

**PROCESSO** - A. I. N° 274068. 0004/09-7  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e VIVO S. A.  
**RECORRIDOS** - VIVO S. A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2<sup>a</sup> JJF n° 0091-02/10  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**INTERNET** - 19/12/2013

## 2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0396-12/13

**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 valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas as saídas e prestações com destino ao exterior. As operações/prestações sujeitas ao instituto do dferimento são operações/prestações tributadas, já que nelas há a ocorrência do fato gerador, apenas adiando-se a exigência do imposto para um momento subsequente, não se equiparando a operações/prestações isentas ou com não-incidência. As operações de saída de bens em comodato ou suas remessas para reparo ou conserto, embora não tributadas pelo ICMS, como não se subsumem em saídas definitivas, não devem ser computadas no valor total das saídas do estabelecimento. Diligências realizadas com as devidas inclusões e exclusões, resultando no refazimento dos cálculos. Infração parcialmente caracterizada. Rejeitada a preliminar de decadência. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os autos, nesta oportunidade processual, de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos contra a Decisão da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração epigrafado, lavrado em 28/09/2009, para lançar o ICMS no valor de R\$1.787.171,07, acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização de crédito fiscal de ICMS relativo à entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação, nos meses de janeiro a dezembro de 2004.

Consta, ainda, que: “*O contribuinte utilizou crédito decorrente das entradas de bens destinados ao ativo imobilizado maior do que o valor total que o respectivo crédito, multiplicado pelo fator igual a 1/48 da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saída e prestações do período. Foram infringidas as normas do inciso V, letra “a” do artigo 93, parágrafo 17 do artigo 93 e o inciso XII do artigo 97 do RICMS, aprovado pelo Decreto n° 6.284/97. Tudo apurado conforme anexos I, II e III, que fazem parte integrante deste auto e cujas cópias foram entregues ao contribuinte.*”

O autuado apresentou impugnação, através de advogado legalmente constituído (fls. 91 a 106), tendo o autuante, às fls. 177/185, prestado a informação fiscal.

Sequenciando, a Junta de Julgamento Fiscal julgou a lide administrativa, em Decisão unânime, na seguinte literalidade:

*“Analisando a preliminar de decadência dos fatos geradores ocorridos em 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2004, observo que não assiste razão ao defendant, uma vez que, segundo o disposto no artigo 173, inciso I, do CTN, “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 05 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.*

*Já o parágrafo único do mesmo artigo reza que “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”.*

*Ou seja, o entendimento no âmbito do CONSEF (Conselho de Fazenda do Estado da Bahia) é de que a regra geral em matéria de decadência, no que toca ao ICMS, é de que o fisco tem 05 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que se venceu o prazo para pagamento fixado na legislação, para formalizar o crédito tributário respectivo não pago no todo ou em parte à época própria, sob pena de caducidade do direito ao crédito pelo seu não exercício.*

*No presente caso, para o crédito tributário vencido no citado período, considerando-se que o lançamento ocorreu em 29/09/2009, a contagem de prazo para a Fazenda Pública proceder à constituição do crédito tributário iniciou-se em 01/01/04, findando-se em 31/12/09.*

*Quanto ao pedido de diligência/perícia, a ser realizada por fiscal estranho ao feito, formulado pelo autuado, o indefiro, porque já se encontram no processo todos os elementos de minha convicção, inclusive recalcular o débito, se necessário.*

*Além do mais, a realização da mesma, seja pelas indagações contidas nos quesitos apresentados, seja pelo que dos autos já se tem, desnecessária se faz a realização da prova pericial para o julgamento do presente feito, pelo se a rejeita na forma do art.147, inciso II, do RPAF/99.*

*Ademais a prova pericial só deve ser realizada quando do conjunto de provas dos autos não for possível definir-se com clareza a infração imputada ao contribuinte, e for desnecessária em vista de outras provas produzidas.*

*No mérito, o Auto de Infração em lide, diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativamente a bens do ativo permanente, por ter escriturado crédito em valor superior ao valor total do respectivo crédito multiplicado pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e das prestações tributadas e o total das operações de saídas e das prestações do período.*

*A conclusão fiscal está baseada na planilha intitulada de “Controle dos Créditos de ICMS do Ativo Permanente – CIAP” referente aos créditos que foram apurados mensalmente no período de janeiro de 2001 a dezembro de 2004, sendo exigido o estorno sobre os totais que foram apropriados no período de janeiro a dezembro de 2004, tomando por base o percentual entre o valor contábil das saídas totais e o valor das saídas tributadas em cada período, de acordo com os valores escriturados no Registro de Apuração do ICMS.*

*O sujeito passivo ao defender-se, não discordou dos números consignados na planilha de apuração do débito, tendo, no entanto, alegado que a origem da autuação está na forma de cálculo da proporção do crédito do ICMS aproveitável pelo estabelecimento, relativo às entradas de bens para o ativo imobilizado.*

*Pelos termos da defesa, verifica-se que a lide se resume em definir-se a forma de calcular o crédito fiscal do imposto a ser apropriado mensalmente nas aquisições de bens do ativo imobilizado.*

*O critério a ser seguido é o estabelecido no § 5º, I, II e III, do artigo 20 da LC nº 87/96, reproduzido pelo § 17 do art. 93 do RICMS, especialmente pelo seu inciso III:*

*“§ 17. O uso do crédito relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado e respectivo serviço de transporte, ocorridas a partir de 1º/1/2001, fica sujeito às seguintes disposições (Lei nº 7.710):*

*I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;*

*II - em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;*

*III - para aplicação do disposto nos incisos I e II, o montante do crédito a ser apropriado será o obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior;”*

A regra do inciso III pode ser equacionada assim:

$$\text{Crédito mensal} = \frac{\text{valor do crédito total} \times 1}{48} \times \frac{\text{operações e prestações tributadas}}{\text{total das operações de saídas e das prestações}}.$$

Pelo que se vê, no numerador da fração deve ser consignado o montante dos valores das operações e prestações tributadas. No denominador, o total das operações e prestações (tributadas, isentas, “não tributáveis”, imunes e outras).

Tomando por exemplo as operações de saídas escrituradas no Registro de Apuração do ICMS pelo próprio contribuinte, o coeficiente do mês de janeiro de 2004, foi apurado pela fiscalização conforme quadro abaixo:

**SAÍDAS**

CFOP	ESPECIFICAÇÃO	VL.CONTÁBIL	TRIBUTADAS	ISENTAS/N/TRIB.	OUTRAS
5102		3.729.779,98	4.148.088,47	-	-
5104		6.763,70	8.830,00	-	-
5209	Devolução recebida em transf.				
5114		-	-	-	-
5152		1.774.231,76	-	1.774.231,76	-
5301	Prest. serviço de comunicação	6.540.397,88	-	6.540.397,88	-
5302		25,00	25,00	-	-
5303		2.679.907,80	3.148.775,00	-	-
5304		14.891.887,36	13.395.790,89	1.496.096,47	-
5307		2.210.669,00	2.210.949,00	-	-
5551		19.152,22	250,60	14.481,61	4.420,00
5552		44.246,62	-	44.246,62	-
5556	Devolução de compra mat.uso/consumo				
5904		21.571,00	-	-	21.571,00
5908	Remessa de bem em comodato	998.044,27	-	998.044,27	-
5910	Remessa em bonificação	227.350,84	219.054,54	8.865,15	108.595,96
5912	Remessa de bem em demonstração				
5915	Remessa de mercadoria p/conserto	416.870,85	-	-	416.870,85
5917	Remessa de mercadoria em consignação	171.500,00	187.500,00	-	-
5929		-	-	-	-
5949		927.426,31	1.023.452,99	311,70	7.761,00
6102		1.125.618,95	1.130.844,76	-	-
6202		10.083,62	10.083,62	-	-
6301	Prest. serviço de comunicação	5.033.856,33	-	5.033.856,36	-
6305		3.580,00	3.580,00	-	-
6307		170,00	170,00	-	-
6551		491.114,04	23.203,51	467.910,53	-
6908	Remessa de bem em comodato	2.210,97	-	2.210,97	-
6910	Remessa em bonificação	931,71	984,16	-	-
6913	Retorno de mercadoria em demonstração				
6915	Remessa de mercadoria em conserto	206.428,73	-	-	206.428,73
6949		103.407,06	87.499,74	-	15.907,32
7301	Prest. serviço de comunicação	54.691,04	-	54.691,04	-
TOTALS		41.691.917,04	25.599.082,28	16.435.344,36	781.554,86
INDICE		100,00	0,614006	0,394209	0,0187460

$$\text{Coeficiente} = \frac{\text{operações e prestações tributadas}}{\text{total das operações de saídas e das prestações}} = \frac{25.599.082,28}{41.691.917,04} = 0,614006$$

A defesa está concentrada na alegação de que os autuantes incluíram no cálculo operações que não constituem hipóteses de incidência do ICMS, relativamente a transferências de bens do ativo imobilizado entre estabelecimentos (CFOP 5.552) e diversas formas de simples remessa e devolução de bens, operações de comodato, devoluções e remessas para depósito, conserto, etc. (CFOP 5.209, 5.556, 5.905, 5.908, 5.910, 5.915, 5.917, 6.908, 6.910, 6.913, 6.915). Além disso, que foram inseridas no denominador da fórmula as operações com CFOP 5.301, 6.301 e 7.301, relativas a operações de interconexão com outras operadoras do sistema móvel de telecomunicação, consideradas como tributadas, deixando de incluí-las no numerador da fórmula.

Ou seja, aduz que a fiscalização utilizou como denominador da operação o faturamento total de saídas, global, que abarca diversas receitas, segundo o autuado, relativas a operações estranhas ao fato gerador do ICMS.

Observo que quanto a questão relacionada com as operações de interconexão de cessão dos meios de rede, no âmbito das prestações de serviços de comunicação entre empresas de telecomunicações, prestadoras de Serviço Telefônico Fixo Comutado (STFC), Serviço Móvel Celular (SMC) ou Serviço Móvel Pessoal (SMP), sua regulação é orientada pelo Convênio ICMS 126/98, estando na Bahia a matéria disciplinada no art. 569-A do RICMS. Embora o legislador não tenha empregado o termo “diferimento”, deduz-se, pela leitura do art. 569-A, mais precisamente de seu inciso VII, que se trata de diferimento, haja vista que há uma cessão de meios de rede sem incidência do imposto no momento da cessão, prevendo o inciso VII que “o imposto será devido apenas sobre o preço do serviço cobrado do usuário final”. Ao adiar a incidência do tributo para um evento futuro e

incerto (a prestação que venha a ocorrer, se ocorrer, a usuário final), a norma configura uma hipótese típica de diferimento.

Uma das teses da defesa é de que as operações com imposto diferido devem figurar no numerador da fração, porque tais operações, apesar de não indicarem formalmente débitos de imposto, são ao longo da cadeia produtiva plenamente tributáveis e autorizadoras do respectivo crédito fiscal, razão por que entende que tratar-se de prestação tributada (por substituição), e por isso, devem compor o numerador (divisor) da operação e, consequentemente não contribuir para uma redução do resultado da mesma, mas sim para seu aumento.

Não vejo como prosperar a tese defensiva. O diferimento diz respeito a operações que seriam tributáveis normalmente, não fosse a previsão do tratamento diferenciado. Nas operações tributáveis normalmente, o momento da incidência da norma tributária (aspecto temporal da norma) é o convencional, comum para as operações em geral. Já nas hipóteses de diferimento, o legislador modifica o momento da incidência da norma de tributação, postergando o lançamento do tributo, adiando para momento posterior.

O critério temporal do fato gerador definido pela norma tributária pode ser modificado por uma disposição acessória ou secundária, antecipando ou adiando o momento em que se considera juridicamente ocorrido o fato. Ao antecipar a tributação, se a lei apenas modifica o aspecto temporal da hipótese de incidência, tem-se a chamada antecipação tributária pura e simples, ao passo que, se também há mudança da pessoa do sujeito passivo, tem-se uma modalidade especial de antecipação, a substituição tributária progressiva (ou substituição tributária para frente). Por outro lado, se o que faz a lei é adiar o lançamento do crédito, diz-se que se trata de suspensão ou de diferimento, conforme o caso.

Desta forma, as operações com imposto diferido são operações não tributadas, e no caso, não devem figurar nos valores do numerador da fórmula de cálculo do índice da proporcionalidade, as operações com CFOP 5.301; 6301 e 7301 (Prestação de serviço de comunicação para execução de serviço da mesma natureza), conforme pretende o sujeito passivo.

No que tange às operações envolvendo operações com CFOP 5209; 5552; 5556; 5905; 5908; 5909; 5910; 5912; 5915; 5917; 6910; 6913; 6915, considero correto a inclusão de seus valores no denominador da fórmula para fins de cálculo do índice entre as mercadorias tributadas para o total das mercadorias tributadas, isentas/não tributadas/outras, uma vez que, no caso das operações com “suspensão” do imposto (remessa para conserto, demonstração, etc.), tais operações são consideradas pela legislação tributária como uma não-incidência condicional.

Quanto às saídas de bens em comodato, CFOP 5908 e 6908, (Remessa de bem por conta de contrato de comodato e Retorno de bem recebido por conta de contrato de comodato), realmente assiste razão ao autuado, haja vista que o comodato é negócio tributável por tributo municipal, constituindo sem dúvida fato alheio à incidência do ICMS.

A legislação tributária estadual prevê a não incidência do imposto nas operações realizadas a título de comodato desde que contratados por escrito, conforme se infere do art.6º, inciso XIV, alínea “a”, do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97.

Verifica-se, portanto, que, além do cumprimento dos demais requisitos do instituto do comodato, para não haver a incidência do ICMS sobre a operação a contratação deve ser por escrito.

No presente caso, apesar de o autuado não ter comprovado a existência de contrato de comodato nas operações escrituradas nos livros fiscais, mesmo assim, entendo que devem tais operações ser excluídas do cálculo do índice para fins de estorno do crédito fiscal apropriado a título de ativo imobilizado, que passo a fazê-lo, com base nos documentos que constam no processo, conforme planilhas abaixo:

PLANILHA 1 – CÁLCULO DO PERCENTUAL DAS MERCADORIAS TRIBUTADAS / MERCADORIAS TOTAIS APÓS EXCLUSÃO DAS OPERAÇÕES DE COMODATO

MÊS (A)	VL.CONTÁBIL (B)	CFOP 5908/6908 (C)	VL.CONTÁBIL D = B - C	B.CÁLCULO (E)	% CRÉDITO F = E/D
jan/04	41.691.917,04	1.000.255,24	40.691.661,80	25.599.082,28	0,629099
fev/04	42.570.226,20	1.144.292,65	41.425.933,55	25.818.222,15	0,623238
mar/04	54.100.029,59	1.237.551,76	52.862.477,83	36.263.302,65	0,685993
abr/04	46.345.835,07	1.000.808,74	45.345.026,33	27.413.385,49	0,604551
mai/04	46.384.348,68	1.529.783,63	44.854.565,05	36.665.089,01	0,817422
jun/04	50.795.380,21	495.506,95	50.299.873,26	29.734.793,86	0,591150
jul/04	40.267.647,39	467.176,86	39.800.470,53	31.673.713,51	0,795813
ago/04	63.021.385,55	696.732,25	62.324.653,30	32.136.523,85	0,515631
set/04	41.449.046,28	590.990,32	40.858.055,96	28.784.487,11	0,704500
out/04	49.293.393,16	1.003.745,71	48.289.647,45	32.781.096,52	0,678843
nov/04	53.071.218,57	1.261.946,68	51.809.271,89	38.158.853,53	0,736526
dez/04	81.475.555,71	1.305.732,50	80.169.823,21	49.516.700,53	0,617648
	610.465.983,45	11.734.523,29	598.731.460,16	394.545.250,49	

**PLANLHA 2 - LEVANTAMENTO FISCAL CORRIGIDO**

MÊS/ANO (A)	CRÉDITO CIAP (B)	% CRÉDITO (C)	CIAP DEVIDO $D = B*C$	CRED.RAICMS (E)	DIFERENÇA $F = D-E$	AI Nº 269280 (G)	CRED.MAIOR $H = F-G$
jan/04	387.663,33	0,629099	243.878,60	387.581,45	143.702,85	15.422,59	128.280,26
fev/04	398.889,26	0,623238	248.603,00	398.807,38	150.204,38	16.008,93	134.195,45
mar/04	430.928,38	0,685993	295.613,96	430.846,51	135.232,55	16.655,29	118.577,26
abr/04	433.205,15	0,604551	261.894,65	433.123,28	171.228,63	17.743,74	153.484,89
mai/04	452.325,01	0,817422	369.740,22	452.243,15	82.502,93	20.101,91	62.401,02
jun/04	466.414,47	0,591150	275.721,13	466.332,60	190.611,47	7.007,16	183.604,31
jul/04	488.542,04	0,795813	388.787,88	487.082,65	98.294,77	29.774,73	68.520,04
ago/04	516.289,38	0,515631	266.214,81	516.214,02	249.999,21	20.387,11	229.612,10
set/04	539.669,56	0,704500	380.197,03	539.587,68	159.390,65	21.735,38	137.655,27
out/04	552.405,42	0,678843	374.996,64	552.405,41	177.408,77	22.228,91	155.179,86
nov/04	568.871,78	0,736526	418.988,61	568.871,78	149.883,17	20.953,09	128.930,08
dez/04	605.961,28	0,617648	374.270,54	605.961,28	231.690,74	21.266,89	210.423,85
<b>TOTAL</b>	<b>5.841.165,06</b>		<b>3.898.907,08</b>	<b>5.839.057,19</b>	<b>1.940.150,11</b>	<b>229.285,73</b>	<b>1.710.864,39</b>

*Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$ 1.710.864,39 ficando o demonstrativo de débito modificado quadro seguinte:"*

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

A par disso, o sujeito passivo, inconformado, interpôs o Recurso Voluntário de fls. 209 a 221, inicialmente reportando-se à tempestividade do Recurso e, em seguida, efetuando um breve relato acerca da Decisão recorrida, assegurando a necessidade de reforma, ao menos em parte.

Invocou o artigo 150, § 4º, do CTN, para suscitar a decadência dos créditos tributários exigidos, relativa ao período compreendido entre janeiro e 29 de setembro de 2004, posto que ciente da autuação em 29/09/2009, afirmando que houve pagamento de ICMS no citado período, o que justificaria, plenamente, a aplicação do mencionado dispositivo legal.

Transcreveu jurisprudência sobre o tema, nos âmbitos administrativo e judiciário (Superior Tribunal de Justiça e Tribunal de Justiça do Estado da Bahia).

A seguir, sustentou a necessidade, para o enquadramento no artigo 150, § 4º, do CTN, do pagamento do ICMS, ainda que parcial, afirmando ser esse exatamente o caso dos autos, posto que realizou o recolhimento do ICMS em todos os meses do ano de 2004, tendo entendido o fisco ser ele a menor, em face de supostas diferenças apontadas pela fiscalização.

No mérito, o sujeito passivo concentrou as suas razões recursais, na linha de demonstrar ter a fiscalização incidido em equívoco no tocante ao cálculo do coeficiente de aproveitamento de créditos CIAP, estatuído pelo artigo 20, § 5º, da LC nº 87/96.

Situou a incorreção da fiscalização na circunstância de ter incluído, no cálculo, operações que não se enquadravam nas hipóteses de incidência do ICMS, relativamente às transferências de bens do ativo imobilizado entre estabelecimentos (CFOP 5.552) e diversas formas de simples remessa e devolução de bens (CFOP 5.209, 5.556, 5.905, 5.908, 5.910, 5.912, 5.915, 5.917, 6.908, 6.910, 6.913, 6.915).

Aduziu que a 2ª JJF, no seu decisório, considerou, para exclusão, apenas as operações de comodato, as quais, efetivamente, não mereceriam compor o cálculo.

Com tal argumento, aduziu que as operações consubstanciadas nos CFOP 5.552, 5.209, 5.556, 5.905, 5.908, 5.910, 5.915, 5.917, 6.908, 6.910, 6.913, 6.915, também não seriam hipóteses de incidência de ICMS, o que, inquestionavelmente, aumentava, de forma indevida, o numerador.

Ratificou a tese exposta na Impugnação de que seria imprescindível distinguir as hipóteses estranhas ao fato gerador do imposto (indevidamente incluídas pelo agente fiscal no denominador da operação que calcula o crédito do ICMS - ativo permanente) daquelas em que, potencialmente, haveria incidência do ICMS, mas, por força de isenção legal ou imunidade constitucional (não incidência), não haveria pagamento do tributo, sendo apenas nesses casos de isenção e imunidade que tais valores deveriam ser incluídos no cálculo, mas nunca referentes às operações cuja hipótese de incidência incorreto.

Daí, ressaltou que todas as rubricas que se referiam às operações que passavam ao largo da incidência do imposto não mereciam compor o total de saídas (denominador da fórmula), sob pena do percentual de créditos a ser aproveitado ficar minorado (inclusão dos valores não sujeitos ao ICMS, por não configurarem fato gerador do imposto), exemplificando, citou comodato, devoluções, remessa para depósito, conserto etc., além de transferências entre estabelecimentos do próprio contribuinte.

Como suporte para seu entendimento, invocou e reproduziu trechos de Decisão do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais.

Prosseguindo, assegurou ser necessária a inclusão dos valores referentes às operações de interconexão, tanto no numerador quanto no denominador, da equação do cálculo do quociente de aproveitamento do crédito do CIAP, das operações com CFOP: 5.301; 6.301; 7.301, por entender que tais atividades seriam tributadas, destacando que, no levantamento da fiscalização, tais operações foram incluídas apenas no denominador.

Observou que a Decisão da 2ª JJF entendeu que ditas operações teriam o imposto diferido, logo não seriam tributadas, porém, discordava de tal posicionamento, pois as operações de interconexão seriam tributadas tão somente de forma diferida, conforme previsiona o Convênio ICMS 126/98, do qual é signatário o Estado da Bahia.

Para apoio de seu argumento, trouxe ao feito a Decisão da 1ª JJF desse CONSEF, A-0260-01/08, como, também, trecho de acórdão do CCMG e Parecer da Procuradoria do Estado de Goiás, em processo judicial perante a 2ª Vara da Fazenda Pública Estadual de Goiânia/GO.

Concluiu, requerendo o provimento do Recurso, visando a reforma parcial do acórdão hostilizado, extinguindo o crédito tributário nele consubstanciado, pedindo, ainda, fossem mantidas as exclusões já realizadas pelos autuantes na primeira instância.

À fl. 276, a Procuradora Assistente da PGE/PROFIS determinou a remessa dos autos ao Gabinete do Procurador-Chefe da PGE/PROFIS, objetivando manifestação acerca da decadência suscitada pelo contribuinte, sobrevindo, à fl. 277, o despacho do Procurador-Geral do Estado, informando que o entendimento suscitado no Parecer PA-CMG-92-2009 não foi acolhido, sendo o processo devolvido à PROFIS, para análise segundo o entendimento anteriormente explicitado.

A ilustre procuradora Maria Dulce Baleiro Costa, às fls. 278/280, emitiu seu Parecer rejeitando a preliminar de decadência e, no mérito, na linha de prover parcialmente o apelo, adotando a tese de que as operações com diferimento são tributadas e, por tal razão, deveriam compor o numerador da fração para apuração do crédito mensal permitido, a ser lançado no CIAP, afirmindo, textualmente, que *“O diferimento é, tão somente, a postergação do momento do pagamento do tributo, sendo a operação que goza de tal benefício, tributada.”*

De sua parte, a Procuradora Assistente, em despacho de fl. 281, confirmou, na íntegra, o Parecer antes mencionado.

Às fls. 283/ 285, o contribuinte formalizou petição, requerendo a juntada aos autos do Acórdão JJF nº 0265-01/11, admitindo que o objeto do mesmo se aproximava do caso sob comento.

Em pauta suplementar do dia 22/05/2012, a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, sem adentrar no mérito, mas apenas considerando as situações em tese, deliberou converter o PAF em diligência aos autuantes (fls. 307/310), para que fossem refeitos os papéis de trabalho, levando em consideração as ponderações assinaladas no corpo da diligência, de modo a fixar o que deveria constar no numerador e no denominador da equação matemática disciplinadora do cálculo do coeficiente de creditamento mensal do imposto de bens do ativo permanente registrados no CIAP.

Às fls. 316/322 e anexos, os autuantes atenderam ao solicitado na diligência, sublinhando ter sido o autuado intimada para apresentar documentos e demonstrativos das parcelas de operações ou prestações de saídas que não se encontravam no campo de incidência do ICMS, ou por ser alheio a atividade operacional do estabelecimento, tais como DETRAF, MULTA, JUROS E PARCELAMENTOS, ressaltando que, até aquela data, a intimação não foi atendida,

impossibilitando a exclusão dos valores, porventura existentes, quando do novo cálculo do índice de creditamento.

Informaram, também, que para atender a determinação da Câmara, efetuaram os seguintes procedimentos: excluíram do denominador os CFOPS 5.114, 5.152, 5.202, 5.209, 5.551, 5.552, 5.556, 5.557, 5.901, 5.904, 5.905, 5.908, 5.912, 5.913, 5.915, 5.917, 5.929, 5.949, 6.202, 6.551, 6.908, 6.913, 6.915, 6.929, 6.949; não incluíram no numerador os valores referentes ao DETRAF, por falta de informação do autuado e, também, não excluíram do denominador os valores referentes a juros, multas e parcelamentos, igualmente por falta de informação do autuado.

Por fim, elaboraram um novo demonstrativo de débito para a infração, com os valores reduzidos resultantes da efetivação da diligência.

Intimado para se manifestar sobre o resultado da diligência, o sujeito passivo, às fls. 348/350, apresentou petição, ressaltando ter encaminhado ao CONSEF, em 27/06/2012, CD-ROM de dados, contendo as informações requeridas pela Fiscalização quanto às operações DETRAF, que não foram anexadas à procedimentalidade.

Em seguida, após anexados os documentos, o processo retornou aos autuantes para análise, tendo eles concluído que a documentação oferecida não era suficiente para atender à solicitação de diligência, pois na relação apresentada não constavam a data da emissão nem o CNPJ do destinatário.

Em 05/09/2012, foi emitida uma nova intimação (folhas 352 a 373), com prazo de 10 dias, para apresentação de cópias das NFSTs relativos aos DETRAF's, contudo, não houve atendimento.

O contribuinte voltou a se manifestar, solicitando dilação de prazo, por mais 30 dias, para apresentação dos documentos exigidos, sendo o pleito indeferido, conforme despacho de fls. 387, do qual o mesmo foi cientificado (fls. 388/389).

Voltando o PAF à PGE/PROFIS para pronunciamento acerca da diligência e documentos seguintes, a Dra. Maria Dulce Baleiro Costa, às fl. 392, em despacho manuscrito, reiterou os termos do Parecer de fls. 278/280 e manifestou seu posicionamento de não cabimento de prorrogação de prazo para apresentação, pelo autuado, dos documentos solicitados para a realização da diligência solicitada pela CJF.

Opinou, ainda, que os cálculos apresentados às fls. 321/322 deveriam ser adotados.

Na assentada do julgamento, em sessão realizada em 04/04/2013, foi apresentada, pelo sujeito passivo petição, protocolizada neste Conselho em 25/10/2012, anexando notas fiscais solicitadas para conclusão da diligência determinada por esta Câmara, constando do sistema informatizado desta SEFAZ (fl. 395), contudo, sem ter sido juntada aos autos.

Considerando se tratar de documento indispensável à conclusão da diligência, inclusive, apresentada antes mesmo de o contribuinte ter sido intimado do indeferimento da dilação de prazo requerida, deliberou-se pela conversão do julgamento do processo em diligência, à Coordenação Administrativa, para localizar e juntar aos autos a petição original e notas fiscais anexadas, encaminhando o PAF aos Autuantes para complementar a diligência realizada, considerando os novos elementos informativos apresentados pelo sujeito passivo.

Após juntados aos autos, petição e documentos, o processo retornou aos autuantes, objetivando cumprimento das providências solicitadas.

Às fls. 413/415 e anexos, os autuantes atenderam ao quanto solicitado na diligência de fl.394, executando a complementação da diligência de fls. 307/310, incluindo no numerador da fórmula os valores das notas fiscais apresentadas, referente à DETRAF.

Elaborado novo demonstrativo de débito (fl. 414), de acordo com o determinado nas diligências anteriores, daí resultando uma redução de R\$627.267,43 entre o novo demonstrativo e o valor original da imputação, restando assim lançado o valor de R\$1.159.903,64.

Cientificado, o contribuinte não se manifestou e a PGE/PROFIS, através da Dra. Maria Dulce Baleeiro Costa, à fl. 425, em despacho manuscrito, reiterou, mais uma vez, os termos do Parecer de fls. 278/280, já aprovado pela Chefia do Núcleo da Procuradoria.

#### **VOTO (Vencido quanto à preliminar de decadência)**

Inicialmente, será analisado e discutido o tema suscitado pelo contribuinte relativo à decadência dos valores lançados, cujos fatos geradores ocorreram no período anterior a 29/09/04, sob a tese de que, por ser o ICMS um imposto por homologação, o crédito tributário estaria sujeito ao prazo estabelecido no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, isto é, cinco anos a contar do fato gerador.

No específico, o relator já firmou, em processos similares, seu posicionamento derredor da aplicação do instituto da decadência, considerando plausível o enquadramento do caso no art. 150, § 4º, ao invés do mandamento 173, ambos do Código Tributário Nacional, porquanto os documentos residentes no feito confirmam a existência de pagamento parcial do ICMS.

Assim, adoto como fundamento deste Voto, o objetivo e bem exposto argumento lançado em decisões do ilustre Conselheiro Fabio de Andrade Moura, exemplificativamente naquela proferida através do Acórdão nº 0120-11/12, em perfeita identidade com o caso versado, *verbis*:

*“Quanto à decadência arguida, vale registrar que se trata de um instituto jurídico que tem por objetivo premiar o devedor, como muitos entendem; ao revés, a decadência visa a punir o credor inerte, aquele que, podendo exercer um direito seu independentemente da vontade do outro (direito potestativo), deixa de adotar as medidas cabíveis, silencia numa atitude de inescusável descaso para com a ordem jurídica.*

*Não é por outro motivo que a máxima latina “dormientibus non succurrit jus” (o direito não socorre a quem dorme) volta-se, justamente, contra o credor, contra aquele que pode exercer o direito, e não contra o devedor, a quem restaria apenas sucumbir diante do direito exercido ou de uma pretensão contra si deduzida.*

*A análise do tema sob esse prisma faz enxergar que a decadência tem por finalidade precípua garantir a segurança jurídica. Ao impor que o credor exerça o seu direito dentro de determinado lapso de tempo, o ordenamento jurídico pretende extirpar do meio social a situação de instabilidade gerada pelo sentimento de ameaça sofrido por aquele contra quem o direito pode, a qualquer momento, ser apresentado.*

*A ninguém interesse essa situação indefinida, nem mesmo ao Estado – aqui entendido como Estado-Nação –, cujo objetivo maior é dissolver os conflitos, é a pacificação social, e não a eternização da instabilidade.*

*Sucede que o legislador pátrio, ao definir os prazos decadenciais, nem sempre utilizou da melhor técnica jurídica, impregnando muitas vezes o nosso texto legislado de impropriedades indesejáveis, com o que tornou bastante árdua a tarefa do intérprete no sentido de buscar equacionar a questão, da melhor maneira possível, dentro de uma visão sistêmica, ou seja, coerente e fechada.*

*No campo do direito tributário, a maior parte das discussões jurídicas giram em torno do aparente conflito existente entre o parágrafo 4º, do art. 150, e o inciso I, do art. 173, do CTN, a seguir transcritos, in verbis:*

*“Art. 150. (...)*

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

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

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

*Após longas e acirradas discussões, a jurisprudência pátria dá fortes sinais de ter chegado a alguns consensos sobre a decadência no âmbito do direito tributário. A primeira delas, hoje quase que irreversível, diz respeito à competência para definir prazos decadenciais. É que a Constituição Federal de 1988, suprimindo as controvérsias até então existentes, reservou à lei complementar a disciplina acerca da prescrição e decadência em direito tributário, consoante dicção do art. 146, III, “b”, do Texto Maior, que giza:*

*“Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*(...)*

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

(...)

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

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

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

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

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

Fala-se que a questão encontra-se definida quase que irreversivelmente porque, recentemente, foi editada a Súmula Vinculante nº 08, através da qual cristalizou-se o entendimento de que são inconstitucionais os arts. 5º, do Decreto-Lei 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 a Lei Complementar de âmbito nacional, conforme se observa da ementa dos precedentes que ensejaram a edição do referido verbete:

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

**I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR.** As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, 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 PROVÍDO.** Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69.

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

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

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

A segunda matéria amplamente discutida no meio jurídico diz respeito ao termo a quo do prazo decadencial; definir quando ele coincide com o fato gerador e quando ele é protelado para o primeiro dia útil do exercício seguinte foi tarefa igualmente difícil, pois o intérprete se viu diante de duas regras distintas, aplicáveis a duas sistemáticas distintas de lançamento, mas que poderiam ocorrer no âmbito de um mesmo tributo – o lançamento

por homologação e o lançamento de ofício.

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

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

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

“3031. Assim, com base em magistério de Leandro Paulsen, conclui-se que:

- a) no caso do pagamento parcial da obrigação, independentemente de encaminhamento de documentação de confissão (DCTF, GFIP ou pedido de parcelamento), o prazo de decadência para o lançamento de ofício da diferença não paga é contado com base no § 4º, do art. 150, do Código Tributário Nacional;
- b) no caso de não pagamento, nas hipóteses acima elencadas (com ou sem o encaminhamento de documentação de confissão), o prazo é contado com base no inciso I, do art. 173, do CTN;
- c) de qualquer sorte, nos casos em que a declaração foi prestada ou houve parcelamento, não haveria a necessidade de lançar o valor já declarado, mas sim apenas a diferença, o que se tem chamado de lançamento suplementar.

3132. Do ponto de vista de certo realismo jurídico, temperado por exercício de prognose pretoriana, deve-se lembrar, ao que consta, que os Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda vinham decidindo pela aplicabilidade da regra do § 4º do art. 150 do CTN no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Excluíam-se do entendimento, entre outros, circunstâncias indicativas de fraude. Fraude e conluio suscitam a aplicação da regra do art. 173 do CTN.

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

3334. Na Terceira Turma do Conselho Superior de Recursos Fiscais no Recurso de divergência nº 303-120011, em 22 de fevereiro de 2005, ementou-se que “(...) sendo o IPI, no caso vinculado à importação, espécie de tributo cujo lançamento encontra-se delineado nas determinações do art. 150, parágrafo único, do CTN- Lançamento por homologação, é de cinco (5) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador – data do 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”.

No caso em comento, o crédito tributário que se pretende constituir por intermédio deste Auto de Infração refere-se à utilização de crédito fiscal em montante superior ao devido relativamente às operações aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado.

Verifica-se, de logo, que o crédito fiscal lançado na conta-corrente do contribuinte não foi integralmente indevido, mas apenas uma parte sua, o que significa que a compensação feita entre créditos e débitos do ICMS estava, em parte, correta.

Ora, compensação é meio de pagamento, é modalidade de extinção do crédito tributário expressamente revista no art. 156, II, do CTN. Assim sendo, deve ser aplicada a máxima “*Ubi eadem est ratio, ibi ide jus*” (a mesma razão autoriza o mesmo direito), para que se conclua, sem sobressaltos, que o prazo decadencial, na espécie, iniciou-se na data da ocorrência de cada fato gerador, estando, portanto, o direito potestativo de constituir o respectivo crédito tributário quanto aos fatos geradores de janeiro a novembro de 2004, irremediavelmente trágado pela decadência - intimação ao Auto de Infração em 14/12/2009 e o único ato preparatório formal é a intimação de fl. 18, datada de 08/01/2009, com prazo para conclusão da ação fiscal claramente expirado.

Ante o exposto voto pelo **acolhimento da decadência** suscitada pelo recorrente, para declarar extinto o crédito objeto deste lançamento de ofício, quanto aos fatos geradores de 01 janeiro a 31 de novembro de 2004.”

Nesse contexto, vislumbro a aplicação do instituto da decadência no que pertine aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a 29 de setembro de 2004, consequentemente, extinguindo a exigência fiscal.

Ultrapassada a preliminar de aplicação da decadência, vencido o posicionamento do relator por maioria de votos, passa-se a analisar os méritos de ambos os Recursos.

Com efeito, objetivam os Recursos Voluntário e de Ofício discutir a cobrança do ICMS, em razão da constatação de recolhimento a menos do ICMS pela utilização a maior de crédito fiscal relativo a entrada de bem do ativo imobilizado, apurado conforme o coeficiente de creditamento mensal

expresso na seguinte fórmula: operações de saídas ou prestações de serviços tributados / total das operações de saídas ou de prestações de serviços.

Relativamente ao Recurso de Ofício, a Decisão recorrida não merece reparos, uma vez que o órgão julgador de primeira instância promoveu as exclusões necessárias e corretas, para afastar da autuação a incidência das operações de comodato, as quais, segundo a legislação tributária estadual, não são passíveis de incidência do ICMS e, portanto, atendido o regramento legal, precisamente os § 5º, I, II e III, art. 20, da LC nº 87/96, reproduzido pelo art. 93 do RICMS, para o critério do cálculo do imposto a ser apropriado mensalmente nas aquisições de bens do ativo, porquanto as referidas operações, já que não tributadas, não poderiam compor as parcelas que influenciam na determinação do índice para fins de estorno do crédito fiscal apropriado a título de ativo imobilizado.

No que tange ao Recurso Voluntário, onde o sujeito passivo arguiu, basicamente, a existência de indevida inclusão das operações que não configuravam hipóteses de incidência do ICMS no cálculo de coeficiente de crédito do CIAP, necessário rememorar a regra do art. 20, § 5º e seus incisos, da Lei Complementar nº 87/96, acerca da apropriação dos créditos das aquisições de mercadorias para o ativo permanente, dispondo:

*"Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.*

(...)

*§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado: (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)*

*I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)*

*II – em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)*

*III – para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos; (Redação dada pela Lei Complementar nº 120, de 2005)*

*IV – o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)".*

Por sua vez, o § 6º, do art. 29, da Lei nº 7.014/96, estatui de modo similar:

*"§ 6º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente e respectivo serviço de transporte, deverão ser observadas as seguintes disposições (LC 87/96 e 102/00):*

*I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;*

*II - em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;*

*III – para aplicação do disposto nos incisos I e II, o montante do crédito a ser apropriado será o obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior;*

*IV – o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês;*

*V – na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;*

*VI – serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no art. 28, em livro próprio ou de outra forma que o regulamento determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a IV deste parágrafo; e*

*VII – ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado".*

Logo, como se extrai da simples leitura dos dispositivos legais transcritos, o montante do crédito decorrente da aquisição de bens para o ativo permanente deve respeitar a relação entre o valor de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, de modo a expurgar o crédito proporcional às saídas de mercadorias e às prestações de serviços isentos e não tributados.

O índice mensal do crédito, portanto, deve ser calculado de acordo com a seguinte equação:

$$\text{Índice mensal de crédito} = \frac{\text{operações de saídas ou prestações tributadas}}{\text{total das operações de saídas ou prestações}}$$

Embora a legislação tributária não seja objetiva em relação ao que deve ou não fazer parte do cálculo para se encontrar o percentual de crédito mensal de ICMS referente às entradas de bens do ativo imobilizado, visando uma clara e transparente interpretação da norma, este Conselho de Fazenda, em diversos julgados, atingiu, após muitos estudos, uma interpretação da legislação.

Ressalte-se, ainda, que a própria SEFAZ, através da Superintendência de Administração Tributária – SAT, buscando interpretar a legislação, editou a Instrução Normativa Nº 053/13, que dispõe sobre o crédito relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado e respectivo serviço de transporte.

Nessa linha de entendimento, esta Câmara decidiu converter o PAF em diligência aos autuantes (fls. 307/310), onde, didaticamente, foi exposto todo o procedimento que deveria ser adotado pelos auditores, para revisão dos papéis de trabalho que instruíam o lançamento fiscal, ressaltando quais os tipos de operações deveriam ou não figurar nos numerador e denominador da equação prevista na legislação.

Os autuantes, às fls. 316/322, 374/375 e 413/415, inclusive com demonstrativos/planilhas anexados, atenderam ao quanto solicitado pela Câmara, deixando de considerar apenas as operações cuja documentação fornecida pelo autuado não continha elementos suficientes e, ao final, promoveram um novo quadro demonstrativo para os valores que ainda remanescem para a infração em questão, conforme transscrito a seguir:

#### DEMONSTRATIVO DA DIFERENÇA

MÊS	VALOR DO AUTO	VALOR APÓS DILIGÊNCIA	REDUÇÃO NO AUTO APÓS DILIGÊNCIA
jan/04	134.131,29	114.459,93	19.671,36
fev/04	140.877,92	127.842,12	13.035,80
mar/04	125.339,51	94.195,91	31.143,60
abr/04	159.140,34	138.091,98	21.048,36
mai/04	74.595,28	27.587,96	47.007,32
jun/04	186.293,96	22.965,86	163.328,10
jul/04	73.030,67	24.128,61	48.902,06
ago/04	232.555,23	189.824,85	42.730,38
set/04	143.076,21	93.959,79	49.116,42
out/04	162.815,79	82.671,35	80.144,44
nov/04	138.892,94	79.515,57	59.377,37
dez/04	216.421,93	164.659,71	51.762,22
<b>TOTAL</b>	<b>1.787.171,07</b>	<b>1.159.903,64</b>	<b>627.267,43</b>

Concludentemente, comungando do Opinativo da PGE/PROFIS (fls. 392 e 425), considero corretos os valores antes discriminados.

Ante o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para reformar a Decisão recorrida, passando a infração a cobrar o valor de R\$1.159.903,64, conforme o demonstrativo acima exposto.

#### **VOTO VENCEDOR (Preliminar decadência)**

Com todo respeito que tenho pelo voto prolatado pelo nobre Conselheiro, *data venia*, ouso discordar do mesmo quanto à matéria dos prazos decadenciais para exigência do ICMS para os fatos ocorridos no período de janeiro a 29/09/2004.

Quando da edição da Súmula Vinculante nº 08 do STF, este fato gerou controvérsias no âmbito deste Conselho de Fazenda, que, e de ofício, provocou a Procuradoria Estadual para que este Órgão Jurídico se pronunciasse acerca da contagem inicial do prazo de decadência relativo ao ICMS.

A Procuradoria Geral do Estado, após exaustiva análise jurídica do quanto esposado na citada Súmula do STF e em relação ao ICMS neste Estado, opina de que os processos onde tal matéria se fizesse presente deveriam ser analisados de acordo com o entendimento anteriormente adotado pela PGE/PROFIS, e, por consequência, por este Colegiado.

Desta maneira, afasto toda questão relativa aos prazos decadências, mantendo o posicionamento já reiterado por este Conselho de Fazenda.

Não podemos desconsiderar a interpretação sistemática da norma disposta no art. 150, § 4º, do CTN e sua interação com o que dispõe o seu art. 173, I. A incidência da regra do art. 150 e seu § 4º do CTN pressupõe as situações em que o sujeito passivo lança o valor do imposto ou antecipa o pagamento. No presente caso, a empresa não lançou e nem recolheu o valor do imposto. Sendo assim, não se pode falar em lançamento por homologação, já que o pagamento do tributo exigido não foi antecipado. Foi ele lançado de ofício. Neste caso deverá ser observado o disposto no artigo 173, I do CTN, repetido pela Lei nº 3.956/81 (COTEB-BA) no seu art. 107-A. O nobre relator entendeu ter havido prazo decadencial da exigência do tributo para os lançamentos ocorridos entre o período de janeiro a 29/09/2004. Entretanto e no caso específico, o prazo que tem o fisco começa a contar a partir de 01/01/05 e se encerra em 31/12/2009. O Auto de Infração foi lavrado em 28/09/2009.

Por fim, sendo tal matéria já sedimentada na jurisprudência deste CONSEF, permito-me transcrever o voto da Cons. Sandra Urânia Silva Andrade, proferido no Acórdão nº 0130-11/11 da 1ª CJF que, entendo, açambarca todos os aspectos ora postos no presente 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 transcrita, in verbis:*

*“Art. 107-B*

*§ 5º - Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.” Grifos nossos*

*Do exposto, como o Auto de Infração foi lavrado em 01/07/2009, e se reporta a fatos geradores ocorridos no exercício de 2004, tinha a Fazenda Pública prazo até 01/01/2010 para efetuar o referido lançamento.*

*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.*

Diante de tudo ora exposto, rejeito a preliminar de decadência suscitada pelo recorrente e aceita pelo n. relator. Quanto às razões de mérito, acompanho o voto do relator.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª 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** 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 274068.0004/09-7, lavrado contra VIVO S/A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.159.903,64**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Mônica Maria Roters, Valtércio Serpa Júnior e Carlos Fábio Cabral Ferreira

VOTO VENCIDO (Preliminar de decadência) – Conselheiros: Valnei Sousa Freire, José Antonio Marques Ribeiro, Rodrigo Lauande Pimentel.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de novembro de 2013.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE - RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Preliminar de decadência)

MONICA MARIA ROTERS - VOTO VENCEDOR  
(Preliminar de decadência)

ÂNGELI MARIA GUIMARÃES FEITOSA - REPR. DA PGE/PROFIS