



**ESTADO DO CEARÁ  
SECRETARIA DA FAZENDA  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

**RESOLUÇÃO Nº 200 /2007  
SESSÃO DE 22/01/2007**

**PROCESSO DE RECURSO Nº 1/000339/2006**

**AUTO DE INFRAÇÃO: 1/200521867**

**RECORRENTE: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.**

**RECORRIDO: PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS.**

**CONS. RELATOR: VANESSA ALBUQUERQUE VALENTE**

**EMENTA: ICMS – FALTA DE RECOLHIMENTO – APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA MENOR DO QUE A DEVIDA – EXTINÇÃO PROCESSUAL SEM JULGAMENTO DO MÉRITO - DECADÊNCIA.** A Fazenda Pública Estadual encontrava-se impossibilitada de proceder ao lançamento referente aos fatos geradores ocorridos no lapso temporal constante no Auto de Infração, uma vez que o direito de constituir os créditos tributários já havia decaído. Decisão amparada no art. 150, § 4º do CTN e art. 54, I, "c" da Lei nº 12.732/97. Recurso Oficial conhecido e desprovido. Decisão por maioria de votos, no sentido de manter-se a decisão proferida em 1ª. Instância, contrariamente ao Parecer da Consultoria Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

**RELATÓRIO**

Trata a presente ação fiscal de auto de infração lavrado em razão de falta de recolhimento de ICMS, durante os meses de janeiro a setembro de 2000, no valor de R\$ 109.995,10 (cento e nove mil, novecentos e noventa e cinco reais e dez centavos), posto que, o contribuinte, PETRÓLEO BRASILEIRO S/A – PETROBRÁS, aplicou a alíquota de 17% nas operações de saída de querosene de avião e marine gasoil ao invés de 25%.

Indica como dispositivos legais infringidos os arts. 55, I, "a", 73 e 74 do Dec. nº 24.569/97. Como penalidade sugere o art. 123, I, "c" da Lei nº 12.670/96 alterado pela Lei nº 13.418/03.

Informações Complementares, Ordem de Serviço 200518901, Termo de Início de Fiscalização nº 2005.15952, Termo de Conclusão nº 2005.24089, Quadro Demonstrativo do Cálculo da Diferença entre as Alíquotas, Cópia das Notas Fiscais de Saída, Protocolo de Devolução de Documentos Fiscais, Termo de Intimação, Termo de Juntada do AR, Cópia do Aviso de Recebimento, Pedido de Dilatação de Prazo para Interposição de Defesa Administrativa e Termo de Juntada do Pedido de Dilatação estão acostados às fls. 03/70.

Impugnação às fls 75/82 aduzindo, preliminarmente, a decadência do direito do fisco de efetuar o lançamento. No mérito, argumenta a ausência de prejuízo em decorrência da aplicação de alíquota menor, haja vista ter se creditado também em valor inferior ao devido.

O julgamento de 1ª Instância constante às fls. 95/98 decidiu pela Extinção Processual em face da decadência do direito do Fisco de lançar o crédito tributário.

Recurso de Ofício em virtude da prolação de decisão contrária aos interesses do Fisco.

Despacho nº 02/2006 da lavra da Presidente do Contencioso Administrativo Tributário determinando a juntada de Memorial sobre a Decadência em Matéria Tributária, bem como a intimação da empresa atuada sobre referida documentação.

Memorial sobre a Decadência dormita às fls 105/130.

Petição do contribuinte atuado às fls. 131/133 reiterando a tese tecida em sua peça impugnatória.

A Consultoria Tributária às fls. 134/138, em Parecer de nº 339/2006, opinou, pelo conhecimento do Recurso Oficial, dar-lhe provimento, para que o processo retorne a instância singular para novo julgamento, recebendo a chancela da Procuradoria Geral do Estado que adotou o Parecer às fls. 139.

Eis o Relatório.

## VOTO DO RELATOR

O Processo trazido à análise por esta Corte Administrativa através do Recurso Oficial versa sobre a falta de recolhimento do ICMS, durante o exercício de 2000, no montante de R\$ R\$ 109.995,10 (cento e nove mil novecentos e noventa e cinco reais e dez centavos).

Conforme se depreende do relato constante na peça basilar e das Informações Complementares, a infração tributária detectada fora oriunda da aplicação de alíquota menor (17%) do que a prevista (25%) pela legislação tributária estadual para os produtos "querosene para avião e marine gasoil".

O Contribuinte, irresignado com a autuação, apresentou defesa administrativa alegando, em grau de preliminar, a decadência do direito do fisco de constituir créditos tributários referente a fatos geradores ocorridos no período de janeiro a setembro de 2000. Em sede de mérito, aduziu a ausência de prejuízo do fisco com o procedimento adotado, uma vez que, em contrapartida, havia se creditado em valor a menor.

De início, convém esclarecer, que o lançamento, de acordo com o grau de participação do sujeito passivo na apuração do crédito tributário, pode ser classificado em três modalidades: de ofício, por declaração ou por homologação.

Como é cediço, o ICMS é um tributo sujeito a lançamento por homologação, haja vista que o sujeito passivo, além de verificar a ocorrência do fato gerador e calcular o montante do tributo devido, efetua o pagamento do imposto dentro do prazo previsto na legislação independentemente de notificação. Por sua vez, ao Fisco cabe fiscalizar se o contribuinte está pagando o referido imposto corretamente e, em caso contrário, deverá proceder ao lançamento de ofício. Senão vejamos:

**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 administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. (CTN)**

Na espécie, quanto ao prazo decadencial relativo aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, embora haja ainda discussões acerca do tema, filio-me àqueles que entendem que o prazo decadencial para que a Fazenda Pública Estadual constitua seus créditos é de 5 (cinco) anos contados da data da ocorrência do fato gerador, nos termos da regra especial contida no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, com a seguinte redação:

levantamento (econômico, específico, de produção), considerando o exercício (período anual), e, por consequência, pretender que o termo inicial seja o primeiro dia do exercício seguinte. Neste particular, verificado o fato gerador no final de maio/95 – com início de prazo de decadência em 01.06.95 (art. 150, §4º, CTN), não pode a fazenda considerar o exercício anual (1995), e somente começar a contagem da decadência em 01.01.96 (art.173, I, do CTN)”.

Nesse sentido, Denise Lucena Cavalcanti em seu livro “Crédito Tributário – a função do cidadão contribuinte na relação tributária”, Ed. Malheiros - 2004, pág. 127, expõe com clareza:

“Em relação à decadência prevê o art. 173 do Código Tributário Nacional que o direito da fazenda Pública de constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado, ou da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício, o lançamento anteriormente efetuado. No primeiro caso é preciso delimitar com clareza qual o momento em que o crédito tributário poderia ser constituído, pois, não obstante o legislador ter-se referido ao lançamento, quando se faz uma interpretação sistemática, percebe-se que não foram diferenciadas as modalidades de constituição do crédito tributário anteriormente. Então, a data-marco para o início desta contagem nos casos em que o crédito tributário é diretamente constituído pelo cidadão contribuinte deve ser ou da ocorrência do fato gerador, quando houver pagamento antecipado para fins revisionais, ou, no caso do não-pagamento, do primeiro dia seguinte àquele em que deveria ter sido efetuado. Ressalte-se que nos casos de tributos de apuração mensal, em que há a previsão de pagamento antecipado – como, por exemplo, IPI, ICMS E ISS - , também se inicia a contagem da data da ocorrência do fato gerador, ou seja, quando o crédito tributário deveria ter sido constituído e pago, e não do primeiro dia do exercício seguinte”.

Por fim, Hugo de Brito Machado encerra asseverando:

“Em nosso direito Tributário o prazo para o exercício do direito de lançar é de cinco anos. Em se tratando de tributo sujeito ao lançamento por homologação, consta-se esse prazo nos termos do art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional, que dispõe sobre essa modalidade de lançamento. Em se tratando de tributo sujeito ao lançamento de ofício, ou ao lançamento por declaração, conta-se o prazo de decadência nos termos do art. 173 do Código Tributário Nacional”.

A despeito, o Superior Tribunal de Justiça, embora não tenha entendimento pacífico, em recentes julgados já se manifestara pela aplicação exclusiva do art. 150, § 4º, do CTN, conforme trecho abaixo transcrito:

“Vê-se, pois, que o entendimento jurisprudencial consagrado neste Pretório é no sentido de que, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação cujo pagamento ocorreu antecipadamente, o prazo decadencial de que dispõe o Fisco para constituir o crédito tributário é de cinco anos, contados a partir do fato gerador”. (Agrg no Agravo de Instrumento nº 756.159 - RS (2006/0060368-7), Relatora: Ministra Denise Arruda, Agravante: Instituto nacional do Seguro Social – INSS, Procuradora: Márcia Pinheiro Amantéa e outros), Agravado: Expresso Vale Real)

No caso “in examen”, os fatos geradores do ICMS cobrado através do presente Auto de Infração ocorreram durante o período de janeiro de 2000 a setembro de 2000, o Auto de Infração fora lavrado em 29 de dezembro de 2005 e o contribuinte, por conseguinte, só fora cientificado através de carta com aviso de recebimento (AR), postado em 02 de janeiro de 2006, com juntada aos presentes autos em 09 de janeiro de 2006.

Assim, resta clarividente, conforme o entendimento acima mencionado, e por mim adotado, que quando da ciência do sujeito passivo já havia decaído o direito do fisco Estadual em constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores abrangidos pelo Auto de Infração em discussão.

Portanto, o presente Processo deverá ser Extinto sem julgamento do mérito com esteio no art. 54, I, “c” da Lei nº 12.732/97.

**Art. 54. Extingue-se o processo:**

**I - Sem julgamento do mérito:**

**c) pela decadência;**

Diante das considerações supra, voto pelo conhecimento do recurso Oficial, negando-lhe provimento, para, preliminarmente, declarar a Extinção do Feito Fiscal, acostando-me aos fundamentos do julgador de 1ª Instância, assim como, aos fundamentos do voto proferido pela Conselheira Francisca Marta de Souza, que nesta mesma sessão de julgamento, na posição de Relatora do Processo No. 341/2006, tratou de situação semelhante, por comungar com o seu entendimento.

É COMO VOTO.

**VOTO DA CONSELHEIRA FRANCISCA MARTA DE SOUZA NO PROCESSO  
No. 341/2006:**

“A questão que ora se me apresenta, conforme dantes relatado, remete-nos diretamente para à análise e apreciação do instituto da “decadência no direito tributário”.

Da leitura das peças que constituem o processo, verifico inicialmente, que a controvérsia da presente lide - a decadência, advém em virtude das peculiaridades que gravitam em torno do lançamento denominado “por homologação”, peculiaridades estas, tão marcantes, que fez nascer no mundo jurídico tributário, diversas teses concernentes à contagem deste interregno decadencial.

Neste momento, por oportuno, entendo necessário uma pequena transgressão sobre os temas ora em debate: Decadência e o Lançamento por Homologação.

A decadência, conforme ensinamento do Mestre José Eduardo Soares de Melo, é:

**“a perda do direito da Fazenda Pública em efetuar o lançamento tributário em decorrência da omissão do seu exercício, no prazo estipulado em lei”.**(José Eduardo Soares De Melo, In Curso De Direito Tributário, Ed. Dialética, 1997, PG. 233).

Na lição correta do professor Paulo de Barros Carvalho:

**“A decadência ou caducidade é tida como o fato jurídico que faz perecer um direito pelo seu não exercício durante certo lapso de tempo. Para que as relações jurídicas não permaneçam indefinidamente, o sistema positivo estipula certo período de tempo a fim de que os titulares de direitos subjetivos realizem os atos necessários a sua preservação, e perante a inércia manifestada pelo interessado , deixando fluir o tempo, fulmina a existência do direito, decretando-lhe a extinção”. ( Paulo de Barros Carvalho, 2000, 13ª. ed.,Pg. 459 ).**

E ainda,:

**“a decadência é a perda do direito, por parte da Fazenda Pública, no sentido de promover o lançamento do tributo, por inércia no tempo. O CTN cuida do assunto por meio do art. 173. Difere da prescrição, que representa a perda do direito de cobrar o tributo objeto de prévio lançamento, também por desídia temporal”. (Jardim Eduardo Marcial Ferreira, Dicionário Jurídico Tributário, 2ª Edição, São Paulo, Saraiva, 1996).**

Dos conceitos expostos, observa-se, que a “decadência”, encontra sua raiz ligada aos seguintes fatores: o decurso do tempo instituído em Lei e a inércia do titular deste direito para exercê-lo.

Pois bem, uma vez definido a significação jurídica da “decadência”, continuaremos nossa apreciação enfocando em poucas linhas as premissas básicas do lançamento denominado por “Homologação ou Auto –Lançamento”.

Esta figura jurídica, que muita perplexidade tem causado no mundo tributário, nos termos do artigo 150 do CTN, corresponde àquele lançamento que ocorre quanto aos tributos cuja legislação, repassa para o sujeito passivo a realização de todas as atividades necessárias

para a apuração do “quantum debeatur” a ser repassado ao Erário a título de tributo, e atribui-lhe acima de tudo a obrigação de antecipar este pagamento antes de qualquer procedimento fiscalizatório do Fisco.

Nesta modalidade de “lançamento”, que como vimos, à apuração não é realizada pela autoridade administrativa, e sim, pelo sujeito passivo da relação obrigacional, limita-se à autoridade administrativa em homologar (expressa ou tacitamente) o pagamento feito pelo sujeito passivo. Deste modo, este se opera, pelo ato em que a autoridade, tomando conhecimento da atividade –apuração e pagamento, antes exercido pelo sujeito passivo expressamente a homologa. A este ato, equipara-se o próprio lançamento.

Salienta-se, que nesta modalidade de lançamento, o Fisco pode não homologar expressamente o pagamento, e aí o decurso do prazo associado a este silêncio é completamente extintivo de eventuais direitos de lançar, pois terá ocorrido o fenômeno da homologação tácita, dando assim ensejo à decadência do direito de lançar.

O Parágrafo 4º do artigo 150, do CTN, menciona a possibilidade da homologação tácita, a mercê do tempo e aliado a inércia da autoridade administrativa, pressupostos, como vimos, inerentes ao conceito jurídico de decadência, vejamos:

**Art.150 ... omissis.....**

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

Para ilustrar este voto, faço registro do entendimento do professor James Marins, no relativo a esta modalidade de lançamento, *Ipsis Litteris* :

**“Há hipóteses cada vez mais frequentes na legislação tributária em que a exigibilidade do crédito tributário se dá independentemente do labor da autoridade fiscal em realizar a formalização da obrigação, pois nesses casos a própria norma tributária alberga o plexo de elementos necessários à perfeita individualização da obrigação (critérios material, espacial e temporal) e modo de adimplemento, sobretudo quantos aos prazos de declaração e vencimento da obrigação (prazo certo de vencimento), que, em verdade, conferem exigibilidade ao crédito independentemente de qualquer notificação fazendária, ou, em outras palavras, é o especial conteúdo da norma tributária disciplinadora dos tributos que sujeita o contribuinte ao lançamento por homologação ou por declaração que atribui exigibilidade ao crédito tributário”.**(Marins, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. São Paulo, Dialética, Pg.209).

Após estas sucintas transgressões, analisaremos à luz destes dois institutos, o lançamento tributário ora em julgamento.

Preliminarmente, registre-se, que a empresa autuada, em atendimento aos ditames legais tributários, especialmente o estatuído no artigo 150 do CTN, praticou no período em questão, todos os atos necessários para determinar à matéria tributável, calcular o montante do tributo devido - ICMS e pagá-lo ao Erário no prazo legal, antes que a autoridade administrativa procedesse qualquer providência fiscalizatória.

Para comprovação desta assertiva, efetuamos consulta junto ao Sistema Corporativo da SEFAZ denominado "GIM - Guia de Informação e Apuração do ICMS", aonde visualiza-se o espelho da apuração realizada pela empresa no período fiscalizado (2000).

Do cumprimento desta obrigação acessória - GIM, infere-se com clarividência, que a empresa, declarou ao Fisco mensalmente todas as informações econômicas e fiscais relativamente as suas operações, realizando assim, os procedimentos necessários para dar-lhe conhecimento da apuração do tributo ICMS e do recolhimento do mesmo ao Erário antes de qualquer manifestação da Administração Tributária.

A propósito, ressalta-se ainda, que os valores ali declarados foram efetivamente antecipados (pagos no prazo legal) ao Fisco, antes de qualquer manifestação de fiscalização.

Imperioso destacar, que "in casu", a infração denunciada no Auto de Infração não advém de qualquer conduta realizada com dolo, fraude ou simulação, afastando destarte a aplicabilidade da exceção consignada no artigo 150 §4º do CTN, acima transcrito.

Deveras, entendo, que a empresa autuada, desenvolveu toda a atividade de apuração e procedeu ao recolhimento do imposto antes de qualquer manifestação do Fisco, motivos que corroboram para solidificar meu entendimento, de que o lançamento deste imposto, subsume-se as normas ditadas para o lançamento denominado por homologação.

Indiscutivelmente o imposto reclamado no presente lançamento amolda-se a modalidade de lançamento denominado por "Homologação".

Deste modo, não se pode, no entanto olvidar, que este procedimento fique somente a mercê do sujeito passivo, devendo nos termos do artigo 150 § 4º e do artigo 142, ambos do CTN, ter o pagamento que ser devidamente homologado pelo Fisco, quer seja de forma expressa, quer seja de forma tácita.

Assim, dentro do prazo disposto no artigo 150 §4 do CTN, deverá o Fisco proceder esforços para homologar expressamente o pagamento procedido pela empresa, ou se constatar quaisquer inconsistências, erros ou diferenças, proceder ao lançamento de Ofício, nos termos do artigo 149 do CTN, caso contrário, a homologação será externada de forma tácita.

Eis a dicção do artigo 149, "V", In Verbis:

**"Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos": ...omissis ...**

**V- Quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte".**

Finalmente, a controvérsia em questão, começa a ser dirimida, tendo como ponto de partida a constatação de que o CTN fixou o lustro inicial para contagem do prazo decadencial **dependendo do tipo de lançamento a que se encontra sujeito o tributo.**

Em relação ao prazo decadencial para efetuar o lançamento tributário, entendo que a regra geral é aquela estatuída no artigo 173 do CTN, segundo a qual, este prazo tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.

Eis o trecho deste dispositivo:

exame da autoridade administrativa, ficando, no entanto extinto o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

A meu pensar, uma vez identificado o fato gerador e efetuado o devido pagamento pelo contribuinte no prazo legal, o Fisco terá indiscutivelmente o prazo aqui consignado de 5 anos, a contar deste, para emprestar definitividade a esta situação, homologando-a expressa ou tacitamente o pagamento realizado; com o que, anuí, se concordar com o declarado pelo contribuinte, ou, não concordando com o cálculo e valores recolhido procederá ao lançamento de ofício.

Entendo ainda, que a essência do lançamento por homologação, está focada no pagamento do imposto espontaneamente pelo sujeito passivo, sendo que, havendo este pagamento antecipado nos termos do artigo 150, § 4º do CTN, o prazo decadencial terá seu início de 5 anos contados a partir da ocorrência do fato gerador, ao contrário, não havendo o pressuposto fundamental da norma ( ANTECIPACÃO DO PAGAMENTO ), faltará objeto, incidindo para efeito do início do prazo decadencial, aquele do artigo 173, I do CTN, supra transcrito, ou seja, "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado".

Assim se decidiu, entre outros, nos seguintes julgados do STJ:

**EMENTA: TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL.**

1. No lançamento por homologação, o contribuinte, ou o responsável tributário, deve realizar o pagamento antecipado do tributo, antes de qualquer procedimento administrativo, ficando a extinção do crédito condicionada à futura homologação expressa ou tácita pela autoridade fiscal competente. Havendo pagamento antecipado, o fisco dispõe do prazo decadencial de cinco anos, a contar do fato gerador, para homologar o que foi pago ou lançar a diferença acaso existente (art. 150, § 4º do CTN).

2. Em não havendo pagamento antecipado pelo contribuinte, não há o que homologar nem se pode falar em lançamento por homologação. Surge a figura do lançamento direto substitutivo, previsto no art. 149, V do CTN, cujo prazo decadencial rege-se pela regra geral do art. 173, I do CTN: cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o pagamento antecipado deveria ter sido realizado.

3. Na hipótese, houve pagamento antecipado. Pretende o fisco cobrar valor apurado através de notificação realizada em novembro de 1996, no controle da declaração de imposto de renda de 1995, ano -base 1994.

4. Iniciado o feito executório em janeiro de 2001, não há de se falar de ocorrência de prescrição.

5. Agravo regimental improvido.

(Ag .Rg no REsp 653118 / MG ; AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2004 /0060205-0, Ministro CASTRO MEIRA (1125) - SEGUNDA TURMA, DJ 29.09.2006 p. 249).

**EMENTA: TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO ANTECIPADO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO A QUO. ART. 150, § 4º, DO CTN.**

I - A jurisprudência que analisa o lançamento descrito no artigo 150 do CTN e, em matéria de decadência, agrega dois prazos distintos, quais sejam: o do próprio artigo 150, § 4º, acrescido do prazo referido no artigo 173, I, daquele diploma legal, vem sendo, de há muito, superada no âmbito desta Corte Superior.

II - Atualmente está consolidada a tese segundo a qual o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário é de cinco anos, com termo a quo definido pelo tipo de lançamento. Em se tratando da hipótese prevista no artigo 173, I, do CTN, ou seja, regularmente, o lançamento ex officio, o prazo terá início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Nesta mesma hipótese, se enquadram os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento, sem que a referida prestação tenha sido realizada ou ocorrido dolo, fraude ou simulação.

III - Para os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento, os chamados tributos sujeitos a lançamento por homologação, tendo o contribuinte antecipado a referida prestação, o prazo decadencial para a constituição do crédito pelo lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme o previsto no § 4º do art. 150 do CTN. Ultimado tal prazo ocorre a decadência do direito de revisão por parte do fisco, restando tacitamente homologado o lançamento, produzindo-se a extinção definitiva do crédito tributário representado pelo pagamento antecipado feito pelo sujeito passivo.

IV - Precedentes: EREsp nº 184.262/SP, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJ de 27/09/2004; EREsp nº 572.603/PR, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ de 05/09/2005; AgRg nos EREsp nº 180.879/SP, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 05/12/2005; AgRg no REsp nº 446.386/RS, Rel. Min. DENISE ARRUDA, DJ de 14/11/2005; EDcl no REsp nº 688.711/RN, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJ de 22/05/2006 e EREsp nº 276.142/SP, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ de 28/02/2005.

V - Na hipótese dos autos, tratando-se de tributo não pago pelo contribuinte, com fatos geradores ocorridos em 10/1988 e 11/1989, o prazo decadencial para constituir o crédito tributário, regulado de acordo com o art. 173, I, do CTN, teria como termo inicial às datas de 1/1/1989 e 1/1/1990. Assim, quando da constituição do crédito em 1997, a dívida já se encontrava fulminada pela decadência.

VI - Recurso a que se nega provimento.

REsp 839418 / SC ; RECURSO ESPECIAL 2006/0065262-4, Ministro FRANCISCO FALCÃO (1116), - PRIMEIRA TURMA, DJ 28.09.2006 p. 226).

A doutrina também tem defendido o entendimento acima expandido, veja-se:

**“Há uma discussão importante acerca do prazo decadencial para que o Fisco constitua o crédito tributário relativamente aos tributos sujeitos a lançamento por homologação. Nos parece claro e lógico que o prazo deste § 4º do artigo 150 tem por finalidade dar segurança jurídica as relações tributárias da espécie. Ocorrido o fato gerador e efetuado o pagamento pelo sujeito passivo no prazo do vencimento, tal como previsto na legislação tributária, tem o fisco o prazo de cinco anos, a contar do fato gerador, para emprestar definitividade a tal situação, homologando expressa ou tacitamente o pagamento realizado, com o que chancela o cálculo realizado pelo contribuinte e que supre a necessidade de um lançamento por parte do Fisco, satisfeito que estará o respectivo crédito. É neste prazo para homologação que o fisco deve promover a fiscalização, analisando o pagamento efetuado e, entendendo que é insuficiente, fazendo o lançamento de ofício através da lavratura do auto de infração, em vez de Chancelá-lo pela homologação. Com o decurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador, pois, ocorre à decadência do direito de lançar eventual diferença. A regra do § 4º deste art. 150 é regra especial relativamente á do artigo 173, I, deste mesmo código. E, em havendo regra especial, prefere á regra geral. Não há que se falar em aplicação cumulativa de ambos os artigos “(Leandro Paulen, Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, Ed. Livraria Do Advogado, 6ª. Ed., p.1011).**

Na hipótese dos autos, comprovadamente houve o pagamento do tributo considerado devido pelo contribuinte dentro dos procedimentos obrigacionais apuratórios, motivo pelo qual entendo que deve ser aplicada ao caso a norma do artigo 150 § 4º do CTN.

“In Casu”, tendo em vista que os fatos geradores são identificáveis e se referem ao período de 06 de Janeiro de 2000 a 28 de Dezembro de 2000, temos como marco da contagem inicial do prazo decadencial quanto ao último mês, o dia 28 de Dezembro de 2000, findando referido prazo em 28 de Dezembro de 2005.

No caso, em apreço, o Auto de Infração fora lavrado em 28 de Dezembro de 2005, às 16 horas e 44 minutos, sendo que o Termo de Conclusão somente fora lavrado em 29 de Dezembro de 2005.

Verifica-se, ainda, que referido Auto de Infração, fora encaminhado à empresa, via AR - Correios, tendo a postagem se realizado em 30.12.05.

Neste panorama, observa-se, que a Juntada do AR aos autos, deu-se em 10.01.06, sendo que a empresa foi devidamente notificada da autuação em 02.01.06 (fls.161).

Deste modo, compreendo, que para bem proceder a contagem do lustro decadencial em questão, cabe-nos proceder a seguinte indagação:

Qual o momento em que efetivamente se considera lançado o crédito tributário? No momento em que a fiscalização termina os trabalhos de fiscalização, ou da data em que o contribuinte é notificado do auto de infração?

A pergunta embora de aparência simples, merece algumas considerações.

Primeiramente, é lógico, o lançamento tributário, não pode ser confundido com a simples descrição manual ou digitalizada de uma infração em um formulário oficial denominado "Auto de Infração".

O lançamento tributário, enquanto ato jurídico, somente assume este "status", esta feição, a partir do momento em que o sujeito passivo for devidamente notificado de sua existência.

Deste modo, o crédito tributário só estará formalmente constituindo e transformado em lançamento com a notificação deste ao sujeito passivo.

O auto de infração, sem a ciência do sujeito passivo, é mero ato terminativo dos trabalhos fiscalizatórios, mas não possuem a qualidade de lançamento tributário.

Corroborando, com este entendimento, cito as seguintes lições:

**"A notificação é o último ato do procedimento de constituição formal do crédito tributário, que o torna oponente ao contribuinte". (Ruy Barbosa Nogueira, Curso De Direito Tributário, 1993, São Paulo. Ed. Saraiva, 11ª. Ed.) .**

**"O lançamento, inclusive para fins de decadência, considera-se realizado com a intimação do contribuinte acerca do ato de lançamento (auto de infração, NFLD etc), ainda que sujeito à alteração em virtude de impugnação e recurso do contribuinte no processo administrativo ou mesmo a alteração de ofício" (Leandro Paulen, Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, Ed. Livraria Do Advogado, 6ª. ed., p.1036).**

O Professor, "Hugo de Brito Machado", ao comentar sobre as diversas correntes doutrinárias que dizem respeito ao momento em que se deve considerar exercido o direito do Fisco de constituir o crédito tributário, por último ressalta:

**"...Destaque-se, finalmente, que a notificação do lançamento tributário ao sujeito passivo é da essência desse procedimento. Assim, só se completa o lançamento com a notificação. Qualquer que seja a posição adotada, das aqui expostas, deve ser entendida com esta explicação. Não basta o auto de infração, é preciso que o sujeito passivo tenha sido cientificado de sua lavratura; não basta a decisão de primeira instância, ou, de última instância, ou a inscrição da dívida. É indispensável a notificação do sujeito passivo."(Hugo de Brito Machado, Curso de direito Tributário, 12ª. Edição, Ed. Malheiros, São Paulo, Pg.148).**

Relativamente à indagação acima exposta e a lume das considerações mencionado, claro fica a necessidade e a indispensabilidade de proceder-se regularmente a intimação, visando aperfeiçoar o ato de lançamento tributário, pois este somente se completa com a intimação do sujeito passivo.

No caso vertente, lembremos:

**Auto de Infração lavrado em 28.12.05.**

**Termo de Conclusão foi emitido em 29.12.05.**

**O Auto de Infração, com seus respectivos termos foram postados em 30.12.05.**

**O AR foi recebido pelo contribuinte em 02.01.06 e Juntado aos autos em 10.01.06, conforme Sistema - CAF.**

Destarte, neste caso, a intimação ao contribuinte deu-se por carta, com aviso de recebimento, nos termos do artigo 26 da Lei 12.732/97.

Resta-nos então ainda indagar? Para efeito da contagem do início do lustro decadencial, na hipótese da Intimação do lançamento tributário, ter sido realizado por Carta - "Via Correios - AR", esta será considerada devidamente realizada, a partir de qual momento? A partir da comprovação do recebimento do AR- com a assinatura deste, ou somente após a juntada do AR aos autos, nos termos do artigo 26 § 5º da Lei 12.732/97 ?

Confesso, que inicialmente, a indagação causa -me alguma dúvida, deixando-me por um bom tempo num estado de plena reflexão.

Após todavia as reflexões necessárias, entendo, apesar de persistirem ainda alguns questionamentos, que, para aperfeiçoar o lançamento tributário, o importante é a prova de que o contribuinte/ sujeito passivo tomou ciência daquele ato administrativo, situação, que encontra-se de modo inequívoca comprovada com a assinatura da recorrente no corpo do AR.

No caso em questão, salta aos olhos, que a recorrente tomou ciência do auto de infração em 02.01.06, sendo esta data, a meu sentir, aquela que deve ser considerado para a completude do lançamento e contagem final do prazo decadencial.

Ademais, até ao presente momento, comungo com o entendimento do representante da Procuradoria do Estado, manifestado em sessão, de que, o momento a partir do qual se deve considerar constituído o lançamento tributário neste caso, é a partir da data da ciência -consignado no AR e de que o disposto no artigo 26 § 5º da Lei 12.732/97 , relaciona-se com a contagem dos prazos para a apresentação de impugnação ao crédito tributário.

Diante das considerações expendidas, observa-se dos autos, que o lançamento tributário somente se completou com a intimação ao sujeito passivo, em 02. 01.06,( data inserida no AR ), momento no qual, já estava o direito do Fisco irremediavelmente perdido pelo decurso do tempo, pois seu prazo era fatalmente até 28. 12.05, que representa, no caso, apenas a data em que fora concluído os trabalhos da fiscalização.

No presente caso, se, considerássemos a data da juntada do AR aos autos, para a contagem do lustro decadencial, veríamos que a situação para o Fisco ficaria agravada, pois a juntada aos AUTOS, deu-se em 10.01.06, quando também já estava fulminado pela decadência o direito de constituir o presente lançamento.

Deste modo, no que relaciona-se a contagem do prazo decadencial, a partir do artigo 150 § 4º do CTN e em consonância com a intimação devidamente válida, por qualquer dos ângulos que se examine a questão, entendo caduco o direito do fisco para efetuar o lançamento tributário em tela.

E continuo .....

Por ocasião do Julgamento deste processo, o ilustre representante da Procuradoria Geral do Estado, aprovando o Parecer proferido pela Consultoria Tributária, com toda a sapiência que lhe é peculiar, defendeu de modo brilhante, que no caso vertente, não se encontrava decaído o prazo para que a Fazenda Pública constituísse o crédito tributário, pois, pelos fundamentos de sua tese, cujos argumentos provém do acórdão do STJ-

Recurso Especial nº 58.918-5/RJ (95/0001216-2), no "lançamento por homologação" o prazo de que dispõe o Fisco para constituir o crédito tributário é na realidade de 10 anos. Trata-se da conhecida tese dos cinco mais cinco, que consiste na soma dos prazos decadenciais enumerados nos artigos 150 § 4º e 173, I todos do mesmo dispositivo legal, o CTN.

Apresentamos a título ilustrativo a ementa do citado acórdão do STJ, que propõe a tese dos dez anos de decadência do direito de o Fisco efetuar o lançamento nos casos dos tributos lançados por homologação.

RECURSO ESPECIAL Nº 58.918-5/RJ (95/0001216-2). MINISTRO HUMBERTO GOMES DE BARROS.

**EMENTA: TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO PREVIDÊNCIA - CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO-DECADÊNCIA - PRAZO (ART. 173, I DO CTN).**

I- O art. 173, I do CTN deve ser interpretado em conjunto com seu artigo 150 § 4º.

II- O termo inicial da decadência prevista no artigo 173, I, do CTN não é a data em que ocorreu o fato gerador.

III- A decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário somente ocorre depois de cinco anos, contados do exercício seguinte aquele em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever o lançamento (artigo 150, § 4º).

IV- Se o fato gerador ocorreu em outubro de 1974, a decadência opera-se em 1º de janeiro de 1985.

DJU 19/06/95.

Mister citarmos algumas passagens dos argumentos que fundamentaram o voto proferido pelo insigne relator, quais sejam:

.....

**"O artigo 173 do CTN expressa -se nessas palavras:**

**O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados":**

I- **Do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado".**

**E prossegue O Ministro em sua fundamentação:**

**"Com efeito, a utilização do verbo poder, em seu modo condicional, autoriza o entendimento de que o prazo começa a partir do momento em que seria lícito a administração fazer o lançamento. Por igual, o termo "poderia", permite dizer que o prazo somente começa depois que já não é lícita a prática do lançamento.**

**A dificuldade desaparece, quando se examina o artigo 173, em conjunto com o preceito contido no artigo 150 § 4º do CTN.**

**O art. 150 trata do lançamento por homologação.**

**Seu parágrafo 4º estabelece o prazo para a prática deste ato.**

**O Parágrafo 4º adverte para a circunstância de que, expirado este prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se definitivo o lançamento.**

**Vale dizer que o lançamento apenas se pode considerar definitivo em duas situações:**

- a) **Depois de expressamente homologado;**
- b) **Cinco anos depois de ocorrido o fato gerador, sem homologação expressa.**

**Na hipótese de que agora cuidamos, o lançamento poderia ter sido efetuado durante cinco anos, a contar do vencimento de cada uma das contribuições.**

**Se não houve homologação expressa, a faculdade de rever o lançamento correspondente a mais antiga das contribuições (outubro/74) estaria extinta em outubro de 1979.**

**Já a decadência ocorreria cinco anos depois “do primeiro dia seguinte a extinção do direito potestativo de homologar ( 1º de janeiro de 1980). Ou seja, em primeiro de janeiro de 1985.**

**Ora, a inscrição da dívida verificou-se em maio de 1983 (Cf. fl.47).**

**Não houve decadência.**

**Provejo o recurso, para que a execução retome seu curso.”**

Data vênia o entendimento do STJ e mesmo diante da maestria da defesa apresentada pelo representante da Procuradoria Geral do Estado, mesmo diante de meus parcos conhecimentos jurídicos em relação aos destas autoridades, atrevo-me a discordar da interpretação ofertada nesta tese.

Como se percebe, diante do que já externei anteriormente sobre o lançamento por homologação, ao meu saber, à norma preceituada no artigo 150 § 4º do CTN é uma norma especial, específica para a situação ali descrita. Ela aplica-se indubitavelmente para as situações exclusivas dos tributos lançados por homologação.

A regra do artigo 150 § 4º é regra específica, salvo a exceção da própria norma, ou seja, se verificada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, não podendo -se ponderá-la, mas somente e somente, fazer-se uso do mecanismo da especialidade.

Em suma, vênia, aos que assim a entendem, mas pessoalmente não consigo interpretar conjuntamente as normas do art. 150 §4º e 173 do CTN, pois no meu entendimento, estas normas, disciplinam situações completamente distintas, a primeira aplica-se exclusivamente aos tributos sujeitos a lançamento por homologação e a segunda, aplica-se aos tributos em que o lançamento, em princípio, antecede o pagamento.

Confesso, que não consigo alcançar a lógica ínsita na mesma, quanto à aplicação concorrente destes artigos, principalmente quando me questiono do disposto no § 4º do artigo 150 do CTN, que considera definitivamente extinto o crédito, no término do prazo de

cinco anos a contar do fato gerador. Para mim, este prazo é um prazo decadencial, motivo pelo qual, por mais que me questione, não consigo compreender, como pode-se acrescer a este prazo, que já é decadencial, um outro prazo de decadência.

Como seria possível adicionar este prazo, quando pela dicção do artigo em análise, o lançamento já não poderia mais ser efetuado, em razão de já se encontrar definitivamente extinto.

Por concordância com a situação fática, veja-se a despeito, a indignação, no magistério de "Alberto Xavier":

**"Verificada a morte do crédito tributário no final do primeiro quinquênio, só por milagre poderia ocorrer sua ressurreição no segundo. (Alberto Xavier, Do lançamento. Teoria Geral do ATO, do Procedimento e do Processo Tributário. Ed. Forense, Rio De Janeiro, 1998. 2ª. edição. Pg. 92 a 94).**

Neste mesmo diapasão, os ensinamentos do mestre "Hugo de Brito Machado Segundo", que em co-autoria com "Hugo de Brito Machado" criticam o entendimento acolhido pelo acórdão que originou esta tese, nos seguintes termos:

**"O equívoco no qual incorreram os construtores dessa tese, data vênua, decorre de duas razões igualmente insustentáveis. A primeira delas consiste na indevida interpretação do artigo 150 § 4º do CTN, transformando a ressalva nele contida para os casos de dolo, fraude ou simulação, casos nos quais, a doutrina tem entendido aplicável a norma do artigo 173, inciso I do CTN, em regra aplicável a todos os casos. A segunda razão, igualmente insustentável, consistiu na indevida interpretação do artigo 173, I, do CTN, dando a expressão "do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado", que segundo a doutrina praticamente unânime tem entendido como "do exercício seguinte aquele em que o lançamento já poderia ter sido efetuado, entendendo que tal expressão significaria "do exercício seguinte, aquele em que o lançamento ainda poderia ter sido efetuado." É certo que a palavra "Já" não está escrita no questionado dispositivo, mas a sua compreensão exige que assim seja entendido porque se sabe que o prazo decadencial tem início a partir do momento em que o direito a que se refere já pode ser exercitado. Inadmissível é a compreensão da norma como se nela estivesse a palavra "ainda", que também ali não está escrita, nem poderia estar, por imperativo lógico, sob pena de tornar infinito o prazo de caducidade do direito de lançar. Se o início do prazo extintivo desse direito ocorresse no exercício seguinte aquele em que o lançamento ainda pudesse ser feito, esse prazo sempre seria renovado, automaticamente. Um verdadeiro looping. (Tributário, artigos 150 § 4º e 174 do CTN. Decadência e Prescrição. Prazos. Contagem", Parecer publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 91, Abril 2003, pg. 133 a 143).**

Solidifiquei ainda mais meu convencimento no tocante a inaplicabilidade desta tese dos 10 anos, à luz dos ensinamentos do mestre "Eurico Marcos Diniz de Santi", em cuja obra, sobre estudo da Prescrição e da Decadência no âmbito tributário, analisando o aresto que propagou esta tese, assim brilhantemente pronunciou-se:

“Defende o indigitado aresto que poderia, numa interpretação sistemática, exigir o cotejo do ”art. 173, em conjunto com o preceito contido no artigo 150 § 4º do CTN”. Baseado apenas no artigo 173, o acórdão outorga a poderia o sentido de que “seria lícito e, portanto, o sentido de que o lançamento não foi efetuado. Baseado nos dois dispositivos em conjunto, o acórdão outorga a poderia o sentido de que “já não é mais lícita à prática do lançamento” e, portanto, o sentido de que o lançamento não pode ser mais efetuado. Ou seja, propõe uma situação de “poder que não pode mais”. Reside aí o primeiro problema dessa decisão. No direito, “poder” não é conduta, é modalizador de conduta: poderia fazer, poderia comprar, poderia vender, poderia negociar, poderia lançar; nunca poderia poder. O poder é modalizador da conduta; o lançar, a própria conduta (verbo modalizado). Em suma, poderia, seja no “condicional”, ou no futuro do pretérito, seja em qualquer outro tempo ou modo verbal, é qualificador da conduta de lançar, não é a própria conduta. Portanto, o poderia como o poder –que – não - pode- mais é imprestável na função demarcadora do prazo decadencial, dislate que submeteria o direito ao indesejável fenômeno da recursividade, como veremos adiante.....Assim, os modais criam novas modalidades sobre a conduta de lançar: é proibido lançar, é permitido lançar e é obrigatório lançar. A conduta modalizada veja-se, é ainda conduta (a proibição de lançar, a permissão de lançar e a obrigação de lançar). Não o é, entretanto, o modalizador desvinculado da conduta, porque modalizador não é comportamento. Sendo assim, a norma que tem como consequência a decadência toma, como hipótese, o descumprimento da conduta de lançar, nunca a extinção do poder (permissão), que modaliza a conduta de lançar. Eis o vício insanável em que incorreu o acórdão. O relator deixou de tomar como hipótese a conduta de lançar modalizada pelo poder para eleger o poder extintivo, qual fosse conduta, como referencial da contagem do prazo para instaurar uma nova conduta de lançar modalizada por um novo poder. Com isso, deslocou a incidência de regra decadencial da conduta omissiva de lançar para estado jurídico da perda do poder(...) Pode-se reduzir a dois os problemas fundamentais na estrutura dessas duas normas,postas no aludido aresto.O primeiro deles é o fato de que a segunda regra de decadência tem como hipótese o consequente da primeira regra de decadência, supondo que essas duas regras se apresentam em relação de causalidade: decadência implicando decadência. Ocorre que não se pode aplicar duas regras de extinção cumulativamente. O segundo problema é a incoerência entre parte da hipótese da primeira regra( não se efetuou nenhum pagamento ) e seu consequente ( a revisão e a homologação do lançamento ): se não houve pagamento antecipado, não há o que rever ou homologar. O ato de rever supõe algo a ser visto por uma segunda vez: se o sujeito passivo nada fez, não há o que rever. E, ainda, que houvesse, rever aqui significaria “fazer o lançamento de ofício”. (Eurico Marcos Diniz de Santi, Decadência e Prescrição no Direito tributário, Ed. Max Limonad, 2000, p. 188/190 e 196).

Com essas pequenas considerações, entendo, não merecer reforma a decisão proferida pelo Julgador Monocrático, que entendeu consumada a decadência em relação ao presente lançamento, motivo, pelo qual, VOTO, para que se Conheça do Recurso Oficial, negando-lhe provimento, para que seja mantida a decisão de "EXTINÇÃO" do presente processo, nos termos do artigo 54, I "c" da Lei nº 12.732/97, contrariamente ao Parecer da Consultoria Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

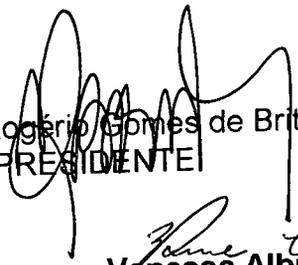
É como voto."

**DECISÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é Recorrente **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA** e Recorrido **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A PETROBRÁS**.

**RESOLVEM** os membros da 2ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por maioria de votos, conhecer do Recurso Oficial, negar-lhe provimento para confirmar a decisão declaratória de **EXTINÇÃO** proferida em 1ª Instância, nos termos do voto da Conselheira Relatora e contrariamente ao Parecer da Consultoria Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado, fazendo alteração oral em sessão, apenas no que concerne ao momento a partir do qual se deve considerar constituído o lançamento tributário, qual seja, a data da ciência. Foi voto vencido o da Conselheira Eridan Régis de Freitas, que se pronunciou contrária à extinção, de acordo com o Parecer adotado pelo representante da douta PGE.

SALA DE SESSÕES DA 2ª CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 22 de março de 2007.

  
Alfredo Rogério Gomes de Brito  
PRESIDENTE

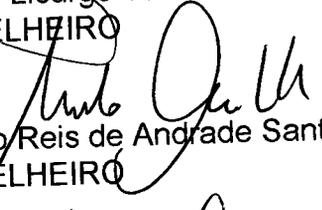
  
Vanessa Albuquerque Valente  
CONSELHEIRA RELATORA

  
Eridan Régis de Freitas  
CONSELHEIRA

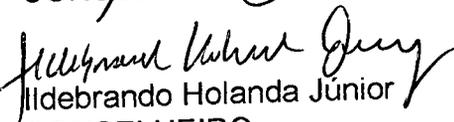
  
Francisco Maria de Sousa  
CONSELHEIRA

  
Rodolfo Licurgo Tertulino de Oliveira  
CONSELHEIRO

  
Sandra Maria Tavares Menezes de Castro  
CONSELHEIRA

  
Marcelo Reis de Andrade Santos Filho  
CONSELHEIRO

  
Regineusa de Aguiar Miranda  
CONSELHEIRA

  
Ildebrando Holanda Júnior  
CONSELHEIRO

  
Ubiratan Ferreira de Andrade  
PROCURADOR DO ESTADO