

**PROCESSO** - A. I. Nº 277829.0034/12-6  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - WOODSON FRANKLIN MACHADO (FRANKLIN E MACHADO)  
**RECURSO** - RECURSO EXTRAORDINÁRIO - Acórdão 1<sup>a</sup>CJF nº 0077-11/14  
**ORIGEM** - INFRAZ ATACADO  
**INTERNET** - 09/07/2015

## CÂMARA SUPERIOR

### ACÓRDÃO CS Nº 0002-21/15

**EMENTA:** ICMS. PRELIMINAR DE DECADÊNCIA. Ficou caracterizado, quando da lavratura do Auto de Infração, ocorrido em 28/12/2012, que não havia operado a decadência do direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário, o qual se extingue no prazo de 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte da ocorrência do fato gerador, relativo ao exercício de 2007, cujo termo seria 31/12/2012, cuja regra do art. 173, I, do CTN, foi recepcionada no art. 107-A do COTEB – Lei nº 3.956/81, cuja norma jurídica de natureza material e não procedural, não poderá retroagir para surtir efeito em relação a fato gerador constituído sob a égide da legislação tributária então vigente. Modificada a Decisão da Câmara de Julgamento Fiscal. Recurso CONHECIDO e PROVIDO. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Extraordinário previsto no art. 169, inciso II, alínea “c” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, interposto pela Procuradoria Geral do Estado, através do seu representante neste colegiado, propondo a reforma da Decisão da Primeira Câmara de Julgamento Fiscal, consubstanciada no Acórdão CJF nº 0077-11/14, que em julgamento de Recurso de Ofício e Voluntário, por decisão por maioria quanto à preliminar de mérito de decadência em relação às infrações 3 e 5, relativas ao recolhimento a menor do ICMS, com o voto de qualidade do presidente em exercício, proveu parcialmente o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar procedente em parte o Auto de Infração acima, lavrado em 28/12/12, acolhendo a decadência para afastar as ocorrências datadas de 28/12/07 das citadas infrações, por concluir que o Fisco da Bahia não mais poderia exigir-las, porquanto alcançadas pela decadência, prevista no art. 150, § 4º, do CTN, sob o entendimento de que, em termos de decadência, as normas do CTN devem prevalecer sobre as disposições constantes do COTEB.

A conclusão da Decisão recorrida é de que, se houve pagamento do tributo, ainda que parcial, o prazo decadencial conta-se a partir da ocorrência do fato gerador, consoante estabelece o §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, cujo entendimento vem sendo adotado, há muito tempo, pelo STJ.

Nas razões recursais, às fls. 2.213 a 2.227 dos autos, a ilustre procuradora impetrante, Dra. Maria Helena Mendonça Cruz, afirma que o Acórdão CJF nº 0077-11/14 da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal contraria o entendimento manifestado em decisões reiteradas do CONSEF, ao concluir que as ocorrências datadas antes de 28.12.2007 das infrações 3 e 5, relativas ao recolhimento a menor do ICMS, não mais poderão ser exigidas pelo Fisco da Bahia, porquanto alcançadas pela decadência, prevista no art. 150, § 4º, do CTN.

Frisa a PGE/PROFIS que o entendimento prevalecente do arresto combatido ocorreu por voto de qualidade, sendo consignado no voto divergente que:

*Em que pese o conteúdo abrangente da fundamentação, discordo da i. Conselheira quanto à ocorrência da decadência. As infrações 3 e 5, acusam respectivamente recolhimento a menos do ICMS por antecipação e em decorrência de desencontro entre o valor do imposto recolhido e o escriturado no livro RAICMS.*

Conforme apreciado na Decisão proferida pela 4ª JJF, em ambas as infrações, restou comprovada a omissão de pagamentos do ICMS nas aludidas infrações, não havendo pagamento antecipado não se pode falar em homologação de pagamento que não foi realizado pelo sujeito passivo.

Neste caso, não se aplica o art. 150, §4º do CTN, tendo em vista que o art. 107-B, §5º fixou prazo para homologação, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, em consonância com a faculdade prevista no art. 150, §4º do CTN.

Dessa forma, com relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2007, o Fisco teria até o dia 31/12/2012 para constituir o lançamento tributário e como o Auto de Infração foi lavrado em 28/12/2012 não se configurou a alegada decadência.

Assim, a PGE/PROFIS aduz ser este o ponto fulcral da presente contenda, vez que a decisão não espelha o entendimento consolidado e manifestado em diversas decisões reiteradas do CONSEF acerca da decadência, do que transcreve os Acórdãos CJF nº: 0014-11/14; 0028-11/14 e 0032-11/14, para propugnar pela reforma da decisão prolatada pela 1ª CJF, tendo em vista que, no entendimento da PGE/PROFIS, na hipótese vertente não ocorreu à decadência, consoante fundamentação expressa no voto divergente do Acórdão recorrido e manifestada nos diversos Acórdãos citados.

Diante do exposto, nos termos do art. 169, II, do RPAF/99, demonstrada a ofensa ao entendimento reiterado do CONSEF pelo Acórdão hostilizado, a PGE aguarda que seja deferido o processamento do Recurso Extraordinário, a fim de que, conhecido, mereça provimento, reformando-se a Decisão objurgada e determinando-se o seguimento do processo até seus ulteriores termos.

À fl. 2.232 do PAF consta intimação ao contribuinte recorrido a respeito da interposição do Recurso Extraordinário, sendo-lhe assegurado o prazo de 30 (trinta) dias para efetuar o pagamento do débito com redução de multa, como previsto nos arts. 45 e 45-B da Lei nº 7.014/96, ou, se manifestar acerca do mesmo, apresentando as contrarrazões conforme preceitua o art. 166 do RPAF/99. Contudo, o recorrido se manteve silente.

Considerando que na assentada de julgamento da 3ª Sessão Ordinária da Câmara Superior, ocorrida em 30/10/2014, foi deliberado o envio do PAF em epígrafe à Secretaria do CONSEF para cientificar o recorrido da interposição do Recurso Extraordinário, informando-lhe o prazo para se manifestar, assim como lhe fornecendo cópia do aludido Recurso Extraordinário, tendo em vista que a intimação, à fl. 2.232 dos autos, assim não procedeu, o sujeito passivo, assim como seu patrono, teve reiterada a científicação para pagamento do débito e, querendo, se manifestar, na forma do art. 169, “b”, do RPAF, no prazo de 20 (vinte) dias, conforme previsto no art. 171 do RPAF, consoante documentos às fls. 2.243 e 2.244 dos autos.

Às fls. 2.248 a 2.253 dos autos, o patrono do recorrido tempestivamente apresenta manifestação, na qual alega a ocorrência da decadência parcial em todas as infrações do Auto de Infração, assim como do acerto do Acórdão proferido pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal.

Destaca que o recorrente pugna pela reforma do acórdão recorrido, sob a alegação de que não teria ocorrido a decadência dos fatos geradores anteriores à 2007, nas infrações 3 e 5. Contudo, segundo o recorrido, o recorrente não está levando em consideração que o sujeito passivo apenas tomou ciência do Auto de Infração em 28/12/2012, ficando, naquela data, constituído o crédito tributário do Estado da Bahia, que envolve lançamentos anteriores à 01/12/2007. Assim, os fatos geradores da obrigação tributária ocorridos anteriores à data acima se encontram decaídos e, por conta disso, agiu corretamente a Câmara de Julgamento Fiscal, ao excluí-los da autuação fiscal.

O recorrido salienta que, na medida em que na própria descrição das infrações 3 e 5 consta que o ICMS foi recolhido a menor por antecipação, assim como coube ao contribuinte o dever de apurar e antecipar o pagamento do ICMS, sem prévio exame da autoridade administrativa, há de se classificar o referido tributo na modalidade de lançamento por homologação, na forma do art. 150, § 4º, do CTN. Desta forma, o direito de o Estado da Bahia constituir o crédito tributário, cuja lavratura e ciência ocorreram em 28/12/2012, não pode alcançar lançamentos anteriores a 01/12/2007.

Cita jurisprudência e diz que, seja na instância administrativa, seja na judicial, é incontroversa a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, quando houver pagamento antecipado do imposto, pois não se pode admitir que, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o prazo decadencial seja

superior a 5 anos.

Assim, diz confiar pela manutenção da exclusão dos fatos geradores ocorridos anteriores à 01/12/2007, nas infrações 3 e 5, uma vez que os mesmos já haviam ultrapassados o limite de 5 anos previstos em lei para sua constituição. Requer que a Câmara Superior negue provimento ao Recurso Extraordinário interposto, mantendo integralmente o Acórdão recorrido.

## VOTO

Inicialmente, há de se ressaltar que o Recurso Extraordinário é de competência da representação da Procuradoria Geral do Estado no CONSEF quando a decisão contrariar a legislação, as provas dos autos ou o entendimento manifestado em decisões reiteradas do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso II, alínea “c” do RPAF/99, e foi proposto tempestivamente, em 11/04/2014, já que a Decisão recorrida foi publicada na internet em 03/04/2014 e o art. 172 do referido diploma legal dispõe o prazo para interposição do Recurso de 10 dias “contado da data da publicação da Decisão”.

Assim, entendo que o Recurso Extraordinário atende plenamente as normas de regência, uma vez que foram preenchidos os requisitos legais para a sua admissibilidade, visto que contraria a legislação e o entendimento manifestado em decisões reiteradas do CONSEF.

Devo dizer que considero acertada a tese esposada pela Procuradoria Geral do Estado, quanto à natureza do Recurso Extraordinário e os seus requisitos de admissibilidade, pois, neste sentido, analisar a conformidade ou não dos fundamentos elencados na peça recursal, com aqueles constantes da Decisão que se pretende modificar é, obviamente, adentrar ao mérito do Recurso.

Quanto ao exame das razões de mérito, verifico que a ilustre procuradora traz como fundamento do seu Recurso Extraordinário, a contrariedade da Decisão recorrida com relação à jurisprudência do CONSEF. Para tanto, se vale de três Decisões proferidas pelos órgãos de 2ª Instância deste Conselho sobre idêntica matéria jurídica, todas elas no sentido da não ocorrência da decadência, diante da regra disposta no inciso I do art. 173 do CTN, cujo prazo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, conforme determinação recepcionada no art. 107-B do Código Tributário Estadual – COTEB – Lei nº 3.956/81.

Após a análise das peças constantes dos autos, entendo que razão assiste à recorrente porque, de fato, ficou caracterizado, quando da lavratura do Auto de Infração, ocorrido em 28/12/2012, que não havia extinto o direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário, relativo ao exercício de 2007, cujo termo seria 31/12/2012, o qual se extinguia no prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, consoante previsto no art. 107-A do COTEB, então vigente, sendo que se considera ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após cinco anos, contados a partir de 1º de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, conforme previsto no art. 107-B, § 5º, do COTEB, vigente à época.

Assim, peço *vénia* para discordar da Decisão recorrida, pois, não há que se falar em decadência do período apurado no Auto de Infração e não devem ser excluídos os valores relativos ao exercício de 2007 das infrações 3 e 5, como entende a ilustre relatora da Decisão recorrida, conforme reiteradas decisões deste CONSEF.

Saliente-se que, em respeito aos princípios da oficialidade e da legalidade objetiva, a autoridade julgadora deve cumprir a legislação baiana, até o momento em que haja modificação ou revogação da lei e que não se incluem na competência deste Colegiado a apreciação de constitucionalidade e de legalidade de dispositivo normativo em vigor, nos termos do artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB.

Há, ainda, de se salientar que a legislação baiana, vigente à época dos fatos geradores, conforme disposto no art. 107-A do Código Tributário Estadual da Bahia, então vigente, ancorado no permissivo normativo constante no art. 150 do CTN, estabeleceu marco temporal diferenciado para contagem do prazo decadencial.

Ressalte-se que, com o advento da Lei nº 13.199, de 29/11/14, foi revogado o art. 107-A, da Lei nº 3.956/81. Porém, por tratar-se de norma jurídica de natureza material e não procedural, não poderá retroagir para surtir efeito em relação a fato gerador constituído sob a égide da legislação tributária então vigente.

Face às razões expostas, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Extraordinário para modificar a Decisão recorrida e restabelecer as infrações 3 e 5 do Auto de Infração, julgadas procedentes pela Decisão de Primeira Instância.

## VOTO DIVERGENTE

Divirjo do entendimento firmado pelo i. Relator com relação ao provimento do recurso extraordinário.

Inicialmente registro que fui a relatora do voto vencedor do acórdão CJF nº. 0077-11/14, entendimento que mantengo por seus próprios fundamentos, a seguir transcritos:

*Compulsando os autos, vejo que o Auto de Infração fora lavrado em 28.12.2012 para cobrar ocorrências do ano 2007 e 2008, o que me leva a crer na decadência do direito do Fisco na constituição do crédito tributário em relação à parte da infração 3 e a totalidade da infração 5, conforme o art. 150, §4º do CTN, uma vez que se passaram mais de cinco anos de quase todos os fatos geradores nesses lançamentos por homologação.*

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

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

“Art. 150. (...)

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

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

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

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

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

(...)

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

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

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

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

*“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 n° 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.

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 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. Consequentemente, 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".

*Por tudo exposto, concluo que as ocorrências datadas antes 28.12.2007 das infrações 3 e 5, não mais poderão ser exigidas pelo Fisco da Bahia, porquanto alcançadas pela decadência, prevista no artigo 150, §4º do CTN.*

Neste contexto, considero que a revogação do art. 107-A, I do COTEB demonstrou que tal norma nunca foi adequada para a regulação das situações jurídicas tributárias realizadas dentro do Estado da Bahia, servindo apenas para alinhar a legislação estadual com o CTN.

De acordo com o CTN pode-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.

Na análise do caso em tela, observo que o crédito tributário constituído através das infrações 3 e 5 refere-se ao recolhimento a menor do ICMS, dos exercícios de 2007 e 2008, sendo que auto foi lavrado em 28/12/2012, por onde emprego o prazo do art. 150, §4º, do CTN.

Em assim sendo, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Extraordinário, mantendo a decisão recorrida, que acolheu a decadência, das infrações 3 e 5, do período de janeiro a novembro de 2007.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da Câmara Superior do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **CONHECER** e **PROVER** o Recurso Extraordinário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 277829.0034/12-6, lavrado contra **WOODSON FRANKLIN MACHADO (FRANKLIN E MACHADO)**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$246.088,56**, acrescido das multas de 50% sobre R\$29.190,69 e 60% sobre R\$216.897,87, previstas no art. 42, incisos I, "a" e II, alíneas "b" e "d", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor de **R\$45.495,77**, prevista no inciso II, alíneas "d" e "f" e da multa por descumprimento de obrigação tributária acessória no valor de **R\$39.593,48**, prevista no inciso XIII-A, alíneas "g" e "j", do mesmo diploma legal já citado, alterada pelas Leis nºs 9.159/04 e 10.847/07, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR: Conselheiros(as): Fernando Antonio Brito de Araújo, Eduardo, Ramos de Santana, Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva, Paulo Danilo Reis Lopes, Maurício Souza Passos e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE: Conselheiros(as): Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes, Rodrigo Lauande Pimentel, Rosany Nunes de Mello Nascimento, Alessandra Brandão Barbosa e José Antonio Marques Ribeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de maio de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAUJO - RELATOR

RAISA CATARINA OLIVEIRA ALVES FERNANDES - VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS