

**PROCESSO** - A. I. Nº 020747.0109/13-0  
**RECORRENTE** - SONDATEC TECNOLOGIA DE CONCRETO LTDA. – EPP  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0077-04/14  
**ORIGEM** - INFAZ ATACADO  
**INTERNET** - 11/11/2014

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0337-11/14

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO. OPERAÇÃO INTERNA. DIFERIMENTO. FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO. Infração caracterizada. Rejeitada a arguição de decadência. Mantida a Decisão recorrida. Afastada a preliminar de decadência. Decisão por maioria. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra julgamento, em Primeira Instância, do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 26/09/2013 para exigir ICMS no valor histórico total de R\$86.395,90, acrescido da multa de 60%, em razão da falta de retenção do ICMS, e do conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas, no período de abril a dezembro/08, para contribuintes localizados neste Estado, conforme demonstrativos juntados às fls. 15 a 38. Data de ciência do contribuinte em 30/09/2013.

O Fisco acostou, às fls. 04 a 200, documentos que consistem em Índice do PAF; Termos de Intimação e de Início de Fiscalização; espelhos de Relação de DAES do sistema informatizado Informações do Contribuinte - INC/SEFAZ com pagamentos realizados pelo autuado; listagem de processos administrativos do autuado nesta SEFAZ; demonstrativos do levantamento fiscal realizado contendo descrição das mercadorias “concremassa, rejunte concremassa, concrejunte, concrecola, concretop, tela acrílica, concrecil, mastercolor para tinta, reboco pronto, gesso, graffilar base, grafimassa, cimento, cimento branco, rebocril, argamassa, argalimp, massa corrida PVA, rejunte, rejuntacol, rejuntaflex, selador acrílico, masterbrilho externo, masterbrilho interno, mastercolor, concreflex, gelpon especial, textura concrelar, textura tecril, cola jato, cal hidratado” (fls. 15 a 38); cópias de notas fiscais de vendas internas emitidas pelo autuado, com natureza da operação “vendas de produto do estabelecimento” com CFOP 5101 – Venda de produção do estabelecimento, e com natureza da operação “saída para bonificação”, esta com CFOP 5.910 - Remessa em bonificação, doação ou brinde (fls. 39 a 45); cópias de livros fiscais.

O autuado impugnou o lançamento de ofício às fls. 206 a 213, em síntese alegando decadência do direito de realizar-se o lançamento de ofício quanto aos fatos compreendidos entre 30/04/2008 e 30/09/2008, e em seguida aduzindo que as únicas operações sujeitas ao regime de substituição seriam aquelas identificadas com o Código Fiscal de Operações e Prestações - CFOP 5.400 (CFOPs 5.401 a 5.415), mas que todas as operações objeto do lançamento enquadrar-se-iam no CFOP 5.101 - vendas internas de produção do estabelecimento, pelo que a autuação não procederia.

A autuante prestou informação fiscal à fl. 232 contestando as alegações defensivas e mantendo a autuação. Dentre outros aspectos destacou que os lançamentos efetuados possuem suporte nos livros e documentos do sujeito passivo; discorreu acerca de não ter ocorrido decadência; relatou que a empresa adquire mercadorias que utiliza no seu processo industrial para obter os produtos finais que comercializa, produtos estes elencados no Anexo 88 do RICMS/BA/97, da substituição tributária. Aduziu que, dessa forma, o sujeito passivo enquadra-se na condição de substituto tributário, sendo obrigado a reter o ICMS quando das suas vendas, o que não correu, tendo o contribuinte efetuado as saídas das mercadorias como se estivessem sob regime de tributação

normal.

O julgamento unânime em primeira instância manteve integralmente o Auto de Infração, conforme Acórdão nº 0077-04/14, às fls. 236 a 242. Em seu voto assim se expressa o Relator:

**VOTO**

*Inicialmente, constato que o presente Processo Administrativo Fiscal - PAF está revestido das formalidades legais no que preceitua o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09 de julho de 1999, tendo sido apurados o imposto, a multa e a respectiva base de cálculo, conforme demonstrativos e documentos juntados aos autos. Há, inclusive, clareza quanto à indicação do nome, endereço, qualificação fiscal do autuado e das condutas típicas do ilícito administrativo, bem como o nítido exercício do direito de defesa e do contraditório pelo sujeito passivo. Dessa forma, o lançamento está apto ao julgamento, pelo que afasto o pedido de perícia com base no art. 147, inciso II, alíneas "a" e "b" do RPAF/99.*

*Em que pese os argumentos defensivos aduzidos sobre a matriz constitucional do ICMS, quanto aos valores cobrados relativos ao período fiscalizado, incorre em equívoco o sujeito passivo ao pugnar pela declaração de decadência, vez que o Código Tributário do Estado da Bahia - Lei nº 3.956, de 11 de dezembro de 1981 - fixa período decadencial distinto daquele previsto no Código Tributário Nacional - CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. De fato, ainda que este último diploma normativo fixe o marco temporal de cinco anos, após a ocorrência do fato gerador, essa regra somente se aplica na hipótese de vácuo legal, conforme seu § 4º do art. 150.*

*Art. 150. ...*

*[...]*

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

*Ocorre que o legislador baiano tratou de prever prazo distinto, de acordo com a norma acima mencionada, para efetivação do lançamento, estabelecido pelo § 1º do art. 28 do Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB, in verbis:*

*Art. 28. Compete ao contribuinte efetuar o lançamento do imposto em seus livros e documentos fiscais, na forma regulamentar, sujeito a posterior homologação da autoridade administrativa.*

*§ 1º Após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte à efetivação do lançamento pelo contribuinte, considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento.*

*Assim, a norma especial, contida no código baiano, afasta a incidência da norma genérica, prevista no CTN. O que nos leva a concluir que no dia 26/09/2013 (data da lavratura do presente Auto de Infração) não havia ainda ocorrido a decadência do direito de lançar o crédito relativo às operações tributárias inerentes aos meses de abril/08 a dez/08.*

*Verifico, ainda, os comandos do COTEB, no art. 107-A, que transcreve o art. 173 do CTN, vigente no ordenamento jurídico tributário e no art. 107- B, §5º, a respeito das regras atinentes à constituição do crédito tributário aplicáveis ao caso em tela.*

*Código Tributário Nacional*

*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; (grifo acrescido).*

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

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

*Código Tributário do Estado da Bahia*

*Art. 107-A. O direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de 5 anos, contado:*

*Nota 1: O art. 107-A foi acrescentado pela Lei nº 8.534, de 13/12/02, DOE de 14 e 15/12/02, efeitos a partir de 14/12/02.*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; (grifo*

acrescido)

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

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

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

*Nota 1: O art. 107-B foi acrescentado pela Lei nº 8.534, de 13/12/02, DOE de 14 e 15/12/02, efeitos a partir de 14/12/02.*

*[...]*

*§ 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.*

*No sentido do art. 107-A, o Regulamento do ICMS - RICMS/97, aprovado pelo Decreto nº 6.284, de 14 de março de 1997, versa no seu art. 965.*

*Art. 965. O direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de 5 anos, contado:*

***I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;** (grifo acrescido)*

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

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

*Ademais, o entendimento acima explanado acompanha decisões reiteradas no âmbito do Conselho Estadual de Fazenda - CONSEF. A exemplo, tem-se excerto do voto do ilustre Relator Tolstói Seara Nolasco, no Acórdão nº 0205-05/13, da 5ª Junta de Julgamento Fiscal, a respeito do prazo decadencial.*

*"Convém também pontuar, quanto a esta matéria, que o entendimento acima explanado é o adotado pelo CONSEF em reiteradas decisões, com amparo em Pareceres da Procuradoria Estadual (PGE), a exemplo dos Acórdãos CJF nos 0113/12-05, 0102/12-05 e 0004-11/06, inclusive, em decisões mais recentes. Nesse sentido o Acórdão CJF nº 0009-12/08, cujo voto do eminente relator, representante das classes empresariais, Nelson Antônio Daiha Filho, é reproduzido parcialmente abaixo, a título ilustrativo:"*

*'Inicialmente, passarei a enfrentar o Recurso Voluntário interposto pelo recorrente, em especial quanto à preliminar de decadência reiterada pelo sujeito passivo em segunda instância.*

*Rejeito a referida preliminar.*

*Este CONSEF tem firmado cristalinamente o entendimento de que o caso em apreço se refere a lançamento de ofício, devendo, por tal razão, ser cumprido o quanto disposto no art. 107-A, I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, que em sua essência transcreve o art. 173, I do CTN, e estabelece o prazo de decadência de 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*Ademais, como ressaltado no primeiro Parecer emitido pela Douta PGE/PROFIS, o STJ, através do Resp 63.529-2/PR, dentre outros julgados, vem decidindo nessa diretiva, sem prejuízo do fato de que o COTEB prevê em seu art. 28, de forma expressa, um prazo diferenciado, razão pela qual deve ser rechaçada a preliminar suscitada pelo autuado.'*

*Logo, ao caso concreto, não opera o instituto da decadência arguido pelo impugnante, notadamente, pela vigência da Lei nº 3.956, de 11 de dezembro de 1981 - Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB na ordem tributária, com fulcro no art. 173, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional - CTN, de modo a afastar a aplicação do art. 150, §4º do mencionado código. Ex positis, rejeito a prejudicial de mérito suscitada, em face dos lançamentos tributários relativos aos meses de abril/08 a dez/08.*

*No mérito, o PAF refere-se a operações sujeitas ao Regime de Substituição Tributária, na modalidade diferimento, cuja situação fática, trazida e constituída pela autuante, possui disposição contida nos arts. 61 e 353, inciso II, item 16, do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284, de 14 de março de 1997,*

vigente à época dos fatos geradores imputados, a seguir destacados, em que há discriminação por espécie de mercadoria definidas através da "Nomenclatura Comum do Mercosul - Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias NCM- SH) , não do CFOP, submetida ao mencionado regime.

[...]

Art. 61. A base de cálculo do ICMS para fins de retenção do imposto pelo responsável por substituição, nas operações internas, relativamente às operações subsequentes, bem como para fins de antecipação do pagamento na entrada de mercadoria no estabelecimento e nas demais hipóteses regulamentares, é:

I - o preço único ou máximo de venda adotado pelo contribuinte substituído ou adquirente, fixado ou sugerido pelo fabricante ou pelo importador ou fixado pela autoridade competente;

II - na falta da fixação de preço referida no inciso anterior, o valor da operação própria realizada pelo remetente ou fornecedor, acrescido dos valores correspondentes a seguros, fretes, carretos, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente, adicionando-se ao montante a margem de valor adicionado (MVA) relativa às operações subsequentes, de acordo com o percentual previsto:

a) no Anexo 88, a ser determinado em função de ser industrial, atacadista ou importador o estabelecimento fornecedor ou remetente, tratando-se das mercadorias de que cuidam os incisos II e IV do art. 353;

[...]

Art. 353. São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto, **nas operações de saídas internas** que efetuar, para fins de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado: (grifo acrescido)

[...]

**II - o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias abaixo relacionadas, exceto na hipótese de já tê-las recebido com o imposto antecipado:** (grifo acrescido)

[...]

16 - tintas, vernizes, ceras de polir, massas de polir, xadrez, piche, impermeabilizantes, removedores, solventes, essências de terebintina, secantes, catalisadores, corantes e demais mercadorias da indústria química a seguir especificadas, obedecida a respectiva codificação segundo a NCM (Conv. ICMS 74/94):

16.1 - tintas, vernizes e outros - 3208, 3209 e 3210;

16.2 - preparações concebidas para solver, diluir ou remover tintas, vernizes e outros - 2707, 2710 (exceto posição - 2710.11.30), 2901, 2902, 3805, 3807, 3810 e 3814;

16.3 - massas, pastas, ceras, encáusticas, líquidos, preparações e outros para dar brilho, limpeza, polimento ou conservação - 3404, 3405.20, 3405.30, 3405.90, 3905, 3907, 3910;

16.4 - xadrez e pós assemelhados - 2821, 3204.17 e 3206 (exceto pigmentos à base de dióxido de titânio classificados no código NCM/SH 3206.11.19.);

16.5 - piche, pez, betume e asfalto - NCM/SH 2706.00.00, 2713, 2714 e 2715.00.00;

16.6 - produtos impermeabilizantes, imunizantes para madeira, alvenaria e cerâmica, colas (exceto cola escolar branca e colorida em bastão ou líquida nas posições NCM 3506.1090 e 3506.9190) e adesivos - NCM/SH 2707, 2713, 2714, 2715.00.00, 3214, 3506, 3808, 3824, 3907, 3910, 6807;

16.7 - secantes preparados - 3211.00.00;

16.8 - preparações iniciadoras ou aceleradoras de reação, preparações catalíticas, aglutinantes, aditivos, agentes de cura para aplicação em tintas, vernizes, bases, cimentos, concretos, rebocos e argamassas - 3815, 3824;

16.9 - indutos, mástiques, massas para acabamento, pintura ou vedação – 3214, 3506, 3909, 3910;

16.10 - corantes para aplicação em bases, tintas e vernizes - 3204, 3205.00.00, 3206, 3212.

[...]

Por seu turno, o impugnante não se desincumbiu do ônus da prova relativo à interposição de fato modificativo ou extintivo, em face dos lançamentos das infrações constantes do respectivo auto. Apresenta, apenas, argumento voltado à não submissão desses lançamentos ao Regime de Substituição Tributária, modalidade diferimento, em virtude das operações estarem sob o Código Fiscal de Operações e Prestações das Entradas de Mercadorias e Bens e da Aquisição de Serviços - CFOP 5.101. Registro que, embora mencionadas nas fls. 211/212, não constam dos autos a devida prova relativa à tabela e notas fiscais aduzidas na peça defensiva.

Dessa forma, resta caracterizado o ilícito administrativo, em virtude da devida constituição dos elementos inerentes à obrigação tributária, além da falta de prova, com fulcro no art. 141 do RPAF/99.

*Consoante com o art. 167, nos incisos I e III, do RPAF/99, este Órgão Julgador não possui competência para declarar a inconstitucionalidade, aventada pelo impugnante a respeito da legislação tributária baiana, além da negativa de aplicação do RICMS/97 suscitada, dada a aprovação desse regulamento pelo Decreto nº 6.284, de 14 de março de 1997, respectivamente.*

*Portanto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração em epígrafe.*

Inconformado com a Decisão proferida, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário às fls. 253 a 259 reproduzindo as suas alegações da impugnação originária. Em apertada síntese, o Recorrente novamente alega ter ocorrido decadência do direito de efetuar o lançamento de ofício em relação aos fatos ocorridos no período compreendido entre 30/04/2008 e 31/12/2008 porque o Auto de Infração foi lavrado em 26/09/2013 e referendado em 30/09/2013 com os vistos das Autoridades competentes, mesma data em que foi entregue a ele, autuado. Cita o artigo 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição da República, e o artigo 150, parágrafo 4º, Código Tributário Nacional.

Em seguida disserta acerca do instituto da substituição tributária e aduz que, no caso em análise, foi autuado pela suposta conduta de deixar de proceder à retenção do ICMS e ao conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativamente às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados nesse Estado.

Afirma que o regime de substituição tributária por antecipação é aquele em que o fabricante das mercadorias é o responsável legal pela retenção, recolhimento e repasse do ICMS referente às operações subsequentes. Que, nesse sentido, segundo o Código Fiscal de Operações e Prestações das Entradas de Mercadorias e Bens e da Aquisição de Serviços, as únicas operações sujeitas ao regime de substituição tributária seriam aquelas identificadas com os CFOPs "iniciados" em 5.400, que elenca.

Afirma que nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária que foram por si realizadas, e que seriam aquelas com CFOPs "iniciados em" 5.400, teria havido o regular recolhimento do ICMS por antecipação.

Que, de maneira equivocada, o Fisco pretende exigir o recolhimento do ICMS devido por antecipação nos casos de mercadorias que não se sujeitam ao regime de substituição tributária, porque as únicas operações sujeitas ao regime de Substituição Tributária são aquelas identificadas com os CFOPs "iniciados" em 5.400 e, no entanto, todas as operações autuadas pelo Fisco enquadrar-se-iam no CFOP 5.101, pelo que não se sujeitariam ao regime de Substituição Tributária.

Afirma que seria forçoso concluir que a acusação fiscal não mereceria prosperar em razão do não enquadramento das operações autuadas no regime da substituição tributária.

O contribuinte conclui pedindo que seja reconhecida a preliminar de mérito levantada para reconhecer a Decadência quanto aos fatos ocorridos entre 30/04/2008 e 30/09/2008, e pede o julgamento pela improcedência da autuação em razão do não enquadramento das operações autuadas no regime da substituição tributária.

A PGE/PROFIS, por intermédio da Procuradora Maria Dulce Baleeiro Costa, emite Parecer às fls. 264 a 267 aduzindo que o entendimento da Chefia da PGE é no sentido de que ao caso vertente não se aplica o entendimento do STF expressado na Súmula Vinculante nº 08, podendo a lei estadual dispor sobre o prazo decadencial relativamente a seus tributos. Discorre a respeito citando jurista e jurisprudência da esfera judicial, e aduz que considerando que a autuação deu-se em 26/09/2013, relativamente a fatos geradores de 2008, não há que se falar em decadência.

A Procuradora prossegue expondo que o contribuinte não contesta o objeto em si, ou seja, não contesta a espécie de mercadoria, natureza da operação, ou outro dado, restringindo-se a afirmar que a codificação da operação não se relaciona à substituição tributária.

Que entende, *data venia*, que não é assim que deve ser analisado o fato. Que o fato verificado é a saída de mercadorias sujeitas à substituição tributária, pelo que deveria o autuado ter feito a retenção do imposto e o seu recolhimento em favor da Bahia.

Que a codificação feita pelo autuado nos documentos fiscais, indicando o CFOP 5.101, é que está errada. Que a natureza da operação está claramente definida e por essa razão é cabível a exigência do imposto devido por substituição tributária.

Conclui opinando pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

Em Despacho à fl. 268, a Procuradora-Assistente da PGE/Profis/NCA aduz acompanhar integralmente o Parecer de fls. 264 a 267.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância no que tange à infração imputada.

Irretocável a Decisão de base, alicerçada no didático voto do nobre Julgador.

Preliminarmente, em relação à alegação recursal relativa à pretendida ocorrência de decadência do direito de constituição do crédito tributário pela Fazenda Estadual da Bahia, em relação ao período compreendido entre 30/04/2008 e 31/12/2008 porque o Auto de Infração foi lavrado em 26/09/2013 e referendado em 30/09/2013 com os vistos das Autoridades competentes, mesma data em que foi entregue a ele, autuado, observo que os artigos 150, §4º, e 173, ambos do CTN, estabelecem:

*CTN:*

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

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

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

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

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

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

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

*Art. 107-B.*

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

Portanto, a legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, não podendo ser argüida a determinação do artigo 150, §4º, do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação. Os créditos constituídos, em relação aos quais o contribuinte alega se ter operado a decadência, foram relativos ao exercício de 2008, e só seriam desconstituídos, em relação a este exercício, se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/2014.

Assim, por este aspecto comungo do entendimento da PGE/Profis no sentido de que não ocorreu a alegada decadência, tendo em vista que o lançamento de ofício foi realizado em 26/09/2013.

Outro aspecto levantando pelo sujeito passivo diz respeito à caracterização do lançamento em si, posto que na presente lide o sujeito passivo tece raciocínio no sentido de que o lançamento

realizado pela autoridade fiscal só se encontraria definitivamente realizado com a cientificação ao sujeito passivo acerca da lavratura do Auto de Infração, nessa linha de raciocínio, em outras palavras, expressando entendimento segundo o qual só após a cientificação ao sujeito passivo é que o lançamento de ofício teria eficácia no sentido de evitar que ocorresse a decadência relativa ao direito de constituição do crédito tributário.

Contudo, equivoca-se o contribuinte.

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

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

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

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

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

CTN:

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

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

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

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

*Acórdão CJF nº 0130-11/11:*

*“VOTO*

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

(...)

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

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

Pelo exposto, voto no sentido da não ocorrência da decadência em relação a todo o período objeto do lançamento fiscal, que é relativo a parte do exercício de 2008.

No mérito, trata-se de falta de retenção, com conseqüente não recolhimento, do ICMS devido nas vendas, pelo fabricante, de mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária.

As mercadorias objeto da autuação, conforme demonstrativo fiscal de fls. 15 a 38, são denominadas pelo contribuinte como concremassa, rejunte concremassa, concrejunte, concrecola, concretop, tela acrílica, concrecil, mastercolor para tinta, reboco pronto, gesso, graffilar base, grafimassa, cimento, cimento branco, rebocril, argamassa, argalimp, massa corrida PVA, rejunte, rejuntacol, rejuntaflex, selador acrílico, masterbrilho externo, masterbrilho interno, mastercolor, concreflex, gelpon especial, textura concrelar, textura tecril, cola jato, cal hidratado.

Estas mercadorias, tal como já dito no voto de base, encontram-se submetidas ao regime de substituição tributária por diferimento, nos termos dos artigos 61, II, “a”, e 353, II, item 16, ambos do RICMS/BA/97, vigente à época dos fatos geradores da autuação, exercício de 2008.

O contribuinte limita-se a alegar que as operações não estariam submetidas ao regime de substituição tributária porque ele, sujeito passivo, ao emitir as notas fiscais de saídas, nelas após CFOPs que não seriam aplicáveis a operações sob regime de substituição tributária. Com tal assertiva, o contribuinte em realidade confessa o cometimento de mais uma irregularidade, ou seja, além de não reter e de não recolher o ICMS devido na condição de substituto tributário, também emitiu as notas fiscais com dados incorretos quanto ao Código Fiscal de Operações.

O autuado não nega a sua condição de contribuinte substituto em todas as operações com as comerciais com as mercadorias descritas no levantamento fiscal, apenas diz que estas operações específicas, objeto do lançamento, não estariam sob regime de recolhimento do imposto por substituição tributária, mas nada prova.

Tanto na impugnação trazida aos autos, quanto no apelo recursal, discorreu sobre o regime de substituição tributária, de modo que demonstra conhecimento sobre o tema da acusação. Uma vez que não alegou, e nem fez prova, de que teria recebido as mercadorias objeto da exação com o imposto recolhido antecipadamente – com o que se configuraria a exceção prevista no já mencionado inciso II do artigo 353 do RICMS/BA/97, resta caracterizada a infração à legislação tributária de regência.

Observe que a multa aplicada, como também os acréscimos moratórios incidentes sobre o débito, obedecem ao disposto na legislação tributária estadual, mais especificamente no artigo 42 da Lei nº 7.014/96 e no artigo 102, § 2º, II, também do COTEB, com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.753/00.



Por tudo quanto exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para declarar mantida a Decisão recorrida, que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração.

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

Divirjo do entendimento firmado pela Relatora 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 precípua 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 o 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 ensejaram a edição do referido verbete:

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

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

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

*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 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”.

Na análise do caso em tela, observo que o crédito tributário constituído através do presente Auto de Infração reclama créditos tributários de abril a dezembro de 2008, devendo ser aplicado o prazo do art. 150, §4º, do CTN.

O Sujeito Passivo tomou ciência da lavratura do Auto de Infração em 30/09/2013, razão pela qual os créditos lançados do período de abril à agosto de 2008, foram fulminados pela decadência, restando extinto, consoante determina o inciso V do art. 156 do CTN.

Em assim sendo, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para reformar a Decisão recorrida, nos termos acima exarados.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª 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 Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **020747.0109/13-0**, lavrado contra **SONDATEC TECNOLOGIA DE CONCRETO LTDA. - EPP**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$86.395,90**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "e", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de Decadência) – Conselheiros: Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva, Eduardo Ramos de Santana e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO (Preliminar de Decadência) – Conselheiros (as): Raisia Catarina Oliveira Alves Fernandes, Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo e Rodrigo Lauande Pimentel.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de outubro de 2014.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA

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

MARIA HELENA DE MENDONÇA CRUZ - REPR. DA PGE/PROFIS