

PROCESSO - A. I. N° 298922.0010/07-2
RECORRENTE - COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA – COELBA
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3^a JJF n° 0144-03/11
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 05/10/2012

2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0293-12/12

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. BENS DO ATIVO PERMANENTE ALHEIOS À ATIVIDADE DA EMPRESA. GLOSA DE CRÉDITOS FISCAIS UTILIZADOS A MAIS. Para a legitimação do crédito de ICMS não basta que o bem seja técnica e juridicamente classificável como bem do ativo imobilizado – é também preciso que se trate de bem utilizado na atividade-fim do estabelecimento. É legítimo o crédito dos bens do ativo imobilizado, bem como do imposto relativo aos serviços de transporte dos aludidos bens, inclusive o imposto pago a título de diferença de alíquotas desses bens e serviços, adotando-se na determinação do que sejam bens do ativo imobilizado os critérios da legislação federal, nos termos do art. 93, V, “a”, do RICMS, tais como máquinas, equipamentos, transformadores, postes e seus componentes, bancadas de trabalho, veículos, cofres, armários, gaveteiros, computadores, microcomputadores, notebooks, impressoras, monitores, modems, scanners, estabilizadores, móveis em geral para o escritório e outros bens duráveis empregados na manutenção das atividades do estabelecimento, ou seja, bens que a empresa emprega para funcionar. Por outro lado, não se admite o crédito, nos termos do § 2º do art. 97 do RICMS, de valores relativos a bens do ativo permanente alheios à atividade-fim da empresa, a exemplo de veículos de uso individual dos administradores da empresa ou de terceiros, imóveis por acessão física, compreendendo inclusive os materiais de construção civil adquiridos para obras de construção, ampliação ou reforma das edificações, e ainda aparelhos de som, máquinas fotográficas, projetores, televisores, videocassetes, videogravadores, videokês e similares. Sendo o autuado uma concessionária de energia elétrica, certos materiais como fitas isolantes e fitas de proteção, mesmo não sendo bens do ativo imobilizado, constituem insumos indispensáveis em sua atividade, sendo legítimo o crédito, nos termos do § 1º, I, alíneas “a” e “b”, do art. 93 do RICMS. Efetuada a revisão do lançamento, para adequação à orientação fixada por esta Junta em diligência nesse sentido, reduzindo-se os valores lançados originariamente. Não acolhidas as arguições de nulidade e, rejeitada a preliminar de decadência,

suscitada, de ofício, pelo relator. Vencido o voto do relator. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 27/12/2007 para cobrar ICMS no valor de R\$ 38.805,18, com multa de 60%, em decorrência do cometimento da seguinte infração:

Infração 01 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento,

Em complemento a infração, consta as seguintes observações:

"O contribuinte utilizou indevidamente crédito fiscal referente à aquisição de lâmpadas, padrões de entradas, armários, mesas, itens de informática e outros, mercadorias que não compõem o ativo imobilizado destinado à manutenção das atividades da empresa.

Em algumas aquisições interestaduais de veículos, a COELBA efetuou recolhimento de DIFAL indevido(ou a maior), tendo lançado estes valores a crédito no CIAP. No entanto, quando da execução do roteiro de auditoria do DIFAL, que resultou no Auto de Infração nº 269190.0005/04-4, e estes valores foram compensados (restituídos). Dessa forma, a fiscalização está a cobrar o crédito indevido no CIAP referente a este recolhimento a maior de DIFAL em algumas aquisições de veículos. O contribuinte utilizou procedimentos diferentes para cada aquisição de veículos no período tendo a fiscalização examinado cada caso individualmente."

O contribuinte apresentou Defesa às fls. 98 e 111, pedindo pela improcedência da infração e, por parte do fiscal autuante, apresentação de informação fiscal às fls. 153 a 163, rebatendo alegações defensivas e pugnando pela procedência parcial do Auto de Infração.

O processo foi remetido em diligência duas vezes as fls 168 e 644 a 666 com a revisão do valor do crédito tributário sendo este reduzido de R\$ 38.805,19 para R\$ 36.527,07.

Regularmente instruído, o processo foi a julgamento pela 3ª JJF, que decidiu, por unanimidade, pela procedência parcial da exigência fiscal, com base nas considerações a seguir transcritas, *in verbis*:

"VOTO

O lançamento em discussão cuida de crédito fiscal de ICMS que segundo a fiscalização teria sido utilizado de forma indevida, relativamente a bens adquiridos para integrar o ativo permanente do estabelecimento que não seriam destinados à manutenção das atividades da empresa. Houve ainda recolhimento de diferença de alíquotas a mais, tendo a empresa escriturado os respectivos valores a crédito, os quais foram objeto de outro Auto de Infração, e estes valores foram compensados (restituídos), sendo no presente Auto cobrado o crédito indevido referente a tais recolhimentos a mais a título de diferença de alíquotas.

O crédito de bens do ativo imobilizado não constitui um direito absoluto, sendo condicionado a que os bens sejam destinados à manutenção das atividades do estabelecimento (atividade-fim), nos termos do art. 93, V, do RICMS:

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

(...)

V - o valor do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada, real ou simbólica, no estabelecimento, de mercadorias, bens ou materiais, bem como do imposto relativo aos respectivos serviços de transporte, inclusive o imposto pago a título de diferença de alíquotas, sendo as mercadorias, bens ou materiais destinados:

a) a partir de 01/11/96, ao seu ativo imobilizado, assim entendidos os bens destinados à manutenção das atividades do estabelecimento, atendida a legislação federal (§§ 11 e 12);"

Chamo a atenção para as expressões bens destinados à manutenção das atividades do estabelecimento e atendida a legislação federal.

Quanto à primeira, quando o legislador se refere a “bens destinados à manutenção das atividades do estabelecimento”, é evidente que com essa orientação ele pretende excluir, por exemplo, a) os bens do ativo permanente adquiridos para locação a terceiros, e b) os bens que a empresa adquire para fins de investimento ou especulação.

Para aclarar esse entendimento, basta notar a regra do § 2º, I, do art. 97 do RICMS.

O grupo de contas que integram o ativo permanente é bastante vasto, envolvendo inclusive bens imateriais. Na situação em exame interessam apenas os bens materiais. Nos termos do § 1º, “c”, do art. 178 da Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/76), o ativo permanente divide-se em três segmentos: ativo imobilizado, ativo diferido e investimentos. Para fins de crédito de ICMS, o que interessa no âmbito do ativo permanente é o subgrupo imobilizado. Com efeito, não é todo bem do ativo permanente que dá direito ao crédito de ICMS.

Por bens do ativo imobilizado devem ser entendidos aqueles destinados à manutenção das atividades do estabelecimento: instalações físicas, máquinas, equipamentos, veículos, móveis, computadores, impressoras, enfim, bens duráveis, de valores quase sempre significativos.

Com relação especificamente ao ativo imobilizado, prevê a supracitada lei em seu art. 179:

“Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

.....
IV - no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial;”

Voltando à regra do RICMS: a expressão bens destinados à manutenção das atividades do estabelecimento conduz o intérprete à compreensão de que tais bens são todos aqueles que a empresa emprega para funcionar. Uma empresa não funciona sem “administração”. Computadores, impressoras, arquivos, móveis de escritório, por exemplo, são absolutamente indispensáveis na “manutenção das atividades do estabelecimento”.

A outra expressão que destaco do art. 93, V, “a”, do RICMS, é: atendida a legislação federal. O autuado reconheceu parte do débito, admitindo a existência de erros na contabilização de alguns bens de uso e consumo. Com relação aos demais, sustenta que a contabilização está de acordo com o Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia Elétrica, elaborado pela Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), em consonância com a Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas), pronunciamentos da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e do IBRACON.

Em atendimento a diligência determinada pelo órgão julgador, o contribuinte apresentou relatório em que é feita a descrição da função de cada tipo dos bens objeto da glosa do crédito fiscal em discussão nestes autos, indicando a forma como cada tipo de bens é empregado na empresa, com indicação inclusive do setor ou local em que os bens são empregados.

Na referida diligência, foi solicitado que os autuantes, em face das explicações prestadas pela empresa, prestassem nova informação, analisando os elementos apresentados por ela, levando em conta os critérios jurídico-contábeis atinentes à distinção entre bens de uso ou consumo e bens do ativo permanente, e, no tocante a estes, o conceito de bens atinentes às atividades da empresa ou alheios a tal atividade, à luz do art. 97, IV, “c”, e § 2º, do RICMS.

Os nobres autuantes, malgrado o seu inegável zelo pela preservação do interesse da fazenda pública, não abordaram a questão sob o enfoque do art. 97, IV, “c”, e § 2º, do RICMS:

“Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, qualquer que seja o regime de apuração ou de pagamento do imposto:

IV - quando a operação de aquisição ou a prestação:

.....
c) se referir a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento;

.....
§ 2º Para os efeitos da alínea “c” do inciso IV, salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento, não conferindo ao adquirente direito a crédito, dentre outras situações:

I - os bens, materiais, mercadorias ou serviços não destinados à utilização na comercialização, na industrialização, na produção, na extração, na geração ou na prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação, a exemplo dos bens do ativo permanente adquiridos para locação a terceiros ou para fins de investimento ou especulação, ressalvados os bens do ativo

imobilizado e os materiais de uso ou consumo efetivamente utilizados, empregados ou consumidos pelo contribuinte do imposto;

II - os veículos de transporte pessoal, assim entendidos os automóveis ou utilitários de uso individual dos administradores da empresa ou de terceiros;

III - os imóveis por acessão física.”

Visando à adequação do lançamento aos parâmetros da legislação, foi determinada nova diligência a fim de que a Assessoria Técnica (ASTEC) deste Conselho, em face das explicações prestadas pela empresa relativamente à função de cada espécie de bem, analisasse os elementos apresentados, levando em conta os critérios jurídico-contábeis atinentes à distinção entre bens de uso ou consumo e bens do ativo permanente, e, no tocante a estes, o conceito de bens atinentes às atividades da empresa ou alheios a tal atividade, recomendando-se que na revisão do lançamento fosse observada a seguinte orientação:

a) é legítimo o crédito dos bens do ativo imobilizado, bem como do imposto relativo aos serviços de transporte dos aludidos bens, inclusive o imposto pago a título de diferença de alíquotas desses bens e serviços, adotando-se na determinação do que sejam bens do ativo imobilizado os critérios da legislação federal, nos termos do art. 93, V, “a”, do RICMS, tais como máquinas, equipamentos, transformadores, postes e seus componentes, bancadas de trabalho, veículos, cofres, armários, gaveteiros, computadores, microcomputadores, notebooks, impressoras, monitores, modems, scanners, estabilizadores, móveis em geral para o escritório e outros bens duráveis empregados na manutenção das atividades do estabelecimento, ou seja, bens que a empresa emprega para funcionar;

b) para efeitos de glosa do crédito, devem ser considerados, nos termos do § 2º do art. 97 do RICMS, os valores relativos a: 1) bens do ativo permanente adquiridos para locação a terceiros ou para fins de investimento ou especulação; 2) veículos de transporte pessoal, assim entendidos os automóveis ou utilitários de uso individual dos administradores da empresa ou de terceiros; 3) imóveis por acessão física, compreendendo inclusive os materiais de construção civil adquiridos para obras de construção, ampliação ou reforma das edificações (blocos cerâmicos, tijolos, telhas, madeiras, portas, janelas, grades, cimento, tintas, argamassas, pisos, azulejos e outros elementos dessa ordem de coisas; 4) aparelhos de som, máquinas fotográficas, projetores, televisores, videocassetes, videogravadores, videokês e similares;

c) caso em meio aos créditos em discussão houvesse valores relativos a bens que tecnicamente não pudessem ser considerados na categoria de ativo imobilizado, por serem mais apropriadamente classificáveis como insumos ou como materiais de consumo, deveriam ser considerados os créditos dos insumos da atividade-fim da empresa (fitas adesivas, fitas isolantes e fitas de proteção, por exemplo), procedendo-se à glosa dos créditos referentes a materiais de uso ou consumo do estabelecimento, de acordo com o critério estabelecido no § 1º do art. 93 do RICMS.

A diligência foi cumprida seguindo essa orientação, reduzindo-se o valor do crédito tributário a ser lançado de R\$ 38.805,19 para R\$ 36.527,07.

Em sua última manifestação, a defesa reclama que no valor remanescente ainda existem créditos utilizados de forma devida, por se tratar de bens do ativo imobilizado da empresa.

Não custa repetir: para a legitimação do crédito de ICMS não basta que o bem seja técnica e juridicamente classificável como bem do ativo imobilizado – é também preciso que se trate de bem utilizado na atividade-fim do estabelecimento.

Por sua, os autuantes, pronunciando-se sobre a revisão, manifestaram sua discordância quanto ao crédito fiscal de fitas isolantes e fitas de proteção, ponderando que, embora esses materiais sejam utilizados pelo autuado diretamente na sua atividade-fim, a seu ver tais materiais têm natureza de bens de uso e consumo.

Praticamente não há o que dizer quanto a essa objeção, haja vista que os próprios fiscais acentuam que esses materiais são utilizados na atividade-fim da empresa. O autuado é uma empresa que trabalha com energia elétrica. Mesmo que não se trate de bens do ativo imobilizado, fitas isolantes e fitas de proteção constituem insumos indispensáveis em sua atividade. O § 1º, I, alíneas “a” e “b”, do art. 93 do RICMS não deixa dúvida: é legítimo o crédito de quaisquer coisas que estejam vinculadas à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação (alínea “a”) ou que sejam consumidas em tais processos (alínea “b”).

Acato a revisão efetuada pela ASTEC, corrigindo-se, contudo, a soma, que em vez de R\$ 36.527,07 totaliza R\$ 36.527,08. O crédito tributário a ser lançado fica reduzido de R\$ 38.805,19 para R\$ 36.527,08. O demonstrativo do débito deverá ser refeito com base nos elementos à fl. 671, a saber:

- janeiro de 2002: R\$ 710,57
- fevereiro de 2002: R\$ 935,84
- março de 2002: R\$ 1.298,75
- abril de 2002: R\$ 2.267,48

- maio de 2002: R\$ 2.156,82
- junho de 2002: R\$ 2.503,79
- julho de 2002: R\$ 2.494,73
- agosto de 2002: R\$ 3.706,19
- setembro de 2002: R\$ 4.153,45
- outubro de 2002: R\$ 4.482,79
- novembro de 2002: R\$ 5.170,23
- dezembro de 2002: R\$ 6.646,44

Total: R\$ 36.527,08

Consta à fl. 165 que parte do valor lançado já foi recolhida.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologada a quantia já paga."

Inconformado com a Decisão proferida pela Primeira Instância, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário (fls. 724 a 731), onde alega que a Decisão recorrida merece ser reformada, repisando integralmente os argumentos apresentados na sua defesa inicial, bem como refaz todos os pedidos já postulados.

Após um breve relato dos fatos, da tempestividade do Recurso afirma que direito ao crédito do ICMS decorrente da aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado da empresa é assegurado pela Constituição Federal, através do princípio da não-cumulatividade.

Cita e transcreve o artigo 155, § 2º, incisos I e XII da C.F. para dizer que o ICMS será não cumulativo, compensando-se o que foi devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal e que cabe a lei complementar dispor sobre substituição tributária e disciplinar o regime de compensação do imposto. Também colaciona o art. 146, III da CF para asseverar sobre as competências da referida lei complementar.

Diz que a possibilidade de aproveitamento do crédito do ICMS na aquisição de bens destinados a integrar o ativo permanente está prevista no art. 20 da Lei Complementar nº. 87, de 1996, o qual também reproduz. Alega que o RICMS/BA vigente à época dos fatos corrobora com a Lei Complementar Federal, por meio de seu art. 93, §2º. Fala que o correto significado da expressão "ativo imobilizado", essencial para interpretação dos dispositivos legais. Nesta toada, diz que o "*O Ativo Imobilizado é formado pelo conjunto de bens e direitos necessários à manutenção das atividades da empresa, podendo apresentar-se tanto na forma tangível (edifícios, máquinas, etc.) como na forma intangível (marcas, patentes, etc.). O Imobilizado abrange, também, os custos das benfeitorias realizadas em bens locados ou arrendados*". Em complemento, afirma também que "*São classificados ainda, no Imobilizado, os Recursos aplicados ou já destinados à aquisição de bens de natureza tangível ou intangível, mesmo que ainda não em operação, tais como construções em andamento, importações em andamento, dentre outros*".

Diz que o conceito contábil de Ativo Imobilizado encontra-se expresso na Lei nº. 6.404/76, nos arts. 178 e 179, 'b', os quais traz aos autos. Alega que a Resolução nº. 1.025 do Conselho Federal de Contabilidade, de 14/04/2005, conceitua Ativo imobilizado como os ativos tangíveis que a) são mantidos por uma entidade para uso na produção ou na comercialização de mercadorias ou serviços, para locação, ou para finalidades administrativas, ou; b) têm a expectativa de serem utilizados por mais de doze meses, ou; c) haja a expectativa de auferir benefícios econômicos em decorrência de sua utilização, ou; d) possa o custo do ativo ser mensurado com segurança.

Alega que o Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia Elétrica, elaborado pela ANEEL descreve o correto procedimento contábil para registro dos móveis e utensílios na conta do sub-grupo ativo imobilizado, integrante do ativo permanente, da seguinte forma:

Destina-se à contabilização das imobilizações em móveis de modo geral e em utensílios próprios para escritório ou para utilização geral e não específica. Bens estes empregados pela concessionária, de modo exclusivo e permanente, na consecução do objeto da concessão para o Serviço Público de Energia Elétrica.

Incluirá aparelhos e instrumentos de reprodução visual e/ou sonora, peças de decoração e adorno, exceto obras de arte.

Incluirá, também, os móveis e utensílios para os serviços de construção quando não debitáveis na subconta 132.0X.X.9 - Imobilizado em Curso, conforme Nota 2.

Terá saldo sempre devedor, o qual indicará o total das imobilizações supracitadas.

Após delinear todo esse arcabouço jurídico, alega que “*a desconsideração do crédito fiscal advindo da aquisição de bens como mesas, cadeiras, armários, aparelhos de informática, equipamentos eletrônicos se revela contrária à norma legal*”. Fala que “*Não há razões lógicas para não se considerar equipamentos eletrônicos e mobiliário de escritório como imprescindíveis para a correta prestação da atividade econômica da empresa, ainda mais do recorrente, que deve atender satisfatoriamente a todas as demandas dos consumidores de energia elétrica do Estado da Bahia*”. Aduz que o lançamento ocorreu “*por conta dos Auditores Fiscais, que meramente consideraram indevidos os créditos de todos os bens inscritos no CIAF, sem proceder a qualquer análise mais pormenorizada*”. Em defesa do aproveitamento dos créditos para os materiais de escritório, argumenta que hoje “*é inconcebível que uma empresa funcione sem equipamentos eletrônicos como computadores e impressoras*”. Em seguida arremata seu raciocínio dizendo que “*É impossível até mesmo de se imaginar a hipótese do recorrente tentar fornecer energia a todo o Estado da Bahia, cobrar os valores devidos, repassar os impostos por ela recolhidos, atender às demandas dos consumidores, supervisionar o bom funcionamento da rede e monitorar a necessidade de sua expansão sem se utilizar de um reles computador, uma mesa, um telefone, uma gaveta de arquivos. Como, então, dizer que tais bens não são essenciais à atividade econômica desenvolvida?*”.

Sobre outro enfoque, alega que todo o gerenciamento de distribuição de potência da rede, além da cobrança pelo serviço prestado, é feita de forma automatizada, sem interferência humana. Diante desse fato, pergunta se “*ainda assim não seriam os computadores essenciais para esta atividade?*”. Nesta mesma toada, alega que é desprovido de qualquer lógica ou substrato jurídico dizer que o mobiliário utilizado nas dependências e agências de atendimento do recorrente, necessários para a empresa desempenhar as suas atividades e oferecer atendimento satisfatório ao público, não são bens essenciais à atividade-fim da empresa.

Ao final, pede que seja reformada a Decisão recorrida, para julgar parcialmente procedente o Auto de Infração em relação ao montante do imposto já reconhecido pela empresa recorrente, desconsiderando-se o restante da autuação efetuada.

Após os autos foram encaminhados a PGE/PROFIS para análise.

Ao exarar o Parecer de fls. 751 a 753, o i. procuradora Maria José Ramos L. de A. Sento-Sé, após uma breve síntese do Recurso interposto, entende que as alegações do Recorrente não merecem acolhimento.

Ao final, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

VOTO (Vencido quanto à preliminar de decadência)

Trata-se de Recurso Voluntário que tem por objeto o pedido de improcedência parcial do Auto de Infração que foi considerado parcialmente procedente quanto à utilização indevida de crédito fiscal ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento.

Entretanto, por ser uma questão de ordem pública, faço uma análise sobre a decadência do direito do fisco de constituir o crédito tributário conforme o art. 150, §4º do CTN, pois, segundo consta, alguns dos fatos geradores ocorreram no ano 2002 e a autuação foi lançada somente em 27.12.2007, ou seja, cinco anos após os fatos geradores do referido ano.

Por seu turno, para decidir sobre essa questão, é necessário fazer uma reflexão sobre a edição da Súmula Vinculante nº 08 e o Parecer exarado pelo ilustre Procurador Geral do Estado da Bahia, em decorrência da diligência suscitada por esta 2ª CJF em outros processos neste CONSEF.

Pois bem, diz a Súmula Vinculante nº 08, editada pelo STF:

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

Primeiramente ressalto que a redação dada ao verbete sumular não ajuda o intérprete a reconhecer o extraordinário alcance e dimensão dessa nova norma jurídica inserida no sistema legal brasileiro. A princípio, a referida manifestação do STF unicamente expurga do ordenamento jurídico, por vício de inconstitucionalidade, os citados artigos de matéria previdenciária. Entretanto, somente após uma leitura atenta e diante de uma reflexão profunda dos fundamentos que levaram a edição desta posição jurisprudencial importante, é que podemos entender como todo o sistema tributário nacional foi alterado de forma indelével.

Após uma análise mais apurada dos seus fundamentos, entendo que a verdadeira questão de fundo neste posicionamento do Supremo Tribunal Federal é o estabelecimento da competência legislativa e o tipo de norma legal adequada para prever a aplicação dos institutos da decadência e prescrição. Da leitura dos votos dos Recursos Extraordinários que embasaram o entendimento sumular vinculante nº 8 (RE's 556664-1, 560626-1, 559943-4, dentre outros), fica constatado com plena nitidez que o STF conclui que a prescrição e a decadência só podem ser disciplinadas por Lei Complementar de âmbito nacional, vez que são institutos gerais do direito tributário.

A ementa do Recurso Extraordinário nº 556.664/RS é lapidar e resume toda a essência da debatida Súmula, por isso, vale transcrevê-la, *in litteris*:

“EMENTA: PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVÍDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, b, III, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica. II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias. III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes. IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVÍDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69. V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento. (RE 556664 / RS-RIO GRANDE DO SUL / RECURSO EXTRAORDINÁRIO / Relator(a): Min. GILMAR MENDES / Julgamento: 12/06/2008 / Órgão Julgador: Tribunal Pleno)” (grifo nosso)

Diante deste inequívoco pronunciamento, está claro que, em nome da equidade e da segurança jurídica, a determinação do Supremo Tribunal Federal, via Súmula Vinculante nº 8, é no sentido de que **somente o CTN pode prever prazos prescricionais e decadenciais em torno de matéria tributária**, e, deste modo, não poderia o COTEB versar sobre esses assuntos, por se tratar de matérias reservadas a Lei Complementar, segundo mandamento constitucional e interpretação do Supremo.

Na inteligência dessa jurisprudência vinculante, permitir regulação distinta por parte de cada ente da federação, implicaria um verdadeiro ataque aos princípios da isonomia e da segurança jurídica. Portanto, se faz necessária que a regulação desses temas tributários tenha âmbito nacional, sob a égide de uma única norma, o CTN.

Deste modo, tecidas as considerações acerca dos reflexos advindos da Decisão do STF, entendo que a aplicação do COTEB para fins de estabelecimento do início da contagem do prazo decadencial não se coaduna com o quanto disposto na própria Constituição Federal e no quanto estabelecido nos fundamentos da Súmula Vinculante nº 8 do STF.

Por seu turno, também devemos analisar a ressalva do início do §4º do art. 150, de que supostamente instituiria uma permissão legal para fixação de prazo diverso de decadência em outra lei.

A meu ver, para solucionar essa celeuma, devemos fazer uma interpretação jurídica com referência a dois aspectos relevantes na análise desta questão: a) a de que o CTN é anterior à promulgação da Constituição Federal de 1988, ou seja, aquele Código deve se adequar aos mandamentos constitucionais e, b) a de que o entendimento esposado pelo STF, com a edição desta Súmula Vinculante, não permite o regramento de institutos gerais de direito tributário por outras normas, a não ser a Lei Complementar prevista na própria Constituição Federal, afastando automaticamente a ressalva disposta no texto original do Código Tributário, parte, que eu entendo, não fora recepcionada pela Carta Magna.

Em outras palavras, não podemos nos ater a uma interpretação literal do disposto no §4º do art. 150 do CTN e conceder uma permissão aos legisladores infraconstitucionais, pois, tal atitude esta em flagrante desacordo com a exegese do texto da Carta Magna e a interpretação do STF quando da expedição deste juízo Sumular. Caso contrário, não poderíamos falar em preservação da equidade e da segurança jurídica, princípios centrais e sustentadores da Decisão vinculante do Tribunal Superior.

Ora, como a Súmula Vinculante declarou a inconstitucionalidade dos artigos de uma lei de natureza tributária, no caso, os art. 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tinham como fundamento de existência legal o mesmo mandamento do art. 150, §4º, primeira parte do CTN, então, *mutatis mutandis*, verificada a inconstitucionalidade dos referidos artigos por falta competência material, fica afastada a aplicação da mesma permissão legal do §4º para as outras normas de natureza tributária de todos os entes da federação, instituidora de qualquer tributo. Isso nada mais é do que uma consequência lógica/jurídica inegável e inexorável, com aplicação e abrangência em relação à lei criadora de qualquer tributo, seja a lei do ICMS, ISS, IPI, etc.

Dessa forma, salta aos olhos que para o STF não cabe a nenhuma norma, de nenhum ente federativo, instituidora de qualquer tributo, regulamentar os institutos gerais de direito tributário, reservados pela Constituição Federal ao alvitre exclusivo de Lei Complementar, de âmbito nacional.

Porém, antes de fechar o raciocínio sobre a SV. 08, é necessário fazer breves comentários em relação à Resposta da Consulta sobre o Procedimento de Uniformização de Orientação Jurídica, elaborada pela PGE/PROFIS, de lavra do Procurador Geral do Estado da Bahia em vários PAF's deste CONSEF. Quadra apontar que, infelizmente, a Resposta concedida não aborda de maneira abalizada a questão principal para a solução dessa lide. Vejo que a d. PGE não fundamenta a sua posição quanto à possibilidade da aplicação ou não do COTEB, levando-se em conta o posicionamento do STF, mas tão somente expõe uma negativa de reabertura de debate, mantendo um posicionamento antigo, sob a égide de outras luzes que não mais existem. Em outras palavras, entendo que não houve o aprofundamento e a reflexão necessários que cabem no trato da questão da decadência e da prescrição, assuntos modificados após o pronunciamento do STF.

Em que pese o zelo sempre expedido por este órgão nos debates da matéria, devido à importância da questão em si, com consequências tributárias, administrativas e políticas práticas para o Povo

e o Estado da Bahia, sinto que a falta de um posicionamento fundamentado, inequívoco e suficientemente claro deixou de trazer a necessária segurança jurídica para os administrados e para os contribuintes deste Estado. Ademais, a Resposta prestada pela PGE formalmente responde à Diligência solicitada por esta 2ª Câmara de Julgamento, mas não esclarece em nenhum aspecto, o posicionamento a ser seguido nas situações iguais esta, vivida nos autos.

Dest'arte, apreendo que a única manifestação valiosa da Resposta, exarada pelo Procurador Geral do Estado, o Srº Rui Moraes Cruz, é a indicação da necessidade de alteração do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB) para afastar divergências entre este e o Código Tributário Nacional. Pela importância dessa sugestão, transcrevo tal passagem:

“Não obstante, tendo em vista o conteúdo das discussões sobre a matéria em comento, acolho a sugestão manifestada pela i. Procuradora Chefe em exercício no despacho de fls. 187/188, deve o presente expediente retornar à PROFIS para que seja elaborada minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B, 5º do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazo estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN.”

Ora, se há necessidade de alteração, é sinal de que tal norma não é adequada para a solução e regulação das situações jurídicas tributárias realizadas dentro do Estado da Bahia! Salvo melhor inteligência, a sugestão proposta parece indicar, com grande clareza e veemência, a necessidade de alinhamento da legislação estadual com o CTN, o que reforça a tese de que o prazo decadencial deve ser aquele estabelecido pelo Código Tributário Nacional, lei de âmbito nacional, consoante inteligência da Súmula Vinculante nº 08.

Nesse contexto, devo lembrar que uma Súmula Vinculante tem poder impositivo, tudo em razão do seu caráter e efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração Pública direta e indireta, em todas as esferas de poder. Ou seja, me parece inapropriada, quiçá impossível, a utilização do COTEB como ferramenta de condução da questão de definição do marco inicial do prazo decadencial, uma vez que as questões gerais de matéria tributária só podem ser dispostas em lei específica, ditada pela Constituição Federal.

Por fim, com a patente alteração de paradigma ocorrida, tenho como certa a assertiva de que não podemos mais seguir a ‘antiga’ jurisprudência desse Conselho, que abraçava entendimento diferente sobre a possibilidade do regramento da decadência e da prescrição. A agora, após a edição da Súmula em debate, com a legislação sob novo enfoque, devemos repensar nosso entendimento para adequá-lo à nova realidade jurídica, imposta pelo STF, mas de forma alguma aplicá-la como anteriormente se fazia (com base no COTEB ao invés do CTN), como opinou a PGE/PROFIS, sob pena de prejudicar o próprio erário estadual, ante a flagrante inconstitucionalidade do regramento estadual e de se afastar do princípio da eficiência (art. 37, caput da CF), pois, nos tempos atuais, em plena era digital, 5 anos é tempo mais que suficiente para que o Fisco lance ou perquirir qualquer soma a título de tributo.

Tecidas as considerações acerca da impossibilidade da aplicação do COTEB na regulação de matérias gerais de direito tributário, por não ser a norma prevista na CF/88, resta saber quando devemos aplicar o regramento do CTN no ICMS.

Como sabido, o Código Tributário tem dois artigos dispondo sobre a decadência: o art. 150, §4º, para lançamento por homologação, e; o art. 173, I, para lançamentos de ofício. Consequentemente, para sabermos qual regramento deve ser usado, temos que definir de maneira segura, quando estamos diante de um lançamento por homologação e quando estamos diante de um lançamento de ofício.

Primeiramente, vale transcrever os artigos 150, §4º e 173, I do CTN:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de 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.”

(...)

“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”

Depois, devemos observar as normas e o entendimento jurisprudencial dominante do STJ para definir quando é caso de lançamento por homologação e de ofício. Nessa esteira, o COTEB, numa reprodução do artigo 150, do CTN, assim entende o que seria o lançamento por homologação, consoante o teor do seu art. 107-B:

“Art. 107-B. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.”

Sobre a diferenciação dos lançamentos, o STJ já pacificou seu entendimento no sentido de que lançamentos por homologação seriam aqueles que os sujeitos passivos têm o dever de antecipar o pagamento do ICMS sem que haja prévio exame por parte da autoridade administrativa, sendo aplicável, nestes casos, o quanto disposto no art. 150, §4º do CTN, ou seja, a regra da decadência após 5 anos da ocorrência do fato gerador.

Podemos trazer à baila, a Decisão do Agravo Regimental no Recurso Especial 117291 do Rio Grande do Sul, de relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, que muito bem expõe o entendimento consolidado do STJ:

“EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOR. DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. ART. 20, § 4º, E 21, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC.

1. Agravo regimental no Recurso especial em que se discute o prazo para a constituição de crédito tributário remanescente de ICMS, no caso em que ocorre o pagamento a menor do tributo.

2. Nos tributos cujos sujeitos passivos têm o dever de antecipar o pagamento sem que haja prévio exame da autoridade administrativa, caso se apure saldo remanescente, a Fazenda deverá constituir-lo no prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, sob pena de ocorrer a extinção definitiva do crédito, nos termos do parágrafo 4º do art. 150 do CTN. Precedentes: AgRg no REsp 1.152.747/MG, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 22/2/2011; AgRg no REsp 1.192.933/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 11/2/2011; AgRg no REsp 1.182.862/RS, Rel. Ministro Hamilton Carvalho, Primeira Turma, DJe 2/2/2011.

3. Ademais, a Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 973.733/SC, realizado nos termos do art. 543-C e sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, sedimentou o entendimento de que o art. 173, I, do CTN se aplica aos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou, quando, a despeito da previsão legal, não há o pagamento, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação.

4. Honorários advocatícios fixados em 0,5% sobre o valor atualizado da causa, nos termos do art. 20, § 4º e 21, § 1º, do CPC.

5. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1172391 / RS / AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2009/0249482-0 / Relator(a) Ministro BENEDITO GONÇALVES (1142) / Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA Data do Julgamento: 04/08/2011 / Data da Publicação/Fonte DJe 10/08/2011)”

Entretanto, mesmo a despeito do entendimento consagrado do STJ de que qualquer pagamento efetuado a título de tributo já afirmaria a natureza jurídica do lançamento para a espécie por homologação, vislumbro, com a devida vênia, que tal definição é extramente fluida, sem delinear a necessária segurança jurídica que a situação impõe.

Pois bem, deixar a configuração do lançamento tributário ao alvitre do contribuinte não é a melhor resposta diante do ordenamento jurídico. Trilhando o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, o sujeito ativo poderia ‘ganhar’ um ano a menos de decadência com o pagamento de apenas 0,01 (hum centavo)! Trata-se de uma situação teratológica, que não se coaduna com os princípios constitucionais da legalidade e da segurança jurídica. Desse modo, percebo que a caracterização deve advir da lei, caso a caso.

No caso do ICMS, em regra, a apuração é mensal, com lançamento feito pelo contribuinte e homologação posterior dos cálculos e do pagamento pela autoridade administrativa.

Diante desse quadro legal, assegurado que: (i) a regra do ICMS é o lançamento por homologação, sendo exceção o lançamento de ofício, nos casos de lançamento por presunção do art. 4º, §4º da Lei nº 7.014/96, e (ii) entendendo que somente o CTN pode regulamentar as normas gerais de direito, por mandamento constitucional e aplicação da SV. 08 nos seus fundamentos, concluo que o prazo a ser observado nos lançamentos do ICMS por homologação é aquele previsto no art. 150, §4º do CTN, ou seja, 5 (cinco) anos após o dia de ocorrência do fato gerador.

Por tudo exposto, concluir que as ocorrências datadas antes 26.12.2000 não mais poderão ser exigidas pelo fisco da Bahia, porquanto alcançada pela decadência, prevista no artigo 150, §4º do CTN.

Passo a análise do Recurso Voluntário em relação aos fatos não abrangidos pela decadência acima reconhecida.

O Recurso Voluntário pede pela improcedência do Auto de Infração na parte não reconhecida pelo Recorrente. Impende repetir que o Recorrente já pagou parte da infração, na ordem R\$ 24.679,86, pois entendeu que muitos dos bens objeto do presente levantamento fiscal realmente não davam direito ao crédito.

Entendo que a Decisão de piso não merece reparo.

Dentro da visão de que não se precisa separar no demonstrativo da infração, quais créditos são referentes ao ativo imobilizado ou insumos ou materiais de uso e consumo, vejo que o julgamento da JJF, que teve por base o Parecer da ASTEC (em resposta a 2ª diligência realizada no processo), foi correto, pois contemplou o quanto disposto no art. 93, §1º, I, 'a' e 'b' do RICMS/BA, vigente à época dos fatos. Percebo que algumas das mercadorias excluídas na 2ª Diligência (fitas adesivas, fitas isolantes e fitas de proteção, por exemplo), estão vinculadas a atividade fim da empresa (distribuição de energia) e, portanto, dão direito ao crédito.

Por seu turno, como não houve pelo sujeito passivo, a indicação precisa de quais elementos equivocadamente ainda fazem parte do demonstrativo revisado pela ASTEC (de fls. 667 a 668 e CD com demonstrativo), e que foi convalidado pela JJF, não tenho como alterar o julgamento de piso, como quer o recorrente.

Portanto, o Recurso Voluntário não pode ser provido.

Pelo exposto, reconheço de ofício a decadência dos fatos geradores anteriores a 26.12.2000 e, quantos aos fatos geradores não abrangidos pela referida decadência, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto, mantendo a Decisão de primeiro grau.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência)

Com os devidos elogios ao voto do ilustre relator, pelo seu robusto voto, permito-me discordar do mesmo, apenas quanto ao seu entendimento em relação à questão da decadência do direito de constituição do crédito tributário.

Isso por que quando da edição da Súmula Vinculante nº 08 do STF, este fato gerou controvérsias no âmbito deste Conselho de Fazenda, que, e de ofício, provocou a Procuradoria Estadual para

que este Órgão Jurídico se pronunciasse acerca da contagem inicial do prazo de decadência relativo ao ICMS.

Aquele órgão, após análise jurídica do quanto ao conteúdo e alcance da citada Súmula do STF e em relação ao ICMS neste Estado, opina de que os processos onde tal matéria se fizesse presente deveriam ser analisados de acordo com o entendimento anteriormente adotado pela PGE/PROFIS, e, por consequência, por este órgão julgador.

Foi suscitada por essa CJF a questão da decadência do direito do fisco de constituição do crédito tributário conforme o art. 150, §4º do CTN, pois, segundo consta nos autos, os fatos geradores ocorreram no ano de 2000, no período de fevereiro a dezembro, e o lançamento encontra-se com data de 26 de dezembro de 2005, ou seja, cinco anos após parte dos fatos geradores.

Para decidir sobre essa questão, é necessário fazer uma reflexão sobre o teor da Súmula Vinculante nº 08 e o Parecer exarado pelo ilustre Procurador Geral do Estado da Bahia, de conhecimento de todos, a respeito da matéria.

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

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

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

Todavia, apenas somente após uma leitura atenta e diante de uma reflexão dos fundamentos que levaram a edição desta posição jurisprudencial importante, é que podemos entender como todo o sistema tributário nacional foi alterado de forma indelével.

Nota, a partir da análise dos seus fundamentos, que a verdadeira questão de fundo neste posicionamento do Supremo Tribunal Federal é o estabelecimento da competência legislativa e o tipo de norma legal adequada para prever a aplicação dos institutos da decadência e prescrição. Da leitura dos votos dos Recursos Extraordinários que embasaram o entendimento sumular vinculante nº 8 (RE's 556664-1, 560626-1, 559943-4, dentre outros), fica constatado com plena nitidez que o STF conclui que a prescrição e a decadência só podem ser disciplinadas por Lei Complementar de âmbito nacional, vez que são institutos gerais do direito tributário.

A ementa do Recurso Extraordinário nº 556.664/RS é esclarecedora e resume e enriquece toda a discussão.

“EMENTA: 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, b, III, 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 556664 / RS-RIO GRANDE DO SUL / RECURSO EXTRAORDINÁRIO / Relator(a): Min. GILMAR MENDES / Julgamento: 12/06/2008 / Órgão Julgador: Tribunal Pleno)"

Diante deste inequívoco pronunciamento, está claro que, em nome da equidade e da segurança jurídica, a determinação do Supremo Tribunal Federal, via Súmula Vinculante nº 8, é no sentido de que somente o CTN pode prever prazos prescricionais e decadenciais em torno de matéria tributária, e, deste modo, não poderia o COTEB versar sobre esses assuntos, por se tratar de matérias reservadas a Lei Complementar, segundo mandamento constitucional e interpretação do Supremo.

Na inteligência dessa jurisprudência vinculante, permitir regulação distinta por parte de cada ente da federação implicaria um verdadeiro desrespeito aos princípios da isonomia e da segurança jurídica. Portanto, se faz necessária que a regulação desses temas tributários tenha âmbito nacional, sob a égide de uma única norma, o CTN.

Deste modo, à vista de tais considerações, entendo que a aplicação do COTEB para fins de estabelecimento do início da contagem do prazo decadencial não se coaduna com o quanto disposto na própria Constituição Federal e no quanto estabelecido nos fundamentos da Súmula Vinculante nº 8 do STF.

Por seu turno, também devemos analisar a ressalva do início do §4º do art. 150, de que supostamente instituiria uma permissão legal para fixação de prazo diverso de decadência em outra lei. Nesse ponto, impende fazer uma interpretação jurídica com referência a dois aspectos relevantes na análise desta questão: a de que o CTN é anterior à promulgação da Constituição Federal de 1988, ou seja, aquele Código deve se adequar aos mandamentos constitucionais e, que o entendimento esposado pelo STF, com a edição desta Súmula Vinculante, não permite o regramento de institutos gerais de direito tributário por outras normas, a não ser a Lei Complementar prevista na própria Constituição Federal, afastando automaticamente a ressalva disposta no texto original do Código Tributário, parte, que ao meu ver não fora recepcionada pela Carta Magna.

Em outras palavras, não podemos nos ater a uma interpretação literal do disposto no §4º e conceder uma permissão aos legisladores infraconstitucionais, pois, tal atitude esta em flagrante desacordo com a exegese do texto da Carta Magna e a interpretação do STF quando da expedição deste juízo Sumular. Caso contrário, não poderíamos falar em preservação da equidade e da segurança jurídica, princípios centrais e sustentadores da decisão vinculante do Tribunal Superior.

Como a Súmula Vinculante declarou a inconstitucionalidade dos artigos de uma lei de natureza tributária, no caso, os art. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que tinham como fundamento de existência legal o mesmo mandamento do art. 150, §4º, primeira parte do CTN, então, verificada a inconstitucionalidade dos referidos artigos por falta competência material, fica afastada a aplicação da mesma permissão legal do §4º para as outras normas de natureza tributária de todos os entes da federação, instituidora de qualquer tributo. Isso nada mais é do que uma consequência lógica/jurídica inegável e inexorável, com aplicação e abrangência em relação à lei criadora de qualquer tributo, seja a lei do ICMS, ISS, IPI, etc.

Dessa forma, para o STF não cabe a nenhuma norma, de nenhum ente federativo, instituidora de qualquer tributo, regulamentar os institutos gerais de direito tributário, reservados pela Constituição Federal ao alvitre exclusivo de Lei Complementar, de âmbito nacional.

Contudo, entendo necessário tecer algumas observações em relação à Resposta da Consulta sobre o Procedimento de Uniformização de Orientação Jurídica, elaborada pela PGE/PROFIS, de lavra do Procurador Geral do Estado da Bahia.

Ao meu entendimento, a Resposta concedida não aborda de maneira abalizada a questão principal para a solução dessa discussão. Verifico que a PGE não fundamenta a sua posição quanto à possibilidade da aplicação ou não do COTEB, levando-se em conta o posicionamento do STF, mas tão somente expõe uma negativa de reabertura de debate, mantendo um posicionamento antigo, sob a égide de outras luzes que não mais existem, sem haver o aprofundamento e a reflexão necessários que cabem no trato da questão da decadência e da prescrição, assuntos modificados após o pronunciamento do STF.

Em função da falta de um posicionamento fundamentado, inequívoco e suficientemente claro deixou de trazer a necessária segurança jurídica para os administrados e para os contribuintes deste Estado.

Entendo, ainda, que da resposta, exarada pelo Procurador Geral do Estado, é a indicação da necessidade de alteração do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB) para afastar divergências entre este e o Código Tributário Nacional. Pela importância dessa sugestão, transcrevo tal passagem:

“Não obstante, tendo em vista o conteúdo das discussões sobre a matéria em comento, acolho a sugestão manifestada pela i. Procuradora Chefe em exercício no despacho de fls. 187/188, deve o presente expediente retornar à PROFIS para que seja elaborada minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B, 5º do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazo estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN.”

Ora, se há necessidade de alteração, é sinal de que tal norma não é adequada para a solução e regulação das situações jurídicas tributárias realizadas dentro do Estado da Bahia. Daí se depreende a necessidade de alinhamento da legislação estadual com o CTN, o que reforça a tese de que o prazo decadencial deve ser aquele estabelecido pelo Código Tributário Nacional, lei de âmbito nacional, consoante inteligência da Súmula Vinculante nº 08.

Nesse contexto, devo lembrar que uma Súmula Vinculante tem poder impositivo, tudo em razão do seu caráter e efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração Pública direta e indireta, em todas as esferas de poder. Ou seja, me parece inapropriada, quiçá impossível, a utilização do COTEB como ferramenta de condução da questão de definição do marco inicial do prazo decadencial, uma vez que as questões gerais de matéria tributária só podem ser dispostas em lei específica, ditada pela Constituição Federal.

Com a edição da Súmula em debate, devemos repensar nosso entendimento para adequá-lo à nova realidade jurídica, imposta pelo STF, mas de forma alguma aplicá-la como anteriormente se fazia (com base no COTEB ao invés do CTN), como tem opinado a PGE/PROFIS, sob pena de prejudicar o próprio erário estadual, ante a flagrante inconstitucionalidade do regramento estadual e de se afastar do princípio da eficiência (art. 37, caput da CF), pois, nos tempos atuais, em plena era digital, 5 anos é tempo mais que suficiente para que o Fisco lance ou perquirir qualquer soma a título de tributo.

Tecidas as considerações acerca da impossibilidade da aplicação do COTEB na regulação de matérias gerais de direito tributário, por não ser a norma prevista na CF/88, resta saber quando devemos aplicar o regramento do CTN no ICMS. Como sabido, o Código Tributário tem dois artigos dispostos sobre a decadência: o art. 150, §4º, para lançamento por homologação, e; o art. 173, I, para lançamentos de ofício.

Daí, para sabermos qual a regra deva ser usada, temos que definir de maneira segura, quando estamos diante de um lançamento por homologação e quando estamos diante de um lançamento de ofício.

Primeiramente, vale transcrever os artigos 150, §4º e 173, I do CTN:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de 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.”

(...)

“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”

Depois, devemos observar as normas e o entendimento jurisprudencial dominante do STJ para definir quando é caso de lançamento por homologação e de ofício. Nessa esteira, o COTEB, numa reprodução do artigo 150, do CTN, assim entende o que seria o lançamento por homologação, consoante o teor do seu art. 107-B:

“Art. 107-B. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.”

Sobre a diferenciação dos lançamentos, o STJ já pacificou seu entendimento no sentido de que lançamentos por homologação seriam aqueles que os sujeitos passivos têm o dever de antecipar o pagamento do ICMS sem que haja prévio exame por parte da autoridade administrativa, sendo aplicável, nestes casos, o quanto disposto no art. 150, §4º do CTN, ou seja, a regra da decadência após 5 anos da ocorrência do fato gerador.

Podemos trazer à baila, a decisão do Agravo Regimental no Recurso Especial 117291 do Rio Grande do Sul, de relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, que muito bem expõe o entendimento consolidado do STJ:

EMENTA - PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOR. DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. ART. 20, § 4º, E 21, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC.

1. Agravo regimental no recurso especial em que se discute o prazo para a constituição de crédito tributário remanescente de ICMS, no caso em que ocorre o pagamento a menor do tributo.

2. Nos tributos cujos sujeitos passivos têm o dever de antecipar o pagamento sem que haja prévio exame da autoridade administrativa, caso se apure saldo remanescente, a Fazenda deverá constituir-lo no prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, sob pena de ocorrer a extinção definitiva do crédito, nos termos do parágrafo 4º do art. 150 do CTN. Precedentes: AgRg no REsp 1.152.747/MG, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 22/2/2011; AgRg no REsp 1.192.933/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 11/2/2011; AgRg no REsp 1.182.862/RS, Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Turma, DJe 2/2/2011.

3. Ademais, a Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 973.733/SC, realizado nos termos do art. 543-C e sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, sedimentou o entendimento de que o art. 173, I, do CTN se aplica aos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou, quando, a despeito da previsão legal, não há o pagamento, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação.

4. Honorários advocatícios fixados em 0,5% sobre o valor atualizado da causa, nos termos do art. 20, § 4º e 21, § 1º, do CPC.

5. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1172391 / RS / AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2009/0249482-0 / Relator(a) Ministro BENEDITO GONÇALVES (1142) / Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA Data do Julgamento: 04/08/2011 / Data da Publicação/Fonte DJe 10/08/2011)”.

Desse modo, em reforço a tal argumentação, e consoante pacificada jurisprudência, sobretudo do Superior Tribunal de Justiça, conforme já mencionado, o prazo decadencial conta-se na forma do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS. ALTERAÇÃO DAS CONCLUSÕES DA CORTE A QUO. IMPOSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 7/STJ. DECADÊNCIA. INÍCIO DO PRAZO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN).

(...)

3. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando o sujeito passivo omite-se no cumprimento dos deveres que lhe foram legalmente atribuídos, deve a autoridade fiscal proceder ao lançamento de ofício (CTN, art. 149), iniciando-se o prazo decadencial de cinco anos no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito (artigo 173, I, do CTN).

4. Agravo regimental não provido (AgRg no Ag nº. 1.315.679/SP, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgamento ocorrido em 02 de junho de 2011).

AGRAVO REGIMENTAL. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ICMS. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, E 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. (RECURSO REPETITIVO - RESP 973.733-SC).

1. O tributo sujeito a lançamento por homologação, em não ocorrendo o pagamento antecipado pelo contribuinte, incumbe ao Fisco o poder-dever de efetuar o lançamento de ofício substitutivo, que deve obedecer ao prazo decadencial estipulado pelo artigo 173, I, do CTN, segundo o qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

(...)

3. Desta sorte, como o lançamento direto (artigo 149, do CTN) poderia ter sido efetivado desde a ocorrência do fato gerador, é do primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao nascimento da obrigação tributária que se conta o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, na hipótese, entre outras, da não ocorrência do pagamento antecipado de tributo sujeito a lançamento por homologação, independentemente da data extintiva do direito potestativo de o Estado rever e homologar o ato de formalização do crédito tributário efetuado pelo contribuinte (Precedentes da Primeira Seção: AgRg nos EREsp 190287/SP, desta relatoria, publicado no DJ de 02.10.2006; e ERESP 408617/SC, Relator Ministro João Otávio de Noronha, publicado no DJ de 06.03.2006).

(...)

5. À luz da novel metodologia legal, publicado o julgamento do Recurso Especial nº. 973.733/SC, submetido ao regime previsto no artigo 543-C, do CPC, os demais recursos já distribuídos, fundados em idêntica controvérsia, deverão ser julgados pelo relator, nos termos do artigo 557, do CPC (artigo 5º, I, da Res. STJ 8/2008).

6. Agravo regimental desprovido (AgRg no REsp. n. 1.074.191/MG, rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, j. em 2-3-2010, DJe de 16-3-2010).

Frise-se que não estou aqui negando efeito à Súmula Vinculante do STF, muito ao contrário, pois a sociedade vive ao império da lei, e do princípio da legalidade. Todavia, as decisões acima enunciadas não se reportam à decisão acerca de matéria previdenciária, tal como a que baseou a Súmula Vinculante nº. 08, mas, especificamente, a ICMS.

Observe-se pela importância, o prazo extintivo do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, ou seja, efetuar o lançamento de ofício é regulado, repito, pelo artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional, que estabelece o decurso de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O citado dispositivo prevalece à previsão de homologação tácita do lançamento efetuado pelo contribuinte a que alude o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, quanto ao montante não contemplado na apuração, posteriormente verificado pelo Fisco, e devidamente lançado de ofício, nos termos do art. 149, inciso V do mesmo diploma legal.

Acerca desta matéria, Misabel de Abreu Machado Derzi, aborda a questão com propriedade:

"A inexistência de pagamento de tributo que deveria ter sido lançado por homologação, ou a prática de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo ensejam a prática do lançamento de ofício ou revisão de ofício, previsto no art. 149. Inaplicável se torna então a forma de contagem disciplinada no art. 150, § 4º, própria para a homologação tácita do pagamento (se existente). Ao lançamento de ofício aplica-se a regra geral do prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173 do mesmo Código." (Direito Tributário Brasileiro – Editora Forense, 11ª Edição, páginas 912 e 913).

Dessa forma, não poderia ser outro o meu entendimento, diante dos argumentos acima expostos.

Logo, da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2002, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 1º de janeiro de 2003, findando-se em 31 de dezembro de 2007. Desta forma, os fatos geradores evidenciados no feito, relativos ao período questionado, ver-se-iam atingidos pela decadência somente a partir de 1º de janeiro de 2008.

Tendo a Impugnante sido regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 28 de dezembro de 2007 (fl. 02), claro está que a constituição do crédito tributário, relativamente ao exercício de 2002, deu-se dentro do prazo decadencial, não se tendo fulminado, ainda, o direito da Fazenda Pública de constituí-lo.

Dessa forma, afasto a decadência argüida pelo nobre relator, e voto no sentido de manter inalterada a Decisão recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto a arguição de decadência e mérito, voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 298922.0010/07-2, lavrado contra **COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA – COELBA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$36.527,08**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologada a quantia já paga.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência/mérito) – Conselheiros(as): Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva, Valtercio Serpa Júnior e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO (Preliminar de decadência/mérito) – Conselheiros: Rodrigo Lauande Pimentel, José Antonio Marques Ribeiro e Carlos Henrique Jorge Gantois.

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

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Preliminar de decadência/mérito)

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – VOTO VENCEDOR
(Preliminar de decadência/mérito)

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