

**PROCESSO** - A. I. Nº 281066.0004/10-0  
**RECORRENTE** - LOJAS AMERICANAS S.A. (LOJA 160)  
**RECORRIDO** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSO VOLUNTARIO – Acórdão 5ª JJF nº 0326-05/10  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 18/02/2013

### 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0024-13/13

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

**a)** FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Nas operações interestaduais realizadas por contribuintes com as mercadorias a que se refere o Protocolo ICM 19/85 (CD-R/DVD-R) a ele fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS em favor do Estado destinatário, na qualidade de sujeito passivo por substituição, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente. Regra contida no artigo 373 do RICMS/BA, aduzindo que nas operações interestaduais com mercadorias sujeitas à substituição tributária entre estados signatários de convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto, é atribuída ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS-ST em favor da unidade federada destinatária. Infração caracterizada. **b)** RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOS Diferença constatada no cotejo entre o valor do imposto retido e, consequentemente recolhido por substituição tributária constante em arquivo magnético e aquele na forma como indicada no próprio Protocolo ICMS 11/91 (Guaraná), para as operações que o autuado realizou para contribuinte neste Estado. Infração caracterizada. Rejeitada a arguição de decadência para os fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a maio de 2005. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da Decisão da 5ª JJF, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 21/06/2010, no qual fora constado duas infrações:

INFRAÇÃO 1 – Deixou de proceder à retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia (janeiro a dezembro 2005). Imposto lançado de R\$ 17.154,73, com multa de 60%.

INFRAÇÃO 2 – Procedeu a retenção a menor do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia (janeiro a julho.2005 e outubro a dezembro 2005). Imposto lançado de R\$ 307,98, com multa de 60%.

A 5ª JJF julgou pela Procedência do Auto de Infração, afastando a preliminar de decadência suscitada pelo autuado, sob o argumento de que a contagem do prazo decadencial inicia-se no primeiro dia útil do exercício seguinte daquele que poderia ter sido efetuado o lançamento, argumentando, assim, que a decadência dos fatos geradores ocorridos no ano de 2005 somente se daria em 31.12.2010, com base no art. 107-B, do COTEB, e art. 173, I, do CTN.

Inconformado com a r. Decisão o autuado interpôs Recurso Voluntário sob o argumento de que ocorreu a decadência em relação aos fatos geradores compreendidos no período do mês de janeiro a maio de 2005, com base no art. 150, §4º, c/c art. 156, VII, ambos do CTN, vez que a constituição do crédito tributário somente ocorreu em 24.06.2010, quando o sujeito passivo fora notificado, e anexou jurisprudências do STJ que corroboram com sua tese.

A PGE/PROFIS em Parecer de fls. 188/192 esclarece a diferença entre as duas situações, uma em que o sujeito passivo antecipa o pagamento do tributo devido, e este será homologado pela autoridade competente, seja de forma tácita, no prazo de 05 anos, contado da data de ocorrência do fato gerador, ou expressa. A outra em que o sujeito não antecipou o pagamento, neste caso, o termo inicial do prazo de decadência é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

E conclui arguindo que “*a tese de decadência assentada não possui amparo na legislação Estadual vigente, uma vez que contraria ao disposto no art. 107-A do Código Tributário Nacional (sic), que ancorado em permissivo normativo constante no art. 150, do CTN, estabeleceu marco temporal diferenciado para a contagem do prazo decadencial*”, opinando, assim, pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

## VOTO VENCIDO

Da análise dos autos observa-se que a irresignação do Autuado baseia-se exclusivamente no fato de que entende que decorreu o prazo decadencial de 05 anos em relação aos fatos geradores de janeiro a maio de 2005, vez que a constituição do crédito tributário somente se deu em 21.06.2010, quando ocorreu a notificação do sujeito passivo.

Faz-se necessário, inicialmente, esclarecer que o Código Tributário Nacional prevê duas formas de iniciar a contagem do prazo decadencial, uma, quando se trata de tributo cujo pagamento está sujeito à homologação, que se inicia da ocorrência do fato gerador, e outra, quando não há antecipação de pagamento pelo contribuinte, que se inicia do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado.

Desse modo, considerando que na Infração 2 houve pagamento do tributo, ainda que a menor, alinho-me com o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, abaixo transcrito, para declarar a decadência relativa às infrações cometidas nos meses de janeiro a maio de 2005.

**TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. TAXA DE FISCALIZAÇÃO DO MERCADO DE VALORES MOBILIÁRIOS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL PARA A COBRANÇA DA EXAÇÃO. TERMO INICIAL. NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO.**

*1. A taxa de fiscalização do mercado de valores mobiliários, prevista na Lei n. 7.940/89, sujeita-se a lançamento por homologação. Nessa sistemática, "[...] a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa [...]" (art. 150, caput, do CTN). Sendo assim, o pagamento do referido tributo deverá ocorrer antes da própria constituição do crédito tributário, isto é, a legislação (art. 5º da Lei n° 7.940/89) estabelece uma data de vencimento que antecede o ato de fiscalização da administração tributária. Essa fiscalização posterior somente ensejará o lançamento do crédito tributário se o pagamento foi parcial (incompleto) ou se não houver pagamento em absoluto. Na primeira hipótese (pagamento parcial), a notificação ao contribuinte deverá se dar dentro do prazo decadencial de 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN). Já na segunda hipótese (ausência completa de pagamento), a notificação ao contribuinte deverá ocorrer dentro do prazo decadencial de 5 (cinco) anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN). Precedente citado: AgRg no REsp 1.259.563/PE, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 11.10.2011. (STJ – Segunda Turma, AgRg no AREsp 225238 / PA, DJe 06/11/2012)*

Já no que tange à Infração 1 esta diz respeito a não antecipação do pagamento do imposto devido, sendo, neste caso, o termo inicial do prazo de decadência o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, do CTN. Não sendo, deste modo, alcançada dita infração, ou parte dela, pela decadência.

Assim, voto pelo CONHECIMENTO e PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

## VOTO VENCEDOR

Em que pese o posicionamento da ilustre relatora, e a qualidade de seu voto, não concordo com o mesmo, diante das razões que passo a expor, embora reconheça que a discussão sobre o tema é bastante ampla, tem ensejado acaloradas discussões, diante do fato de tratar-se de matéria polêmica até entre os nossos mais doutos tributaristas, possibilitando a existência de farto material doutrinário, todavia, está longe de acabar.

A questão de fundo das arguições recursais da empresa autuado é a eventual decadência de parte do débito, que ao seu entender teria ocorrido, tendo em vista as datas dos fatos geradores lançados no Auto de Infração, e o próprio objeto do lançamento em sua infração 2, qual seja retenção a menor do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia janeiro a julho de 2005.

Impende afirmar-se que a decadência cessa o direito de constituir o crédito através do ato administrativo do lançamento. O crédito tributário perde o seu conceito abstrato somente quando a autoridade administrativa formaliza o direito a esse crédito através da emissão do lançamento. Procedida tal formalização do lançamento com a devida ciência ao sujeito passivo do mesmo, não se fala mais de decadência, pois o direito de constituir o crédito já foi feito e notificado.

Verificado o nascimento da obrigação tributária com a ocorrência do fato gerador, é imperioso à administração, a realização de um ato que a individualize, caracterizando o fato e a identificação da matéria tributável, indicando o sujeito passivo vinculado à relação jurídica valorando a prestação pecuniária, mediante procedimento administrativo regular. Tal ato representa-se pelo lançamento tributário, consonte definido pelo Código Tributário Nacional (CTN), artigo 142:

*“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”,*

Na definição de Eduardo de Moraes Sabbag (Elementos do Direito. Direito Tributário. 8ª edição, São Paulo, Premier Máxima, 2007, página 214), “é ato documental de cobrança, por meio do qual se declara a obrigação tributária nascida do fato gerador”.

O CTN elenca três espécies de lançamento, que são: o lançamento por declaração, o lançamento de ofício e o lançamento por homologação. A nós interessarão apenas estes dois últimos.

Fala-se em lançamento de ofício quando o próprio Fisco, de posse das informações necessárias para efetuar o lançamento, o faz por si, sem qualquer contribuição por parte do contribuinte. Já no lançamento por homologação ocorre nos casos em que a lei determina o pagamento antecipado pelo sujeito passivo, na época em que nasce o fato gerador. Esse pagamento é feito antes de constituído o crédito pelo sujeito ativo, isto é, ainda não há lançamento, mas o sujeito passivo se antecipa e recolhe o valor do tributo com base nos critérios (base de cálculo, alíquota etc.) estabelecidos na lei respectiva. A Fazenda Pública tem o direito de, posteriormente, verificar se aquele pagamento correspondeu à verdade.

Observe-se que o lançamento, na forma do artigo 142 do CTN, 1ª parte, é ato privativo da autoridade administrativa. Logo, se vislumbra a necessidade de haver ulterior homologação pelo

Fisco no lançamento por homologação, a despeito da conduta do contribuinte ser essencial na modalidade em tela.

Aparentemente, o lançamento por homologação seria aquele realizado pelo contribuinte, tendo em vista que ele próprio noticia o fato gerador que praticou, quantifica o valor devido e o recolhe ao erário. Todavia, em harmonia com o artigo 142 do CTN acima mencionado, entendo que o lançamento, nessa modalidade, somente se aperfeiçoa com a homologação do Fisco, uma vez que é competência privativa deste.

Assim, a partir da ocorrência do fato gerador, a autoridade tributária disporia de cinco anos para conferir o procedimento prévio realizado pelo sujeito passivo no lançamento por homologação. Caso isso não ocorra, afigura-se a homologação tácita, e, consequentemente, extinção da obrigação tributária, condicionada ao regular e total recolhimento do tributo.

Contudo, nesse procedimento de verificação dos dados apresentados pelo sujeito passivo, pode ocorrer de o Fisco entender que houve omissões ou inexatidões, em ordem a concluir que o tributo foi recolhido a menor. Lembrando que isso deve ser feito no prazo para a homologação, sob pena de perda do direito de cobrar eventuais diferenças.

Essas diferenças, se verificadas, deverão ser objeto de lançamento de ofício. Nessa esteira, assim dispõe o inciso V do artigo 149 do CTN:

*“Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*

*(...)*

*V – quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte (lançamento por homologação”).*

Grande parte da doutrina entende que a lei trata da notificação do efetivo lançamento, isto é, o pronunciamento da Fazenda Pública traduz-se em “notificado do lançamento”. Com a devida vénia, não concordo com tal argumentação, diante do fato de que aos termos do § 4º do artigo 150 do CTN, cuja aplicação é defendida pela relatora, reúno a redação do artigo 173 e parágrafo do mesmo diploma que impõe:

*“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;*

*II - da data em que se tornar definitiva a Decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento”.*

Diz, então, o parágrafo único do artigo 173 que o direito de constituir o crédito extingue-se a contar da data em que tenha sido iniciada a respectiva constituição pela notificação de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Ora, como apurar se o pagamento antecipado realizado pelo contribuinte foi total ou parcial sem que haja ação fiscal preliminar, devidamente notificada ao contribuinte? Pois o pronunciamento da Fazenda Pública nada mais é do que a comunicação formal de que estão sendo tomadas medidas preparatórias indispensáveis ao lançamento, através de uma ação fiscal.

Um dos pontos que a doutrina ataca é a de que o artigo 173 do CTN trata somente da decadência relativa aos lançamentos de ofício, tendo em vista de que o artigo 150 já trata da decadência dos lançamentos por homologação. Com a devida vénia, discordo de tal entendimento. Em nenhum momento o CTN esclarece que o artigo 173, se encontra no capítulo das extinções do crédito tributário, trata **somente** de lançamentos de ofício. Além disso, o artigo 150 encontra-se inserido no capítulo sobre a constituição do crédito tributário, trata, pois, do lançamento por homologação, e não de decadência como modalidade de extinção do crédito tributário.

Analisando o artigo 150 do CTN em seu § 4º, entendo que ele está a se referir ao lapso de tempo para ser promovida a homologação do lançamento, ao dispor que “*se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos*”. Não está, portanto, a dar prazo à decadência, a essa modalidade de extinção do direito de constituir o crédito, pois se assim fosse não poderia haver outra lei a fixar prazo diferenciado, pois esbarraria aos próprios termos do CTN, conforme prevê o artigo 170 desse diploma legal. Um ente político pode estabelecer outro prazo, em sua lei, para a homologação do lançamento, todavia, em qualquer hipótese, não pode alterar o prazo decadencial fixado no art. 170, que não abre qualquer possibilidade a esse respeito.

Logo, o artigo 150, § 4º trata somente do prazo limite pelo qual a homologação, se não foi expressa, passa a ser entendida como aceita tacitamente. Dessa forma, poderíamos afirmar que para o lançamento por homologação, inexistiria decadência.

Acaso o Fisco não homologue expressamente e venha a apurar uma diferença a pagar pelo sujeito passivo, o lançamento dessa diferença não é mais “lançamento por homologação”, mas, sim, lançamento de ofício. Aqui, não se fala mais em lançamento por homologação, quando o ato administrativo de lançar foi, exclusivamente, através da autoridade administrativa competente para tal, nos termos previstos no artigo 149 do CTN.

Desse modo, entendo que a decadência está amparada somente nas disposições contidas no artigo 173, que estabelece as seguintes regras de contagem de prazo:

- a) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, regra esta que serve para todos os tributos quando a modalidade de lançamento utilizada é de ofício ou declaratória, inclusive aquela que, originalmente, seria de homologação, mas passou a ser de ofício. Neste caso, a decadência começa a contar do primeiro do exercício seguinte ao fato gerador, não importando o mês em que ocorreu;
- b) da data em que se tornar definitiva a Decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado, vez que a anulação do lançamento anterior, por evidência, é administrativa, e efetivada pela verificação de algum erro, reclamado pelo sujeito passivo ou constatado de ofício pela administração. Neste caso, a decadência passa a contar da Decisão definitiva em processo administrativo da anulação do lançamento anterior, sendo necessário formalizar outro lançamento e notificar do ato o sujeito passivo dentro do prazo de cinco anos; e
- c) previsto no parágrafo único do referido artigo, da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Este raciocínio não é tão fantasioso nem absurdo quanto poderia Parecer à primeira vista. Luciano Amaro (Direito Tributário Brasileiro, 7ª edição, São Paulo, Ed. Saraiva, 2001, páginas 391/2) a respeito, entende que:

*“O lançamento por homologação não é atingido pela decadência, pois, feito o pagamento (dito ‘antecipado’), ou a autoridade administrativa anui e homologa expressamente (lançamento por homologação expressa) ou deixa transcorrer, em silêncio, o prazo legal e, dessa forma, anui tacitamente (lançamento por homologação tácita). Em ambos os casos, não se pode falar em decadência (do lançamento por homologação), pois o lançamento terá sido realizado (ainda que pelo silêncio).”*

*“O que é passível de decadência é o lançamento de ofício, que cabe à autoridade realizar quando constante omissão ou inexatidão do sujeito passivo no cumprimento do dever de ‘antecipar’ o pagamento do tributo. Se o sujeito passivo ‘antecipa’ o tributo, mas o faz em valor inferior ao devido, o prazo que flui é para a autoridade manifestar-se sobre se concorda ou não com o montante pago; se não concordar, deve lançar de ofício, desde que faça antes do término do prazo cujo transcurso implica homologação tácita. Assim, o prazo, após o qual se considera realizado tacitamente o lançamento por homologação, tem natureza decadencial (...), pois ele implica a perda do direito de a autoridade administrativa (recusando a homologação) efetuar o lançamento de ofício. O que é passível de decadência, pois, é o lançamento de ofício, não o lançamento por homologação.”*

E tanto é assim, intrincada a questão, que até mesmo observamos o entendimento jurisprudencial até mesmo no Superior Tribunal de Justiça (STJ), da tese do denominado “cinco mais cinco”,

como, por exemplo, no julgamento do Recurso Especial nº. 58.918-5-RJ, relatado pelo Ministro Humberto Gomes de Barros, cuja ementa segue transcrita:

*“TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA – CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA – PRAZO (CTN ART. 173).*

*I – O Art. 173, I do CTN deve ser interpretado em conjunto com seu Art. 150, § 4º.*

*II – O termo inicial da decadência prevista no Art. 173, I do CTN não é a data em que ocorreu o fato gerador.*

*III – A decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário somente ocorre depois de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento (CTN, Art. 150, § 4º).*

*IV – Se o fato gerador ocorreu em outubro de 1974, a decadência opera-se em 1º de janeiro de 1985”*

Digno de registro é a Decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), ao apreciar o Recurso Especial nº 556621, entendeu ser o prazo de dez anos aquele para pleitear a restituição de tributo, cuidando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação.

Tal julgamento analisava a constitucionalidade da segunda parte do artigo 4º da Lei Complementar nº 118/2005, que determinou a aplicação retroativa do seu artigo 3º, norma que, ao interpretar o artigo 168, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), fixou em cinco anos, desde o pagamento indevido, o prazo para o contribuinte buscar a repetição de indébitos tributários (restituição) relativamente a tributos sujeitos a lançamento por homologação.

Assim, há de perquerir como ficaria o princípio da isonomia, onde a Fazenda Pública, ficaria na obrigação de restituir o imposto pago indevidamente em dez anos, e quando da contagem de prazo para a constituição do crédito tributário, amarrada à redação do artigo 150, § 4º do CTN?

Frente a tais argumentos, e contrariamente ao entendimento exposto no voto da ilustre relatora, entendo que o pleito do recorrente não pode ser acolhido, sendo mantido o lançamento, de acordo com a Decisão da Primeira Instância.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281066.0004/10-0**, lavrado contra **LOJAS AMERICANAS S.A. (LOJA 160)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$17.462,71**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

**VOTO VENCEDOR:** Conselheiros(as): Valtércio Serpa Júnior, Maria Auxiliadora Gomes Ruiz e Fernando Antônio Brito de Araújo.

**VOTO VENCIDO:** Conselheiros(as): Vanessa de Mello Batista, Oswaldo Ignácio Amador e Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo.

Sala das sessões do CONSEF, 16 de janeiro de 2013.

FERNANDO ANTONIO ARAUJO BRITO - PRESIDENTE

VANESSA DE MELLO BATISTA – RELATORA/VOTO VENCIDO

VALTÉRCIO SERPA JÚNIO – VOTO VENCEDOR

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