou entendimento quanto à fixação do termo *a quo* do prazo decadencial comungando com o apresentado pelo recorrente;
2. o entendimento em sentido idêntico também adotado pela Procuradoria Estadual do Rio de Janeiro, mediante o Parecer CFS nº 02/2008;
3. o despacho exarado pelo Procurador Geral do Estado da Bahia, datado de 03/11/11, em resposta a Consulta por mim formulada, quando titular do cargo de Presidente deste Conselho de Fazenda Estadual, manifestando-se pela necessidade de elaboração de “*minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B, § 5º, do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazos estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN.*”

No mérito, verifico que foi cobrado o ICMS, objeto dos Recursos Voluntário e de Ofício, em razão da constatação de recolhimento a menos do ICMS pela utilização a maior de crédito fiscal relativo a entrada de bem do ativo imobilizado, apurado conforme o coeficiente de creditamento mensal expresso na seguinte fórmula: operações de saídas ou prestações de serviços tributados / total das operações de saídas ou de prestações de serviços.

Considero que a Decisão recorrida não merece reparos, uma vez que o órgão julgador de primeira instância promoveu, por meio de diligência realizada por fiscal estranho ao feito, as inclusões e exclusões necessárias e corretas.

Embora a legislação tributária baiana não seja clara sobre o que deve ou não fazer parte da fórmula para encontrar o percentual de crédito mensal de ICMS referente às entradas de bens do ativo imobilizado, este Conselho de Fazenda, em diversos julgados, atingiu, após muita reflexão, uma interpretação da legislação que considero razoável.

Sendo assim, está correta a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal quando determinou:

1. a inclusão, no numerador da fração, das prestações de serviços de telecomunicação ocorridas com diferimento (cessão de rede ou interconexão), porque tais prestações são tributadas, haja vista que nelas há a ocorrência do fato gerador, apenas havendo a postergação da exigência do imposto para um momento subsequente, não se equiparando, portanto, a operações ou prestações isentas ou com não-incidência;
2. e a exclusão, do denominador da fração, dos valores referentes a operações ou prestações que não se subsumem em saídas definitivas ou de parcelas referentes a operações e prestações não inseridas no âmbito de incidência do ICMS, a exemplo de encargos, juros, multa, parcelamento de débito, recebimento de serviços prestados a terceiros, refaturamento, cartões indutivos meio físico, comodato, remessas para conserto ou reparo e transferências de bens do ativo imobilizado.

Além disso, agiram acertadamente os julgadores de primeira instância ao reconhecer a existência de equívocos no trabalho diligencial, retificando-os no julgado.

Ante o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos Voluntário e de Ofício, mantendo inalterada a Decisão recorrida.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência)

Divirjo do entendimento firmado pela nobre Relatora com relação à decadência arguida no Recurso Voluntário.

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 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 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 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 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 legislado de improriedades 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 1.569/77, e 45 e 46, da Lei 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 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 desembarque 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".

Ante o exposto voto pelo **acolhimento da decadência** suscitada pela recorrente, para declarar extinto o crédito objeto deste lançamento de ofício, quanto aos fatos geradores anteriores a 22/12/2003.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime quanto à preliminar de decadência e, por unanimidade quanto ao mérito, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279692.0001/08-4, lavrado contra TNL PCS S/A. (OI), devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$68.907,71, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "f", da Lei nº 7014/96 e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Denise Mara Andrade Barbosa, Eduardo Ramos de Santana e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO (Preliminar de decadência) – Conselheiros: Fábio de Andrade Moura e Valnei Sousa Freire.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de julho de 2012.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – RELATORA

FABIO DE ANDRADE MOURA – VOTO DIVERGENTE
(Preliminar de decadência)

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