

PROCESSO - A. I. Nº 274068.0004/10-0
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e STEMAR TELECOMUNICAÇÕES LTDA. (CLARO S/A)
RECORRIDOS - STEMAR TELECOMUNICAÇÕES LTDA. (CLARO S/A) E FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0093-02/11
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 19/12/2013

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0381-11/13

EMENTA: ICMS. 1. REMESSAS DE BENS PARA CONserto. INOCORRÊNCIA DO RETORNO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Alegações recursais insuficientes para alterar a Decisão de origem. 2. CRÉDITO INDEVIDO. ALIENAÇÃO DE BENS DO ATIVO PERMANENTE. Decisão de primeira instância relativa à infração 02 alterada, tendo em vista a comprovação do retorno de parte dos bens remetidos através da Nota Fiscal nº 14.034. Rejeitada a prejudicial de decadência. Decisão por maioria. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício, em razão de a Decisão proferida através do Acórdão JJF nº 0093-02/11 ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito que lhe foi imputado, consoante determina o art. 169, I, “a” do RPAF/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), e de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte que, inconformado com a referida Decisão, apresenta a peça recursal respaldado no art. 169, I, “b” do citado Regulamento.

O Auto de Infração em epígrafe foi lavrado em 20/05/2010 para exigir ICMS no valor histórico total de R\$ 628.172,18, sob a acusação do cometimento de 06 (seis) infrações, das quais apenas as duas primeiras constaram do mérito dos Recursos, as demais não foram impugnadas na primeira e na segunda instâncias.

INFRAÇÃO 1 – Falta de recolhimento, em razão de remessa de bens para conserto sem o devido retorno, caracterizando a desincorporação. R\$ 18.452,92 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei 7.014/1996.

INFRAÇÃO 2 – Utilização indevida de crédito, referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento. Falta de estorno de crédito atinente a bens do ativo imobilizado que foram alienados. Consta que o recorrente efetuou remessa de bens para conserto e não comprovou o retorno, caracterizando a desincorporação, devendo o crédito ser estornado. R\$ 345.992,68 e multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei 7.014/1996.

A 2ª JJF (Junta de Julgamento Fiscal) apreciou a lide na Pauta de 19/04/2011 (fls. 570 a 580), tendo o ilustre relator prolatado o voto abaixo transcrito, unanimemente acatado pelos demais membros.

“Preliminarmente, em relação à alegação defensiva de decadência parcial do lançamento tributário, relativo aos fatos gerados ocorridos no período de 1º de janeiro a 27 de maio de 2005, não pode ser acolhida, pelos motivos que passo a expor.

O entendimento doutrinário e jurisprudencial, nos lançamentos tributários sujeitos à 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, como no caso do ICMS, quando do pagamento antecipado, o ente tributante dispõe de cinco anos para realizar o lançamento ou homologação, nos termos do artigo 150 do CTN - Código Tributário Nacional.

Observo que o pagamento antecipado pelo sujeito passivo, nos termos do artigo acima citado, extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento. Havendo pagamento integral do tributo devido, não havendo outro prazo previsto em lei para homologação, este será 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.

Para aplicação da referida norma legal, é necessário que sejam atendidos alguns requisitos, entre eles, que o tributo tenha sido apurado e recolhido de acordo com lei, ou seja, o pagamento integralmente do valor devido pelo sujeito passivo; que não exista lei que fixe outro prazo e por fim, que não tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação, requisitos não existentes na lide em questão.

Na presente lide, o sujeito passivo, contribuinte do ICMS no Estado da Bahia, omitiu-se em prestar as informações ao fisco, conforme artigo 149 do CTN, sendo necessária a apuração do imposto devido mediante procedimento administrativo tributário, resultando na lavratura do Auto de Infração em tela, por ter o sujeito passivo omitido informações na apuração do ICMS e realizado o consequente recolhimento em valor inferior ao devido.

Portanto, não se pode falar na aplicação da regra do § 4º do artigo 150 do CTN, pois, mediante ação fiscal, restou comprovada a omissão de pagamentos do tributo estadual, não havendo pagamento antecipado não se pode falar em homologação, pois não se pode homologar um pagamento que não foi realizado pelo sujeito passivo.

Também não pode ser argüida a aplicação do § 4º do artigo 150 do CTN, pois o Código Tributário do Estado da Bahia, Lei nº 3.956 de 11 de dezembro de 1981, aplicado aos contribuintes baianos, em seu artigo 107-B, fixou prazo para homologação, exercendo a faculdade prevista no próprio § 4º do artigo 150 do CTN.

O prazo para homologação tácita do lançamento e extinção do crédito tributário, fixado no Código Tributário do Estado da Bahia, no § 5º do artigo 107-B, é de 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, desde que não seja comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, pois, comprovada essa situação, o tributo poderá ser reclamado pelo sujeito ativo, ente tributante, a qualquer época.

Assim, no caso em tela, o prazo para contagem da decadência deve ser observado o previsto no § 5º do artigo 107-B do Código Tributário do Estado da Bahia, combinado com o artigo 173, inciso I, do CTN, o qual estabelece que 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.

Quanto ao Acórdão CONSEF Nº CJF nº 0012-11/10, abordado pela defesa em sua segunda manifestação defensiva, não reflete a jurisprudência consolidada deste Conselho de Fazenda, somente a título de exemplo, cito os acórdãos CJF Nº 0145-11/10 e 0144-11/10, o qual manteve o afastamento da decadência consignado nos acórdãos das juntas de julgamento. Ademais, conforme conta da Ementa do acórdão citado pela defesa, a questão da decadência foi superada pela 1ª Câmara, logo a câmara não acatou o voto do relator, in verbis:

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0012-11/10**

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS DE MESMA TITULARIDADE. BASE DE CÁLCULO FIXADA PELO AUTUANTE COMO SENDO O CUSTO DE PRODUÇÃO. Constatando-se que a transferência de mercadorias iniciou-se em estabelecimento comercial da mesma titularidade do destinatário, não subsiste a exigência de imposto a título de crédito fiscal indevido apurado de acordo com a base de cálculo fixada para transferências oriundas de estabelecimentos fabris (custo de produção). Infração improcedente. Modificada a Decisão recorrida. Superada a decadência e não apreciada a preliminar de nulidade da autuação. Recurso PROVIDO. Decisão unânime. (grifei)

Portanto, por se tratar de fatos geradores ocorridos no exercício de 2005, o fisco teria até o dia 31/12/2010 para constituir o lançamento tributário. Como o Auto de Infração foi lavrado em 20/05/2010 não se configurou a decadência.

Também descabe a alegação de que as multas são confiscatórias, pois são as legalmente previstas para as infrações apuradas, como também, a pretensão de cancelamento ou redução da multa, visto que não restou provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo, pois no Auto de Infração em lide existem as cobranças do imposto não recolhido, fato acatado parcialmente pelo sujeito passivo.

Quanto ao pedido do impugnante para exclusão das multas, sob alegação de que a sociedade incorporadora não deve responder pelas multas de infração lançadas contra a sociedade incorporada após a data da respectiva incorporação, entendo que as multas administrativas são intransferíveis e têm caráter pessoal, se reportando a um processo de sucessão ocorrido na empresa, entendo que não pode ser acolhido, pois nos casos de sucessão empresarial, a empresa sucessora assume todo o patrimônio da sucedida, abrangendo tanto os

direitos como as obrigações já contratadas. Portanto, discordo da alegação do impugnante pertinente à dispensa da multa, uma vez que as sanções intransmissíveis e incomunicáveis dizem respeito às infrações penais administrativas, inclusive discriminadas no art. 136 do CTN, e não, como quis induzir o autuado, às infrações administrativas. Efetivamente o fato da empresa incorporada encontrar-se em processo de baixa ou já baixada não tem nenhuma relevância na manutenção da multa aplicada.

No mérito, constatei que o sujeito passivo não impugnou as infrações 03, 04, 05 e 06, fato ressaltado pelos autuantes quando da 1ª informação fiscal e, também, não foi questionado pelo impugnante quando se manifestou sobre a referida informação. Portanto, em nenhum momento em que se manifestou nos autos o autuado apresentou qualquer questionamento ou documento relativos ao mérito das infrações acima indicadas. Como a questão da decadência e das multas já foram devidamente analisadas e superadas, entendo que as infrações 03, 04, 05 e 06 restaram caracterizadas.

Assim, no presente caso a lide persiste, parcialmente, em relação as infrações 01 e 02, as quais passo a análise do mérito das mesma, pois, já analisei as questões relacionas a decadência e as multas.

Na infração 01 é imputado ao contribuinte ter deixado de recolher ICMS em razão de remessa de bens para conserto, sem a comprovação do devido retorno. Já na infração 02 é decorrente da utilização indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria adquirida para integrar o ativo permanente do estabelecimento, por ter deixado de efetuar o estorno de crédito fiscal de ICMS, referente a bens do ativo imobilizado que tenham sido alienados, por ter o contribuinte efetuado remessa de bens para conserto e não comprovou o seu retorno, caracterizando a sua desincorporação, devendo o crédito ser estornado.

Portanto, as infrações encontram-se vinculadas, na primeira é exigido o imposto sobre a operação de venda caracterizada pela falta de comprovação do retorno dos bens, enquanto na segunda imputação é exigido o estorno do crédito pela desincorporação dos referido bens.

Em sua defesa o autuado acatou parcialmente as infrações, tendo realizado o recolhimento no valor de reconhecido, conforme relatório do SIGAT- Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária – Detalhamento de Pagamento PAF, fls. 546/551, acostado pela Coordenação Administrativa do CONSEF, constando o pagamento do valor histórico de R\$273.637,52.

Observe que os autuantes, antes da lavratura do Auto de Infração, em sua 10ª Intimação, fls. 324 a 332, forneceu planilha detalhada, constante o CNPJ, data de emissão, nº das notas fiscais, além de outros dados, para que o contribuinte comprovasse os retornos dos itens constantes nos referidos documentos fiscais.

Ocorre que o contribuinte não apresentou todas as notas fiscais, conforme ofício encaminhado aos auditores, fl. 333, no qual informa que quais itens “estão em análise e pesquisa pelas áreas responsáveis, e serão apresentados logo que concluído.”

Diante da ausência de comprovação integral dos retornos das saídas amparadas com suspensão, os autuantes levantaram o valor constante das infrações.

Entretanto, o sujeito passivo em sua peça defensiva elaborou planilha, fls. 355 e 356, e acostou cópia de notas fiscais, fls. 412 a 505, para embasar sua alegação de que todos os bens enviados para conserto retornaram dentro do prazo legal.

Os autuantes, quando da informação fiscal, revisaram os demonstrativos excluídos diversos documentos fiscais das infrações 01 e 02, reduzido, respectivamente para os valores de R\$ 13.637,46 e R\$ 260.724,54, demonstrativos às folhas 515 e 516, tendo acostado os novos levantamentos fiscais às folhas 519 a 526.

Embora o autuado, após receber cópia da informação fiscal, dos novos demonstrativos e levantamentos, tenha reiterando que comprovou todos os retornos, entendo que os autuantes realização a revisão de forma correta, forme passo a analisar cada documento fiscal apontada pela defesa.

Nota Fiscal nº 11.077 – cópia acostada à folha 421, embora conste que refere-se ao retorno parcial relativa a Nota Fiscal nº 11.813, fl. 23, como bem ressaltaram os autuantes, a mesma não comprova o retorno dos bens, pois existe divergência na descrição dos produtos e no valor unitário.

Nota Fiscal nº 11.394 – cópia acostada à folha 436, emitida no valor de R\$ 60.671,40, não comprova o retorno parcial da nota fiscal de remessa 14.034, fl. 98, tendo em vista que na Nota Fiscal de retorno 11.394 não constam as descrição do produto, seu valor é diferente, além de não fazer referência a NF de remessa nº 14.034.

Nota Fiscal nº 12.528 – cópia acostada à folha 498, observe que os autuantes consideram o valor de R\$ 42.249,30, conforme consta no novo levantamento fiscal acostado à folha 520, referente ao total das notas fiscais de retorno e nºs 12.127, 13.639 e parte da 12.528. Entretanto, a Nota Fiscal de retorno 12.528 é composta por 5 itens, mas só dois itens (1 e 5) refere-se a nota fiscal de remessa 14.038. Os outros três itens (2, 3 e 4), refere-se a nota fiscal de remessa 4.738, portanto, não pode ser considerado como retorno para a nota fiscal de remessa 14.038.

Nota Fiscal nº 12.870 – a defesa não apresentou o referido documento fiscal, razão pela qual deve ser mantido o valor autuado.

Portanto, observo que os autuantes excluíram do levantamento fiscal os valores relativos às notas fiscais em que o sujeito passivo comprovou, quando da defesa, o efetivo retorno dos bens enviados para conserto aparados com a suspensão, mantendo os demais valores. Razão pela qual acato integralmente os novos levantamentos.

Assim, as infrações 01 e 02 restaram parcialmente caracterizadas nos valores, respectivos, de R\$13.637,46 e R\$260.724,54.

Pelo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme abaixo, devendo ser homologado o valor efetivamente recolhido: [planilha de fl. 579]”.

Em virtude de a desoneração da sociedade empresária ter ultrapassado o limite disposto no art. 169, I, “a” do RPAF/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), a 2ª Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício da própria Decisão, contida no Acórdão JJF Nº 0093-02/11.

O sujeito passivo, com arrimo no art. 169, I, “b” do RPAF/1999, ingressa com Recurso Voluntário às fls. 589 a 611, no qual suscita prejudicial de decadência do direito de lançar o imposto cujos fatos geradores ocorreram entre janeiro e maio de 2005.

Com relação à multa, que diz ser desproporcional, argumenta que não lhe pode ser cobrada, uma vez que a STEMAR TELECOMUNICAÇÕES LTDA. foi incorporada pela BCP S/A no dia 31/12/2005, em momento posterior à totalidade das datas de ocorrência indicadas no lançamento.

Em seguida, alega que a Decisão de origem manteve a exigência quanto a alguns retornos que conseguiu comprovar. Apesar da alegada comprovação, a fiscalização desconsiderou os documentos, indicando unicamente desencontros de informações entre as notas de remessa e as de retorno.

No que toca à Nota Fiscal nº 11.077, o Fisco apontou divergências de valores com a de nº 11.813 para desconsiderar a comprovação. Contudo, a diferença é ínfima, já que o documento de retorno (Nota Fiscal nº 11.077) foi emitido indicando o total de R\$ 10.523,80, enquanto a remessa (Nota Fiscal nº 11.813) designa R\$10.854,20. A diferença, portanto, de pouco mais de 3% do total da operação, refere-se ao “módico” valor de R\$ 330,40, sendo certo que, dos R\$ 10.854,20 remetidos para conserto, ao menos o retorno de R\$ 10.523,80 restou comprovado pela juntada da Nota Fiscal nº 11.077.

Assevera - quanto à Nota Fiscal nº 14.034 -, que houve comprovação parcial de retorno, conforme Nota Fiscal nº 11.394 (fls. 612/613), que traz em um de seus campos explícita referência ao documento de remessa.

Na sua concepção, a impropriedade quanto à indicação de quatro notas fiscais (ao invés de três) para a comprovação de retorno das mercadorias remetidas por meio da Nota Fiscal nº 14.038, não desmerece a força probatória dos documentos juntados, quais sejam, os de nºs 12.127, 12.528 e 13.639, cujo somatório dos montantes (R\$ 59.285,94) supera com folga o valor da saída a eles relacionada.

Frisa que o fato de determinadas mercadorias serem remetidas para conserto na mesma ocasião, por meio de um único documento fiscal, não significa que devam retornar também em idêntico momento, isto porque o prazo necessário para o reparo pode ser diverso.

Ressalta ainda que, no tocante à parcela das operações autuadas cujo retorno não foi comprovado, os débitos foram devidamente recolhidos.

A Procuradoria do Estado, no Parecer de fls. 627 a 631, opina pelo Não Provimento do Apelo Voluntário, no qual afasta a tese de decadência e de desproporcionalidade da multa.

Com referência à incorporação, pondera que a mesma não obsta o lançamento da multa, tendo em vista a vedação ao enriquecimento sem causa. A prevalecer o raciocínio esposado no Recurso, seria possível transferir mais patrimônio do que se possui. Nesse passo, toda dívida existente no momento da incorporação deve ser de responsabilidade sucessor.

VOTO

Atendidos os pressupostos de admissibilidade (arts. 3º, 4º, e 169, I, “a” e “b” do RPAF/1999),

conheço os presentes Recursos e passo ao julgamento das alegações prejudiciais e de mérito.

Quanto à prejudicial de decadência, deve ser observado que o art. 150, § 4º do CTN dispõe sobre lançamento por homologação, sendo que tal atividade (de homologar) guarda relação com o recolhimento necessário e antecipadamente efetuado. Sem o pagamento anterior não há que se falar em homologação, pois nada existe para ser homologado.

Assim, nas hipóteses de falta de pagamento ou pagamento a menor, a contagem do instituto em comento deve ser efetuada com base no art. 173, I do referido Código.

Rejeitada a prejudicial de decadência.

A multa encontra-se devidamente encartada no art. 42 da Lei nº 7.014/1996 e não cabe a este Conselho apreciar a constitucionalidade dos seus dispositivos, consoante determina o art. 167, I do RPAF/1999.

No tocante à incorporação da STEMAR TELECOMUNICAÇÕES LTDA. pela BCP S/A no dia 31/12/2005, acompanho integralmente o Parecer da PGE / PROFIS, em especial no que diz respeito à vedação ao enriquecimento sem causa e à impossibilidade de transferir mais patrimônio do que se possui, pelo que toda dívida existente no momento da incorporação deve ser de responsabilidade do sucessor.

No mérito do Recurso de Ofício, concluo não merecer reparos a Decisão “*a quo*”, de vez que a desoneração decorreu da correta revisão efetuada pelos auditores.

Na impugnação o contribuinte apresentou a planilha de fls. 355 e 356 e acostou cópias de notas fiscais às fls. 412 a 505, de maneira que os autuantes, quando da informação fiscal, revisaram os demonstrativos, retirando diversos documentos das infrações 1 e 2, reduzindo-as, respectivamente, para os valores de R\$ 13.637,46 e R\$ 260.724,54 (fls. 515 e 516 e 519 a 526).

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

Passo ao julgamento do Apelo Voluntário.

Uma cópia da Nota Fiscal nº 11.077 foi acostada à fl. 421. Consta que se refere ao retorno parcial da operação atinente à Nota Fiscal nº 11.813 (fl. 23), mas existem divergências na descrição dos produtos e nos valores unitários. Além disso, o prazo de 180 dias foi superado.

Com relação à nota 14.038, cuja cópia está acostada à fl. 498, os autuantes consideraram o valor de R\$ 42.249,30, conforme consta do levantamento de folha 520, referente ao total das NFs de retorno de nºs 12.127, 13.639 e parte da 12.528. A Nota Fiscal nº 12.528 é composta por 05 itens, mas só dois (01 e 05) são relativos à remessa da Nota Fiscal nº 14.038.

Quanto às Notas Fiscais nºs 14.034 e 11.394, foram juntadas cópias às fls. 612/613 (Nota Fiscal nº 11.394) que efetivamente comprovam o retorno parcial, no valor de R\$ 60.671,40, do que foi remetido através da primeira delas, pois há coincidência de valores unitários e indicação da operação originária, em razão de que – na competência de dezembro de 2005 da infração 02 –, cujo valor inicial era de R\$ 87.450,06 (fl. 17), alterado para R\$ 66.039,92 à fl. 516, o ICMS deve ser modificado para R\$ 58.089,44.

Por tudo quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência)

Divirjo do entendimento firmado pelo Relator com relação à decadência arguida no Recurso Voluntário.

O instituto da decadência visa regular a perda de um direito devido ao decurso do tempo. Na verdade, podemos dizer que seu objetivo precípuo é a manutenção da segurança jurídica, na medida em que impõe ao credor um prazo para que ele exerça o seu direito, determinando que o seu direito não é eterno e não pode se sobrepor ao do devedor que ficaria constantemente ameaçado com, no caso do direito tributário, uma possível e indefinida constituição do crédito.

Toda a problemática no campo do direito tributário ocorre por conta das disposições contidas no parágrafo 4º, do art. 150, e o inciso I, do art. 173, do CTN, *in verbis*:

“Art. 150. (...)

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

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

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

Por mais que ainda haja alguma divergência sobre o tema não se pode negar é que a competência para definir prazos decadenciais já está pacificada. Está expresso na Constituição Federal de 1988 que somente lei complementar pode disciplinar sobre prescrição e decadência em direito tributário, conforme se depreende do seu art. 146, III, “b”:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência de tributos”.

Segundo já definiu o Supremo Tribunal Federal, a Lei Complementar mencionada pela Constituição Federal é CTN, cujas normas prevalecem, inclusive, sobre a Lei de Execução Fiscal, como, aliás, leciona Leandro Paulsen:

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

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

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

Ademais, a Súmula Vinculante nº 08, através da qual cristalizou-se o entendimento de que são inconstitucionais os arts. 5º, do Decreto-Lei 1.569/77, e 45 e 46, da Lei nº 8.212/91, utilizando-se justamente o fundamento de que a prescrição e a decadência são matérias reservadas a Lei Complementar de âmbito nacional, conforme se observa da ementa dos precedentes que ensinaram a edição do referido verbete:

“PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, III, b, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica.

II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias.

III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes.

IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69.

V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento". (RE 560626/RS, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, Julgado em 12/06/2008).

Sabe-se bem que o efeito vinculante é atributo exclusivo do verbete, não atingindo a fundamentação. Todavia, não se pode fechar os olhos para o entendimento adotado pela mais alta Corte de Justiça do nosso país, há muito tempo, vale frisar, como se as decisões judiciais não passassem de mera recomendação.

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

Ainda sobre o tema, como dito acima, o CTN trouxe duas regras no que concerne ao termo *a quo* do prazo decadencial – o art. 173, I e o §4º do art. 150 – competindo ao intérprete decidir quando ocorrerá o lançamento por homologação (no momento da ocorrência do fato gerador) e quando ocorrerá o lançamento de ofício (dilatando o termo *a quo* para o primeiro dia útil do exercício seguinte).

Uma premissa parece facilitar bastante o deslinde da questão e ela diz respeito ao significado da palavra homologar. Segundo o dicionário Michaelis, homologar quer dizer “**confirmar por sentença ou autoridade judicial ou administrativa; aprovar**”. Logo, o ato que é sujeito à homologação é o pagamento realizado pelo contribuinte; é ele que será verificado pela autoridade administrativa fiscal e, se estiver correto, será aprovado, confirmado. Não se homologa o lançamento feito pelo contribuinte, como entendeu a Junta de Julgamento Fiscal, até mesmo por ser discutível o chamado “**lançamento por homologação**”, vez que não se enquadra no conceito de atividade “**administrativa plenamente vinculada**” a que faz referência o art. 3º, do CTN.

Firmada tal premissa, é de se concluir que, se houve pagamento do tributo, ainda que parcial, o prazo decadencial conta-se a partir da ocorrência do fato gerador, consoante estabelece o parágrafo 4º, do art. 150, do CTN. Do contrário, ou seja, se não houve recolhimento do tributo, nem mesmo parcial, a decadência somente começa a ser computada do primeiro dia do exercício seguinte, conforme o art. 173, I, do CTN.

O entendimento ora esposado não representa nenhuma novidade, pois vem sendo adotado, há muito tempo, pelo Superior Tribunal de Justiça. A própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, atenta a isso e, principalmente, aos elevados gastos suportados pela União com a sucumbência gerada pela defesa, infértil, de tese contrária, já adotou internamente o mesmo posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, através do Parecer nº 1617/2008, cujos trechos principais pede-se 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.

3132. Do ponto de vista de certo realismo jurídico, temperado por exercício de prognose pretoriana, deve-se lembrar, ao que consta, que os Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda vinham decidindo pela aplicabilidade da regra do § 4º do art. 150 do CTN no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por

homologação. Excluíam-se do entendimento, entre outros, circunstâncias indicativas de fraude. Fraude e conluio suscitam a aplicação da regra do art. 173 do CTN.

3233. Por exemplo, a Segunda Câmara dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, no Recurso nº 122924, em 16 de junho de 2004, decidiu que "(...) por força do princípio da moralidade administrativa, em sendo a decadência hipótese de extinção da obrigação tributária principal, seu reconhecimento no processo deve ser feito de ofício, independentemente do pedido do interessado (...) Os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa amoldam-se à sistemática do lançamento por homologação, prevista no art. 150 do CTN, hipótese em que o termo decadencial tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador (...)".

3334. Na Terceira Turma do Conselho Superior de Recursos Fiscais no Recurso de divergência nº 303-120011, em 22 de fevereiro de 2005, ementou-se que "(...) sendo o IPI, no caso vinculado à importação, espécie de tributo cujo lançamento encontra-se delineado nas determinações do art. 150, parágrafo único, do CTN-Lançamento por homologação, é de cinco (5) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador – data do desembaraço aduaneiro da mercadoria importada- o prazo deferido à Fazenda Nacional para constituir o crédito tributário que entende devido (...)".

3435. A Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no Recurso nº 146.670, em 25 de maio de 2006, ementou que "se a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o tributo amolda-se à sistemática de lançamento denominada homologação, onde a contagem do prazo decadencial dá-se com a ocorrência do fato gerador, na forma disciplinada pelo § 4º do art. 150 do CTN (...)".

3536. Os Conselhos de Contribuintes, no entanto, começam a mudar o entendimento. Aplicou-se recentemente o art. 173, I, do CTN, em caso de lançamento de ofício, no qual não houve pagamento. Refiro-me ao Recurso RP/203-123287. Entendeu o Conselho que deve se verificar se o contribuinte recolheu valores no período fiscalizado. Na existência do recolhimento, deve se aplicar o § 4º do art. 150 do CTN. Na inexistência de recolhimentos, deve ser aplicado o art. 173, I, do mesmo CTN. De igual modo, decidiu-se no Recurso RD/204-130232, bem como no RD/203-115797.

3637. Em âmbito de Superior Tribunal de Justiça percebe-se que a questão recebe tratamento distinto. Pode-se identificar sutil diferença de tratamento pretoriano. Em linhas gerais, tem-se a impressão de que se aplica a regra do § 4º do art. 150 do CTN na hipótese de pagamento antecipado.

3738. É recorrente a fixação do dies a quo do prazo de decadência na data da ocorrência do fato gerador quando da antecipação do pagamento sem prévio exame da autoridade fiscal. Isto é, ainda que o recolhimento seja parcial, as diferenças são exigíveis, a partir do fato gerador da obrigação. Mas, e quando não se tem o pagamento antecipado? No Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 936380/SC, relatado pelo Ministro Castro Meira, matéria julgada em 19 de fevereiro de 2008, ementou-se, como segue:

"TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. EXAÇÃO SUJEITA A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. ARTIGOS 150, § 4º, E 173, I, DO CTN. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. SÚMULA 7/STJ. 1. Se não houve pagamento antecipado pelo contribuinte, é cabível o lançamento direto substitutivo, previsto no artigo 149, V, do CTN, e o prazo decadencial rege-se pela regra geral do artigo 173, I, do CTN. Precedentes".

3839. E ainda, no Recurso especial 757922/SC, relatado pelo Ministro Teori Albino Zavascki, questão julgada em 11 de setembro de 2007, definiu-se;

"CONSTITUCIONAL, PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ARTIGO 45 DA LEI 8.212/91. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL: (A) PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, SE NÃO HOUVE ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO (CTN, ART. 173, I); (B) FATO GERADOR, CASO TENHA OCORRIDO RECOLHIMENTO, AINDA QUE PARCIAL (CTN, ART. 150, § 4º). PRECEDENTES DA 1ª SEÇÃO. 1. "As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social" (Corte Especial, Arguição de Inconstitucionalidade no REsp nº 616348/MG) 2. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual "o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado". 3. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação — que, segundo o art. 150 do CTN, "ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa" e "opera-

se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa" — , há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes jurisprudenciais. 4. No caso, trata-se de contribuição previdenciária, tributo sujeito a lançamento por homologação, e não houve qualquer antecipação de pagamento. Aplicável, portanto, a regra do art. 173, I, do CTN. 5. Recurso especial a que se nega provimento".

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

h) A súmula em apreço, em princípio, qualificaria interpretação literal: todo o art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, estaria alcançado pela inconstitucionalidade. Porém, por tratar-se de matéria do mais amplo alcance público, o intérprete deve buscar resposta conciliatória, que não menoscabe expectativas de alcance de benefícios; principalmente, e do ponto de vista mais analítico, deve-se observar que há excertos do art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, que não seriam substancialmente alcançados pela Decisão do Supremo Tribunal Federal".

Na análise do caso em tela, observo que o crédito tributário constituído através das infrações 2 e 6 referem-se a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas

para integrar o ativo permanente do estabelecimento, por onde emprego o prazo do art. 150, §4º, do CTN.

O Auto de Infração foi lavrado em 20/05/2010, para reclamar créditos tributários do exercício de 2005, pelo que entendo ter decaído o direito a constituição do crédito tributário do período de janeiro a abril de 2005.

Em assim sendo, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para reformar, em parte, a Decisão recorrida, acolhendo a decadência do período de janeiro a abril de 2005.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria em relação à preliminar de decadência, com voto de qualidade do presidente e, por unanimidade quanto ao mérito, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **274068.0004/10-0**, lavrado contra **STEMAR TELECOMUNICAÇÕES LTDA. (CLARO S/A)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$530.138,10**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “a” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais, devendo ser homologada a quantia efetivamente recolhida.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência) - Conselheiros: Eduardo Ramos de Santana, Paulo Danilo Reis Lopes e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência) - Conselheiros(as): Raísa Catarina Oliveira Alves Fernandes, Rosany Nunes de Mello Nascimento e Edmundo José Bustani Neto.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de novembro de 2013.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

RAISA CATARINA OLIVEIRA ALVES FERNANDES - VOTO DIVERGENTE
(Preliminar de decadência)

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