

**PROCESSO** - A. I. Nº 278003.0001/11-4  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e TELEMAR NORTE LESTE S/A. (OI)  
**RECORRIDOS** - TELEMAR NORTE LESTE S/A. (OI) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0276-04/12  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**INTERNET** - 30.07.13

### 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO C.JF Nº 0284-13/13

**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 total das operações de saídas e prestações tributadas e o montante 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 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. As operações de saída de bens não sujeitas à tributação pelo ICMS (comodato, receita financeira e de terceiro) bem como operações isentas e com tributação suspensa por não representarem saídas definitivas (remessas para reparo ou conserto, etc.), não devem ser computadas no valor total das saídas do estabelecimento. Valor reduzido em face de diligência pedida em fase instrutória, primeira instância julgadora. Rejeitada a preliminar de decadência. Decisão por maioria. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos contra julgamento, em Primeira Instância, do Auto de Infração nº 278003.0001/11-4, lavrado em 08/06/2011 para exigir ICMS no valor histórico total de R\$2.555.372,25, acrescido da multa de 60%, período de janeiro a dezembro do exercício de 2006, em razão da utilização de crédito fiscal do ICMS, relativo à entrada de bens do ativo imobilizado, em valores superiores ao permitido pela legislação. Consta, no campo “Descrição dos Fatos” à fl. 01 do Auto de Infração, que:

- 1- O contribuinte quando da escrituração do CIAP indevidamente utilizou crédito fiscal em razão de:
  - a) Escrituração de notas fiscais em duplicidade;
  - b) Aplicação incorreta de alíquota;
  - c) Bens de uso e consumo;
  - d) Aquisição de bens de microempresas;
  - e) Operações de serviços não tributados pelo ICMS;
  - f) Nota fiscal de simples faturamento sem destaque de ICMS;
  - g) Material adquirido em 2005 que foi objeto de devolução em 2006;
  - h) Erro no cálculo do ICMS relativo ao diferencial de alíquota.

2- Falta de estorno de crédito fiscal quando da escrituração do Livro de Controle do Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), relativamente:

- a) Aos bens do ativo imobilizado remetidos para demonstração com suspensão do imposto, sem ter retornado no prazo regulamentar, considerando-se, assim, encerrada a fase de suspensão da incidência tributária;
- b) As transferências interestaduais de bens do ativo imobilizado;
- c) As remessas em bonificação, doação ou brinde de bens do ativo imobilizado;
- d) Aos bens do ativo imobilizado adquiridos pelo contribuinte com utilização de crédito fiscal e que posteriormente foram objetos de saídas para conserto, com suspensão do imposto, sem ter retornado no prazo regulamentar, considerando-se, assim, encerrada a fase de suspensão da incidência tributária.

O Fisco acostou, às fls. 04 a 24, documentos que consistem, dentre outros, em Termos de Intimação e de Prorrogação da Ação Fiscal, demonstrativos do levantamento fiscal realizado, cópias de notas fiscais.

Às fls. 06 a 08 comprovantes de entrega, ao sujeito passivo, dos demonstrativos fiscais.

O autuado impugnou o lançamento de ofício às fls. 29 a 43.

As autuantes prestaram informação fiscal às fls. 70 a 82 mantendo a autuação.

À fl. 86 a JJF converteu o PAF em diligência à INFAZ de origem para que:

- 1) as autuantes intimassem o contribuinte a apresentar livros e documentos fiscais e, com base na documentação apresentada, excluíssem do denominador (saídas) as operações que não constituíssem saídas definitivas e as operações fora do campo de incidência do ICMS, a exemplo de comodato, remessa para conserto, desde que legalmente documentadas;
- 2) fosse adicionado ao total das saídas tributadas (numerador), as receitas diferidas (EILD [*serviço de telefonia prestado para recebimento, transmissão e entrega de sinais digitais, por meio de fornecimento de Linha Dedicada, com fornecimento de equipamentos*]; DETRAF – [*Documento de Declaração de Tráfego e de Prestação de Serviços - DETRAF, instituído pelo Ministério das Comunicações, nacionalmente adotado como documento de controle relacionado com o ICMS – Convênio ICMS 126/98, Cláusula Nona*] e LDN [*Serviços de telefonia de Longa Distância Nacional*]), inclusive de faturamento de cartões telefônicos.

À fl. 88 as autuantes informaram que para cumprimento da diligência solicitada pela Junta era necessário conhecerem o saldo final do exercício de 2005, pois este saldo final de 2005 seria transportado para o CIAP 2006, como o seu saldo inicial. Que, contudo, fora lavrado o Auto de Infração nº 279468.0025/10-7, referente ao CIAP 2005, e o processo decorrente deste outro Auto de Infração se encontrava na ASTEC/CONSEF, para diligência. Que diante desta dependência de resultado do saldo final do CIAP 2005 elas, autuantes, sugeriam que o Auto de Infração que citavam, lavrado sob nº 279468.0025/10-7, também fosse encaminhado para a realização da diligência por elas, autuantes, que assim realizariam as revisões referentes aos exercícios de 2005 e de 2006, sendo o exercício de 2006 o que é objeto da lide em curso.

À fl. 91 a JJF encaminhou solicitação à ASTEC/CONSEF sugerindo que ambas as diligências fossem realizadas pelas autuantes, por possuírem o mesmo objetivo.

À fl. 92 o processo foi encaminhado ao Auditor Fiscal Diligente designado pela Coordenação da ASTEC/CONSEF para a realização da diligência referente ao outro processo, Auto de Infração nº 279468.0025/10-7.

À fl. 93 foi emitido o Parecer ASTEC/CONSEF nº 50/2012 no qual o Diligente designado expôs que em atendimento à solicitação da Junta anexava aos autos cópia do Parecer ASTEC/CONSEF nº 51/2012, com o resultado da diligência solicitada relativa ao exercício de 2005, para encaminhamento às Autuantes.

O Diligente acostou cópia do Parecer ASTEC/CONSEF nº 51/2012, referente ao AI 274468.0025/10-7, às fls. 94 a 97, com cópias dos documentos relativos a essa diligência quanto ao CIAP 2005, consistindo esses em demonstrativo de levantamento fiscal de créditos do CIAP 2005 à fl. 98; mídia CD à fl. 99; Intimação ao contribuinte, referente ao Auto de Infração nº 274468.0025/10-7 à fl. 100; cópia de correspondência eletrônica mantida com o contribuinte à fl. 101; e resposta do contribuinte às fls. 102 e 103.

Às fls. 105 a 108 as autuantes se pronunciaram expondo entenderem que nenhum item deveria ser excluído do denominador, e citando legislação. Em seguida, dentre outros pontos reproduziram o pedido feito pelo Relator de primeira instância e aduziram ter realizado a diligência tal como solicitado pela JJF e que afirmaram estar sedimentado na jurisprudência deste Conselho, citando o Acórdão CJF 0099-11/10. Afirmaram que os dados relativos às saídas não tributadas foram extraídos do livro Registro de Saídas - LRS, confrontados com os dados do livro Registro de Apuração do ICMS - LRAICMS e normas do Convênio ICMS 57/95 [*Dispõe sobre a emissão de documentos fiscais e a escrituração de livros fiscais por contribuinte usuário de sistema eletrônico de processamento de dados*].

Que para o cálculo do novo índice conforme solicitado pela JJF incluíram, no numerador da fração as operações EILD, DETRAF, REPASSE LDN e Simples faturamento; que foram excluídos do denominador da fração as operações/prestações referentes a receita financeira, receita de terceiros, as de CFOP 5949 e 6949 [*“Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado” respectivamente em operações internas e externas ao Estado do emitente do documento fiscal*], bem como as operações com CFOPS relacionados com saídas não definitivas, que listam como: 5552, 5557, 5908, 5915, 6908, 6912, 6913 e 6915. Relatam que, assim, foi elaborado o demonstrativo para cálculo do índice solicitado, apurando a diferença DAE ICMS a recolher de R\$1.252.424,99. Anexam demonstrativos e cópia de Intimação, ao contribuinte, para apresentação de lista de dados relativos às rubricas e operações discriminados pela JJF na solicitação de diligência.

Intimado do resultado da diligência, o autuado se manifestou às fls. 115 a 119 reprisando parte das suas alegações defensivas já expostas e aduzindo que as autuantes deixaram de excluir, no denominador da fração, no novo demonstrativo apresentado, o valor de R\$212.761,48, referente remessa de material para empreiteira.

À fl. 121 as autuantes aduziram, quanto às alegações do contribuinte, que apenas entendiam **procedente** aquela relativa à não exclusão do valor de R\$212.761,48, referente à remessa de material para empreiteiras. Que o equívoco na resposta fiscal à diligência ocorreu no momento da vinculação do índice apurado, mas que os valores foram alterados e apurados corretamente, como se pode observar na planilha CFOP 5949\_6949 constante do “ANEXO 08 RETIFICADO NA DILIGÊNCIA” gravada no CD apensado à fl. 122. Que, contudo, em razão do erro na vinculação para apuração do índice no mês de julho de 2006 na planilha: CFOP 5949\_6949, elaboravam então duas novas planilhas: “CIAP Resumo 2006\_DILIGENCIA (2)” e “Coeficiente Diligencia 2006 (2)” com guias em azul (CD anexado à fl. 122), corrigindo-se a vinculação, e apurando-se o novo valor do ICMS devido que passou de R\$1.252.424,99 para R\$1.250.979,66. Que, quanto a não exclusão das vendas de sucatas, as alegações não procediam, pois o entendimento da fiscalização é o de que estas operações são tributadas, não cabendo a exclusão pleiteada.

As autuantes anexaram mídia CD à fl. 122 e recibo de entrega dos novos demonstrativos ao contribuinte, em 12/09/2012, à fl. 123.

O julgamento unânime em primeira instância manteve parcialmente o Auto de Infração, conforme Acórdão nº 0276-04/12, às fls. 141 a 146. Em seu voto assim se expressa o digno Relator:

#### VOTO

*Quanto ao período de homologação, deve ser observado que o CONSEF/BA, apesar do entendimento que já se pode reputar reiterado do STJ, até posicionamento em contrário da Procuradoria do Estado, vem decidindo que a decadência do direito de constituir crédito relacionado ao ICMS se opera de acordo com o art. 173 do CTN.*

*Em que pese o fato de parte da doutrina conceber que tal fixação somente se dá para estabelecer interstícios temporais menores do que o do art. 150, § 4º do CTN, é oportuno ressaltar que esse mesmo artigo confere à Lei competência para fixar prazo de homologação, o que no Estado da Bahia foi feito no art. 28 da Lei 3.956/81 (COTEB - Código Tributário do Estado da Bahia), que, no seu § 1º, determina o início da contagem a partir de 1º de janeiro do ano seguinte ao da efetivação do lançamento pelo contribuinte, com dispositivo correspondente nos artigos 90 e 965, I do RICMS/BA.*

*O art. 107-B da Lei nº 3.956/1981 (COTEB), que incorporou o art. 150 do CTN, no seu § 5º dispõe que se considera ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 05 (cinco) anos, contados a partir de 1º de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

*Rejeitada, por conseguinte, a preliminar de decadência.*

*Conforme o que já foi acima exposto, após a realização da diligência, que foi encaminhada em conformidade com entendimento já assentado neste Conselho, em especial no Acórdão CJF 0099-11/10, cuja Relatora foi a conselheira Sandra Urânia Silva Andrade, do qual peço vênia para extrair alguns trechos, e de acordo com o meu convencimento, não há mais pontos de discordância neste processo, razão pela qual, com fundamento no art. 147, I e II, “a” e “b”, do RPAF, indefiro o indireto pedido de diligência para retificação do valor exigido ajustado, bem como o de perícia.*

*Sendo pertinente ao caso em apreciação e por alinhar-me com o entendimento nele esposado transcrevo a Decisão exarada no mencionado Acórdão:*

*Inicialmente, quanto ao Recurso Voluntário, que se limita à exigência fiscal do item 1 da autuação, entendemos que assiste razão ao recorrente ao pugnar pela inserção das prestações sujeitas ao diferimento do imposto - operações de cessão dos meios de rede, no âmbito das prestações de serviços de comunicação entre empresas de telecomunicações, nos termos da Cláusula décima do Convênio ICMS 126/98 e do art. 569-A do RICMS/BA – como prestações tributadas, devendo, assim, figurar no numerador da fórmula que determina a forma de apuração mensal do crédito fiscal vinculado ao bem do ativo.*

*Como bem ressaltou a PGE/PROFIS em seu opinativo, o instituto do diferimento implica na postergação, adiamento, do momento do pagamento do imposto, deslocado por força de dispositivo legal para um momento subsequente à ocorrência do fato gerador, com a imputação de responsabilidade a terceiros por tal recolhimento, portanto em momento posterior ao da saída da mercadoria ou da prestação do serviço.*

*Assim, resta claro que ocorre o fato gerador do ICMS em todos os seus termos, estando presentes todos os elementos que o constitui, apenas adiando-se o momento do pagamento do imposto incidente.*

*Não há que se confundir, portanto, como alertou a PGE/PROFIS, e como equivocadamente o fez a JJF, o elemento temporal do fato gerador com o momento do pagamento do tributo, e de fato, como expressa o referido órgão jurídico, “(...) o critério temporal encontra-se inserido no consequente da regra matriz de incidência tributária e marca o momento em que se considera ocorrido o fato gerador previsto no seu antecedente normativo, e coisa distinta é o momento fixado pela norma para que o contribuinte cumpra a obrigação tributária – pagamento – inerente à relação jurídica instaurada entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, pagamento este que pressupõe a constituição do crédito tributário”.*

*Quanto às operações sem débito do imposto - saídas de bens a título de comodato ou para reparo e conserto – também comungamos com o recorrente ao entender que não devem ser computadas no valor total das saídas do estabelecimento, pelo fato de não se constituírem em saídas definitivas.*

*Não deve ser olvidado o fato de que a utilização do crédito sobre as aquisições de bens do ativo vincula-se às saídas tributadas pelo imposto. Logo, como tais operações de saída são provisórias, não definitivas, como também o são as demais operações amparadas por suspensão, não devem ser computadas no total das saídas no denominador da fração da fórmula matemática que determina a forma de apuração mensal do crédito fiscal vinculado ao bem do ativo.*

*Registre-se que mais clara ainda nos parece a exclusão das saídas em comodato do total das saídas do estabelecimento autuado - hipótese em que não há sequer a incidência do ICMS - por se constituírem em operações fora do âmbito de incidência do imposto estadual, inclusive não gerando crédito a entrada de tais bens (sendo devido, inclusive, seu estorno, se lançado), quando destinado à operação de saída por comodato.*

*Ressalte-se, ainda, que tais bens – saídos quer a título de comodato, quer a título de remessa para conserto – retornarão ou terão saídas definitivas em um momento seguinte, instante em que, aí sim, serão tais saídas definitivas computadas no total de saídas do estabelecimento (...).*

*Assim, se corretamente o próprio Impugnante pleiteia que as operações tributáveis por substituição na espécie de diferimento, cujo recolhimento do ICMS é postergado para posterior fase de comercialização sejam incluídas no numerador da fórmula em que se calcula o coeficiente de creditamento do ICMS registrado no CIAP, por ser*

*contraditório, obviamente não há falar em exclusão das operações tributáveis com sucatas desse mesmo numerador, uma vez que, igualmente constituem operações tributáveis por substituição, cujo recolhimento do ICMS é diferido para posterior etapa do ciclo de comercialização.*

*Com efeito, assiste razão ao sujeito passivo quando afirma que no denominador não devem figurar operações estranhas ao ICMS, o que havia feito inicialmente a fiscalização ao incluir Receita Financeira e de terceiros, remessas de bens para reparos, operações de comodato, transferências de bens do ativo fixo, e material de consumo nas operações internas (RICMS-BA: art. 27, I) e operações de simples remessa de cartões telefônicos, cujos valores já foram objeto de tributação na ocasião da venda.*

*Por ocasião da diligência fiscal pedida à fl. 86, as autuantes revisaram os cálculos na forma detalhadamente exposta nos arquivos magnéticos que constam no CD de fl. 110 e o valor de R\$ 212.761,48 equivocadamente não considerados na diligência como reconhecem as autuantes, foram excluídos no novo ajuste que fizeram, cujos arquivos magnéticos contendo os demonstrativos da autuação constam à fl. 122 dos autos.*

*Considerando que o Impugnante recebeu cópia dos documentos que sustentam o lançamento (recibos de fls. 08, 111 e 123), dele se defendendo amplamente dentro do devido processo legal, acolho o valor ajustado de R\$ 2.555.372,25 para R\$ 1.250.979,66, declarando a infração parcialmente subsistente.*

*Infração procedente em parte.*

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

A Junta recorreu de ofício da Decisão nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 01 do RPAF/99.

Inconformado com a Decisão proferida, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário às fls. 157 a 166, inicialmente historiando os fatos do processo e, em seguida, reprisando a alegação impugnatória acerca da ocorrência de decadência do direito de exigir o crédito tributário referente ao período de janeiro e maio de 2006 inclusive, citando o artigo 150, § 4º, e 156, inciso V, ambos do CTN, porque se passaram 5 (cinco) anos da ocorrência dos fatos geradores do ICMS lançado no Auto de Infração nº 278003.0001/11-4, do qual o contribuinte alega ter sido cientificado em 14/06/2011. Cita decisões da esfera judicial. Aduz que apura mensalmente o ICMS e o recolhe pontualmente aos cofres do Estado de Bahia, pelo que entende deveria ser aplicada a regra inserta no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional.

Em seguida afirma que estaria equivocado o cálculo do coeficiente de creditamento realizado pela fiscalização estadual porque, conforme anteriormente já mencionara, a Fiscalização Estadual deixou de excluir do denominador da fração, para cálculo do índice de creditamento no CIAP, os valores relativos às operações decorrentes de venda de sucata. Diz que tal entendimento estaria equivocado porque nas operações de venda de sucata o recolhimento do ICMS é realizado de forma diferida, nos termos do artigo 509, do RICMS/BA, que copia. Diz que não haveria que se falar em inclusão desses valores no cálculo do coeficiente de creditamento, porque não há o recolhimento de ICMS “naquela operação”. Requer que os valores relativos às operações decorrentes da venda de sucata sejam excluídos do denominador no cálculo do coeficiente de creditamento.

Conclui pedindo o conhecimento e provimento do Recurso Voluntário interposto, com o julgamento pela improcedência da autuação, excluindo-se o crédito tributário consubstanciado no Auto de Infração. Requer que futuras intimações, publicações e comunicações sejam efetuadas em nome dos patronos Marcelo de Assis Guerra, inscrito na OAB/RJ sob o nº 62.514, Guilherme Doin Braga, inscrito na OAB/RJ sob o nº 108.730 e Alessandra Krawczuk Craveiro, inscrita na OAB/RJ sob o nº 87.500, “sob pena de nulidade”.

A PGE/Profis, por intermédio da Procuradora Maria Helena Mendonça Cruz, emite Parecer às fls. 170 a 173 aduzindo, quanto à alegação de decadência, que o recorrente suscita a decadência do direito de constituição do crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos entre janeiro e maio de 2006. Que, no tocante a esta assertiva, não trepida em afirmar que a mesma é destituída de qualquer lógica jurídica, em razão de desconsiderar a interpretação sistemática da norma entalhada no art. 150, § 4º, do CTN e sua interação com o disposto no art. 173, I, do mesmo “codex”. Que o art. 173 do Código prevê prazo decadencial de cinco anos, com três hipóteses de termo inicial. Que na primeira (art. 173, I), que se constitui na regra geral, o termo inicial do prazo é

primeiro dia do exercício (financeiro; atualmente, coincide com o ano civil; Lei nº 4.320/64, art. 34) seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Que esta regra se aplica às hipóteses de lançamento “de ofício” e “por declaração”. Que, quanto ao lançamento “por homologação”, há duas situações:

- a) o sujeito passivo antecipou, efetivamente, o pagamento do tributo devido; que, neste caso, não há 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 não antecipou o pagamento, (ou o fez a menor que o devido); que, 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.

Que se deve atentar, contudo, para que, aqui, o prazo decadencial se aplica ao lançamento de ofício que deve ser efetuado pela autoridade, à vista da omissão (ou do pagamento a menor) do sujeito passivo. Que, neste passo, o pagamento antecipado é o elemento essencial que caracteriza o lançamento por homologação, ou seja, que sem a antecipação do pagamento não há que se falar em lançamento por homologação e, por conseguinte, não há o que ser homologado. Que fácil se entremostra que o art. 150, *caput*, ao falar do momento em que ocorre o lançamento por homologação, que é quando a autoridade expressamente homologa a “atividade” do sujeito passivo, só autoriza a conclusão de que a “atividade assim exercida” é o pagamento antecipado. Cita texto do jurista Luciano Amaro. Afirma que a falta de pagamento do imposto, ou o imposto pago a menos, desloca o linde decadencial para as balizas descritas no art. 173, I, do CTN e não do art. 150, § 4º, do mesmo Código.

Asseverando-se que é neste sentido que trafega a jurisprudência, e cita Decisão da esfera judicial, e afirma que quanto a este ponto não há como se aceder à tese recursal, em face do disposto no Código Tributário Nacional.

Aduz que da análise do mérito do Recurso Voluntário o contribuinte reprisa, em sede de Recurso, e sem trazer novos elementos probatórios ao processo, o quanto já alegado na impugnação inicial, e já apreciado pelo julgamento de primeira instância, com o qual se coaduna.

Relata que o autuado requer que os valores relativos às operações decorrentes da venda de sucata sejam excluídos do cálculo do creditamento, face ao diferimento no recolhimento do ICMS. Que, entretanto, as operações com sucatas não devem ser excluídas, vez que se constituem em operações tributáveis por substituição, cujo recolhimento do ICMS é diferido para posterior etapa do ciclo de comercialização.

Afirma que os argumentos do contribuinte não são suficientes para modificar a Decisão objeto do Recurso, e conclui opinando pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

## VOTO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância.

Preliminarmente, em relação à alegação recursal relativa à pretendida ocorrência de decadência do direito de constituição do crédito tributário pela Fazenda Estadual da Bahia, em relação ao meses de janeiro a maio do exercício de 2006, observo que os artigos 150, §4º, e 173, ambos do CTN, estabelecem:

*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 administrativo, 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 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.*

*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.*

O artigo 107-B da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), que incorporou o artigo 150 do CTN, no seu parágrafo 5º dispõe:

*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.*

Assim, a legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, não podendo ser argüida a determinação do artigo 150, §4º, do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação. Os créditos constituídos, em relação aos quais o contribuinte alega se ter operado a decadência, foram relativos ao exercício de 2006, e só seriam desconstituídos, em relação a este exercício, se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/2011.

Assim, por este aspecto comungo do entendimento da PGE/PROFIS no sentido de que não ocorreu a alegada decadência, tendo em vista que o lançamento de ofício foi realizado em 08/06/2011.

Outro aspecto levantado pelo sujeito passivo diz respeito à caracterização do lançamento em si, posto que na presente lide o sujeito passivo advoga no sentido de que o lançamento realizado pela autoridade fiscal só se encontraria definitivamente realizado com a cientificação ao sujeito passivo acerca da lavratura do Auto de Infração, nessa linha de raciocínio expondo que só após tal cientificação ao sujeito passivo é que o lançamento de ofício teria eficácia no sentido de evitar que ocorresse a decadência relativa ao direito de constituição do crédito tributário.

Contudo, equivoca-se o contribuinte.

Na realidade o lançamento de ofício, na situação em foco com a lavratura de Auto de Infração, é ato do Poder público, que figura como sujeito ativo da relação tributária.

Por conseguinte, tendo o Estado o poder-dever de agir, e neste sentido o poder-dever de constituir o crédito tributário, o lançamento do crédito tributário é apenas um ato administrativo vinculado.

A eficácia de tal ato administrativo, relativamente à cientificação ao sujeito passivo, diz respeito à contagem de prazo para impugnação pelo contribuinte, e prazo para pagamento integral, ou parcial, do débito lançado pela autoridade fiscal. Por exemplo, se um Auto de Infração é lavrado, e o sujeito passivo não é do mesmo regularmente cientificado, tal lançamento não poderá ter eficácia quanto à cobrança administrativa, e/ou judicial, do débito lançado.

Mas a data da realização do lançamento de ofício, ato da administração pública, tem eficácia relativamente à interrupção da contagem para efeito de caracterização de decadência do direito de lançamento, independentemente da cientificação ao contribuinte, que é outro, e necessariamente posterior, ato administrativo.

O contribuinte pode, e deve, declarar o imposto que calculou devido ao Estado, mas este, na condição de sujeito ativo da relação jurídica, é aquele que tem o poder de analisar e homologar o auto-lançamento de débito tributário previamente realizado pelo contribuinte e, mesmo quando não tenha sido esse auto-lançamento realizado, proceder ao lançamento de ofício. Assim define o CTN em seu artigo 142:

CTN:

**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 caso, propor a aplicação da penalidade cabível.**

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*  
(destaques nossos)

Portanto, a data de lavratura do Auto de Infração é a data válida para efeito de impedir que se opere a decadência do direito de lançar o crédito tributário, e não a data de cientificação ao contribuinte, pelo que não acolho a arguição recursal neste sentido.

Quanto ao questionamento acerca da aplicabilidade, na lide em foco, do teor da Súmula Vinculante nº 08 do STF, aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DOE de 20/06/2008, permito-me transcrever, por com o mesmo concordar integralmente, o voto da preclara Conselheira Sandra Urânia Silva Andrade, proferido no Acórdão CJF nº 0130-11/11 deste CONSEF, e que de maneira precisa trata a questão:

*Acórdão CJF nº 0130-11/11:*

**“VOTO**

*Inicialmente, no que toca à preliminar de mérito de ocorrência de decadência quanto aos períodos anteriores a julho de 2004, entendemos, comungando com a JJF, que não se vislumbra a decadência arguida pelo sujeito passivo, diante da regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, cujo prazo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, determinação esta repetida no art. 107-B do Código Tributário Estadual – COTEB – Lei nº 3.956/81, abaixo transcrito, in verbis:*

*(...)*

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

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

Pelo exposto, voto no sentido da não ocorrência da decadência em relação ao período objeto do lançamento fiscal, neste incluído o período de janeiro a maio do exercício de 2006.

No mérito, não merece reparo a Decisão objeto dos Recursos.

A autuação objeto de ambos os Recursos diz respeito à utilização de crédito fiscal do ICMS, relativo à entrada de bens do ativo imobilizado, em valores superiores ao permitido pela



legislação, escrituração do seu livro Controle do Crédito de ICMS do Ativo Permanente - CIAP com utilização indevida de crédito fiscal em razão de escrituração de notas fiscais em duplicidade; aplicação incorreta de alíquota; bens de uso e consumo; aquisição de bens de microempresas; operações de serviços não tributados pelo ICMS; nota fiscal de simples faturamento sem destaque de ICMS; material adquirido em 2005 que foi objeto de devolução em 2006; erro no cálculo do ICMS relativo ao diferencial de alíquota; quanto porque o contribuinte também deixou de estornar crédito fiscal, quando da escrituração do seu livro CIAP, relativamente aos bens do ativo imobilizado remetidos para demonstração com suspensão do imposto, sem ter retornado no prazo regulamentar, considerando-se, assim, encerrada a fase de suspensão da incidência tributária; às transferências interestaduais de bens do ativo imobilizado; às remessas em bonificação, doação ou brinde de bens do ativo imobilizado; aos bens do ativo imobilizado adquiridos pelo contribuinte com utilização de crédito fiscal e que posteriormente foram objetos de saídas para conserto, com suspensão do imposto, sem ter retornado no prazo regulamentar, considerando-se, assim, encerrada a fase de suspensão da incidência tributária.

Analisando primeiramente o Recurso de Ofício constato que, tal como já descrito minuciosamente no Relatório que antecede este voto, uma vez instaurado o processo administrativo fiscal, a d. JJF deliberou pela conversão, de ofício, do PAF em solicitação de diligência para que o Fisco refizesse os cálculos nos termos já descritos detalhadamente no mencionado Relatório e que, em suma, para cálculo do índice de valor de crédito fiscal a ser utilizado pelo contribuinte, mensalmente, fosse utilizada a fórmula que afinal traduz o que constava, na redação vigente à época dos fatos geradores, na alínea “e” do inciso II §1º do artigo 339 do RICMS/BA, ou seja, índice mensal de crédito = valor das operações de saídas ou prestações tributadas dividido por valor total das operações de saídas ou prestações.

A JJF listou as inclusões e exclusões de operações que deveriam ser consideradas no numerador e no denominador da fração, e a solicitação foi atendida pelas autuantes. Cientificado do resultado da diligência, o contribuinte novamente se insurgiu, e os cálculos foram novamente retificados pelas autuantes. Com base nos novos cálculos realizados pelo Fisco, por solicitação da JJF, o débito histórico de ICMS originalmente lançado no Auto de Infração, de R\$2.555.372,25, foi inicialmente reduzido para R\$1.252.424,99, e em seguida novamente reduzido para R\$1.250.979,66, observado que havia sido incluído indevidamente, no denominador, valor referente a remessa de material para empreiteira, que também não se constitui em saída definitiva para efeito de tributação pelo ICMS.

Entendo irretocável o procedimento adotado pela JJF quando, no cumprimento do seu dever de ofício, converteu o processo em diligência à INFAZ de origem para que os cálculos fossem retificados.

De fato, para cálculo do crédito fiscal a ser utilizado pelos contribuintes do ICMS e, na situação em foco, pelo autuado, deve ser levado em conta, na equação prevista na mencionada alínea “e” do inciso II §1º do artigo 339 do RICMS/BA, apenas as operações e prestações concernentes às atividades operacionais relativas ao ICMS decorrentes da atividade do contribuinte. A título de exemplo, cito que devem figurar apenas no denominador da equação as operações de saídas de mercadorias e as prestações de serviço isentas, pelo total da operação ou prestação; devem figurar no numerador e no denominador da equação as operações de saída de mercadorias e as prestações de serviço tributadas pelo ICMS; as operações de saída de mercadorias e as prestações de serviço realizadas com ICMS pago pelo regime de diferimento, e as operações de cessão onerosa de serviços de comunicação; as operações de saída de mercadorias e as prestações de serviço destinadas ao exterior, caso existam no período objeto da ação fiscal; as operações de saída de mercadorias e as prestações de serviço realizadas com redução de base de cálculo, caso existam no período objeto da ação fiscal, respeitando os critérios de que, no numerador, até o limite percentual de manutenção do crédito fiscal, isto é, até o limite da parcela tributada, e no denominador, o valor total da operação ou prestação; devem figurar também em ambos as operações de saída de mercadorias e as prestações de serviços realizadas com o ICMS pago por substituição, com fase de tributação encerrada, bem com demais casos de operações tributadas

em regime sumário; as operações de saída de mercadorias realizadas a título de doação, e as operações de transferências.

Por outro lado, não devem figurar nem no numerador, e nem no denominador, da equação, fatos ou situações relativos a operações ou prestações não compreendidos no campo da tributação pelo ICMS, por imunidade ou por não incidência; valores relativos à locação, nem a comodato; valores de multas e juros moratórios em parcelamentos de dívidas por atrasos no adimplemento das obrigações; saídas não definitivas, efetuadas com suspensão da incidência do imposto, relativas a remessas para conserto, reparo, exposição, ou industrialização por terceiros, sujeitas a devolução; saídas definitivas de bens do ativo permanente em virtude de desincorporação (ou baixa do ativo), bem como saídas provisórias; e transferências de material de uso ou consumo.

Assim, dentro desta linha de raciocínio, pacificamente esposada por este Conselho de Fazenda, foram retificados os cálculos pelas autuantes, e devidamente reduzido o débito a ser lançado de ofício.

Por conseguinte, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício interposto.

Analisando o Recurso Voluntário temos que, tal como já exposto no Parecer emitido pela PGE/Profis, e em demais dados do Relatório que antecede este voto, o contribuinte restringe-se a trazer, em sede de Recurso, o quanto já apreciado em Primeira Instância.

Confirma o fato de que as operações com sucata, sujeitas ao regime de diferimento, são tributáveis, mas não de imediato, e sim de maneira postergada, pelo que entende que os valores às mesmas atinentes não deveriam constar no cálculo do índice de creditamento. Contudo, também conforme já dito no julgamento *a quo*, no Parecer PGE/PROFIS acostado aos autos, e na Decisão transcrita no voto da Decisão de primeiro grau, também da segunda instância deste Colegiado, uma vez que o diferimento é uma operação na qual incide o ICMS, deve figurar no cálculo do índice de creditamento.

Por tudo quanto exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário, para declarar mantida a Decisão recorrida, que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração no valor histórico de ICMS de R\$1.250.979,66, acrescido da multa de 60%.

#### **VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência)**

Em que pese o brilhantismo do voto do relator, divirjo do seu entendimento quanto à preliminar de decadência, pois entendo que assiste razão ao Recorrente, uma vez que houve o pagamento antecipado previsto no art. 150, §4º, do CTN, devendo ser aplicada à data da ocorrência do fato gerador como *dies a quo* da contagem do prazo decadencial.

Veja-se que, segundo o entendimento pacificado no STJ, no Recurso Especial Representativo de Controvérsia nº 973733/SC, deve ser aplicado o art. 150, §4º, do CTN aos casos em que há recolhimento antecipado do imposto sujeito ao lançamento por homologação:

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA.*

*ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. 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.*

*1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

[...]

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

[...]

(REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

Conforme determinado na Constituição Federal (art. 146, III, "b"), a decadência do crédito tributário é matéria reservada à lei complementar. Segundo já definiu o Supremo Tribunal Federal, a Lei Complementar mencionada pela Constituição Federal é o CTN, cujas normas prevalecem, inclusive, sobre a Lei de Execução Fiscal, como, aliás, leciona Leandro Paulsen:

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

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

*"A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios de lei complementar de normas gerais (art. 146, III, b). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais" (Plenário, RE 148754-2/RJ, excerto do voto do Min. Carlos Velloso).*

Frise-se que a Súmula Vinculante nº 08, a qual vincula também a Administração Pública, conforme determina o art. 103-A, da CF/88, cristalizou o entendimento de que são inconstitucionais os arts. 5º, do Decreto-Lei nº 1.569/77, e 45 e 46, da Lei nº 8.212/91, utilizando-se justamente o fundamento de que a prescrição e a decadência são matérias reservadas à 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.*

[...]

(RE 560626/RS, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, Julgado em 12/06/2008). (grifamos)

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".*

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. 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.

Sabe-se bem que efeito vinculante é atributo exclusivo do verbete da súmula, não atingindo a sua 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. Ademais, não nos parece que seja necessário que o STF edite uma súmula vinculante específica para o caso da legislação do Estado da Bahia para que se aplique o entendimento jurisprudencial pacificado de forma incontestes nos Tribunais Superiores.

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

Veja-se que o CTN prescreve as normas de decadência em dois dispositivos: art. 173, I, e art. 150, §4º, a seguir transcritos, *in verbis*:

*“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”.*

*“Art. 150. (...)*

*§ 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”.*

Ou seja, há, no CTN, duas regras distintas referentes à definição do termo a quo do prazo decadencial; cabendo ao intérprete definir quando ele coincide com o fato gerador (lançamento por homologação) e quando ele é protelado para o primeiro dia útil do exercício seguinte (lançamento de ofício).

Uma premissa parece facilitar bastante o deslinde da questão e ela diz respeito ao significado da palavra homologar. Segundo o dicionário Michaelis, homologar quer dizer “*confirmar por sentença ou autoridade judicial ou administrativa; aprovar*”. Logo, o ato que é sujeito à homologação é o pagamento realizado pelo contribuinte; é ele que será verificado pela autoridade administrativa fiscal e, se estiver correto, será aprovado, confirmado. Não se homologa o lançamento feito pelo contribuinte, 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 vênha 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.

[...]

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”.*

(...)

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;

(...)

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;

Havendo recolhimento a menor do imposto ou utilização indevida de crédito fiscal, implica dizer que o contribuinte recolheu parcialmente o tributo devido. Veja-se que a compensação crédito/débito lançada na conta corrente do contribuinte estava em parte correta.

Ora, compensação é meio de pagamento, é modalidade de extinção do crédito tributário expressamente prevista no art. 156, II, do CTN. Na apuração mensal do ICMS, o contribuinte lança os seus créditos e débitos e encontra, ao final do mês, um saldo devedor ou um saldo credor de imposto, logo, ainda que tenha utilizado algum crédito indevidamente, é fato que o contribuinte realizou o pagamento antecipado a que alude o §4º do art. 150, do CTN.

Assim sendo, deve ser aplicado o prazo previsto no art. 150, §4º, do CTN, para que se conclua, sem sobressaltos, que o prazo decadencial, na espécie, iniciou-se na data da ocorrência de cada fato gerador, estando, portanto, irremediavelmente extinto pela decadência o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos 5 anos antes da intimação do sujeito do passivo.

Frise-se que o crédito tributário só é constituído com o lançamento eficaz, para o qual é imprescindível a regular notificação do contribuinte para o oferecimento de defesa. A pura e simples lavratura do Auto de Infração não têm o condão de constituir o crédito tributário. Tão somente após a regular notificação do sujeito passivo é que o lançamento tributário se perfaz. Neste sentido, a jurisprudência pacífica do STJ:

*AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONDIÇÃO DE PROCEDIBILIDADE E EXIGIBILIDADE. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL RURAL. PUBLICAÇÃO DE EDITAIS. EFICÁCIA DO ATO. PRINCÍPIOS DA PUBLICIDADE E DA NÃO-SURPRESA FISCAL.*

*1. A notificação do lançamento do crédito tributário constitui condição de eficácia do ato administrativo tributário, mercê de figurar como pressuposto de procedibilidade de sua exigibilidade.*

2. Hipótese em que a controvérsia a ser dirimida nos presentes autos cinge-se aos seguintes tópicos: (a) se a ausência de notificação do lançamento do crédito tributário o torna inexistente e, portanto, restaria configurada a impossibilidade jurídica do pedido; (b) se há a necessidade de publicação de editais em jornais de circulação local, bem como a publicação de editais para notificação do vencimento da contribuição sindical rural; e (c) sendo publicado o edital no Diário Oficial torna-se desnecessária sua publicação em jornal local de maior circulação.

3. **"A notificação ao sujeito passivo é condição para que o lançamento tenha eficácia. Trata-se de providência que aperfeiçoa o lançamento, demarcando, pois, a constituição do crédito que, assim, passa a ser exigível do contribuinte - que é instado a pagar e, se não o fizer nem apresentar impugnação, poderá sujeitar-se à execução compulsória através de Execução Fiscal - e oponível a ele - que não mais terá direito a certidão negativa de débitos em sentido estrito.**

**A notificação está para o lançamento como a publicação está para a Lei, sendo que para esta o Mi. Ilmar Galvão, no RE 222.241/CE, ressalta que: 'Com a publicação fixa-se a existência para a lei e identifica-se a sua vigência...' (...)" (Leandro Paulsen, in "Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência", Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2006, p. 1076).**

4. A notificação constitui-se ato administrativo de intercâmbio procedimental que imprime eficácia a outro ato administrativo - o lançamento - no sentido de dar ciência ao sujeito passivo da formalização do crédito tributário e dos termos de sua exigibilidade, consoante a lição de Paulo de Barros Carvalho, in "Curso de Direito Tributário", Saraiva, 1998, p. 274.

5. Consectariamente, a sua falta implica em ausência de pressuposto válido e regular de constituição e desenvolvimento do processo.

[...]

(AgRg no REsp 950.156/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02.10.2007, DJ 29.10.2007 p. 195)

**TRIBUTÁRIO. DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES DE TRIBUTOS FEDERAIS - DCTF.**

**COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CRÉDITO NÃO CONSTITUÍDO DEVIDAMENTE. CERTIDÃO DE REGULARIDADE FISCAL.**

1. É pacífico na jurisprudência desta Corte que a declaração do tributo por meio de DCTF, ou documento equivalente, dispensa o Fisco de proceder à constituição formal do crédito tributário.

2. Não obstante, tendo o contribuinte declarado o tributo via DCTF e realizado a compensação nesse mesmo documento, também é pacífico que o Fisco não pode simplesmente desconsiderar o procedimento adotado pelo contribuinte e, sem qualquer notificação de indeferimento da compensação, proceder à inscrição do débito em dívida ativa com posterior ajuizamento da execução fiscal.

3. **Inexiste crédito tributário devidamente constituído enquanto não finalizado o necessário procedimento administrativo que possibilite ao contribuinte exercer a mais ampla defesa, sendo vedado ao Fisco recusar o fornecimento de certidão de regularidade fiscal se outros créditos não existirem.**

4. Recurso especial não provido.

(REsp 999.020/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 13.05.2008, DJ 21.05.2008 p. 1)

**PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. SUPOSTA OFENSA AO ART. 530 DO CPC. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL RURAL. AÇÃO DE COBRANÇA. SENTENÇA QUE JULGOU PROCEDENTE A DEMANDA. ACÓRDÃO QUE, POR MAIORIA, RECONHECEU A NULIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E DETERMINOU A EXTINÇÃO DO FEITO SEM RESOLUÇÃO DE MÉRITO. EMBARGOS INFRINGENTES. CABIMENTO.**

1. Malgrado o acórdão recorrido, com base no art. 267, VI, do CPC, reconheça a inexistência de "qualquer das condições da ação", porquanto o **"lançamento nulo e a falta da notificação acarretam a inexistência formal do crédito tributário"**, emite juízo de mérito sobre o título que supostamente legitima a cobrança da contribuição sindical. Assim, conclui-se que a hipótese amolda-se à regra prevista no art. 530 do CPC — acórdão por maioria, proferido em sede de apelação, que reformou a sentença de mérito —, razão pela qual é viável a apresentação de embargos infringentes.

Nesse sentido: REsp 855.148/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 9.10.2006.

2. Recurso especial provido.

(REsp 734.448/PR, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04.12.2007, DJ 18.02.2008 p. 24)

**AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO ESPECIAL.**

*PROCESSO CIVIL. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL RURAL. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. PRECLUSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. PUBLICAÇÃO DE NOTIFICAÇÃO EM JORNAIS LOCAIS. APLICAÇÃO DO ARTIGO 605 DA CLT. NECESSIDADE.*

*CONDIÇÃO DE PROCEDIBILIDADE E EXIGIBILIDADE. OBSERVÂNCIA DOS PRINCÍPIOS DA PUBLICIDADE E DA NÃO-SURPRESA FISCAL. ACÓRDÃO RECORRIDO NO MESMO SENTIDO DO ENTENDIMENTO PACIFICADO NO STJ.*

*APLICAÇÃO DA SÚMULA 83/STJ.*

*[...]*

*6. A notificação do lançamento do crédito tributário constitui condição de eficácia do ato administrativo tributário, mercê de figurar como pressuposto de procedibilidade de sua exigibilidade.*

*7. Hipótese em que a controvérsia a ser dirimida nos presentes autos cinge-se aos seguintes tópicos: (a) se há a necessidade de publicação de editais em jornais de circulação local; e (b) sendo publicado o edital no Diário Oficial torna-se desnecessária sua publicação em jornal local de maior circulação.*

*8. A notificação constitui-se ato administrativo de intercâmbio procedimental que imprime eficácia a outro ato administrativo - o lançamento - no sentido de dar ciência ao sujeito passivo da formalização do crédito tributário e dos termos de sua exigibilidade, consoante a lição de Paulo de Barros Carvalho, in "Curso de Direito Tributário", Saraiva, 1998, p. 274.*

*9. Consectariamente, a sua falta implica em ausência de pressuposto válido e regular de constituição e desenvolvimento do processo.*

*[...]*

*(AgRg no Ag 922.099/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03.06.2008, DJ 19.06.2008 p. 1)*

Destarte, acolho a preliminar de decadência para excluir todos os fatos geradores ocorridos há mais de 5 anos, contados da data da ciência do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

**ACORDAM** os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à preliminar de decadência, com voto de qualidade do presidente 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 **278003.0001/11-4**, lavrado contra **TELEMAR NORTE LESTE S/A. (OI)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.250.979,66**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei n.º 7.014/96, e dos acréscimos legais.

**VOTO VENCEDOR** (Preliminar de decadência) – Conselheiros(a): Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva, Álvaro Barreto Vieira e Fernando Antonio Brito de Araújo.

**VOTO VENCIDO** (Preliminar de decadência) – Conselheiros: Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo, Leonardo Baruch Miranda de Souza e Oswaldo Ignácio Amador.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de julho de 2013.

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO – VOTO DIVERGENTE  
(Preliminar de decadência)

ROSANA JEZLER GALVÃO - REPR. DA PGE/PROFIS