



**RIO GRANDE DO NORTE  
SECRETARIA DA TRIBUTAÇÃO  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS**

<b>PROCESSO Nº</b>	0162/2013- CRF
<b>PAT Nº</b>	0730/2011- 1ª URT
<b>RECURSO</b>	EMBARGO DE DECLARAÇÃO
<b>EMBARGANTE</b>	ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE/PROCURADORIA GERAL DO ESTADO
<b>EMBARGADA</b>	BIBOCA CALÇADOS LTDA
<b>ADVOGADO</b>	TIAGO CAETANO DE SOUZA
<b>RELATOR</b>	CONS. DAVIS COELHO EUDES DA COSTA

**RELATÓRIO**

Contra a EMBARGADA acima qualificada foi lavrado o Auto de Infração nº 0730/2011 de 24 de novembro de 2011, em cumprimento à Ordem de Serviço nº 4343 cujo declinar das ocorrências está bem relatado às fls. 120 a 125, do VOTO do Conselheiro relator original do processo, cujo entendimento que defendia foi vencido pelos demais Conselheiros do CRF nos termos do nosso VOTO divergente às fls. 132 e 133, culminando no ACÓRDÃO Nº 053/2013.

A razão da divergência do voto foi a de que o ilustre Conselheiro Relator original não considerou a contagem de prazo da decadência no entendimento que segundo os demais Conselheiros do CRF era o esposado pela Corte.

Segundo esse entendimento, quando houver o chamado autolancamento, eventuais diferenças encontradas pelo Fisco são apuradas no prazo do art. 150, §4º do CTN. O Conselheiro relator original havia mantido o prazo mais elástico considerado pelo autuante, o do art. 173, I do CTN.

Ademais o Conselheiro relator original havia também mencionado o artigo 171 do RPAT, anunciando a desistência da autuada quanto a essa parte do processo porquanto haja parcelado o débito antes do julgamento recursal.

VOTAMOS à página 133 pela “decadência dos fatos geradores anteriores ao quinquênio decadencial, precisamente referenciados em GIM 10/2006” e o VOTO divergente foi acompanhado pelos demais Conselheiros.

Resultou tudo então no CONHECIMENTO e PROVIMENTO PARCIAL ao RECURSO VOLUNTÁRIO então interposto.

O Estado do Rio Grande do Norte, por meio de sua Procuradora, interpôs EMBARGOS DE DECLARAÇÃO protocolados na Secretaria do CRF em no dia 26 de março de 2013, alegando haver: 1 – omissão quanto ao enfrentamento no disposto no art. 171 do Decreto Nº 13.796/98 (Regulamento do PAT). Parcelamento firmado pela empresa-recorrente que importou em desistência do recurso voluntário. Impossibilidade conhecimento da irresignação manejada pelo contribuinte. Reforma da decisão que se impõe nesse sentido. 2 – do erro e da omissão do acórdão quanto à caracterização da primeira ocorrência. Comportamento doloso e fraudulento da empresa evidente, bem assim, ausência de pagamento do tributo considerando a multiplicidade de fatos geradores. Comportamento que inclusive caracteriza crime contra a ordem tributária (art. 1º, I e V, da Lei Nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990). Aplicabilidade do disposto no art. 173, I, do CTN. Não configuração da decadência.

A EMBARGADA por sua vez entendeu o Estado no dever de proceder com lealdade e boa-fé (fl. 156) segundo previsão do artigo 14 do Código de Processo Civil, assim como na obrigação de rever seus atos viciados ou revogar os irregulares, segundo a Súmula 473 do STF que anuncia que:

**Súmula 473 do STF:** A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

Cita também em sua peça de irresignação jurisprudência apontando a impossibilidade de EMBARGOS DECLARATÓRIOS reexaminarem matéria já decidida (fl. 159).

Pugna adiante pela necessidade de comprovação de dolo, fraude ou simulação (fl. 160), que não existiria um “condão de fazer presumir a ocorrência” (fl. 161), requerendo ao fim que os EMBARGOS não sejam acolhidos.

É o que importa relatar.

Sala do Cons. Danilo Gonçalves dos Santos, Natal RN, 25 de fevereiro de 2014,

Cons. Davis Coelho Eudes da Costa  
Relator



**RIO GRANDE DO NORTE  
SECRETARIA DA TRIBUTAÇÃO  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS**

<b>PROCESSO Nº</b>	0162/2013- CRF
<b>PAT Nº</b>	0730/2011- 1ª URT
<b>RECURSO</b>	EMBARGO DE DECLARAÇÃO
<b>EMBARGANTE</b>	ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE/PROCURADORIA GERAL DO ESTADO
<b>EMBARGADA</b>	BIBOCA CALÇADOS LTDA
<b>ADVOGADO</b>	TIAGO CAETANO DE SOUZA
<b>RELATOR</b>	CONS. DAVIS COELHO EUDES DA COSTA

**VOTO**

O Regimento Interno do Conselho de Recursos Fiscais do Estado do Rio Grande do Norte prevê em seus artigos 103 e 104 os EMBARGOS DECLARATÓRIOS, recursos oponíveis às decisões do Conselho de Recursos Fiscais consideradas omissas, contraditórias ou obscuras, circunstância que se deve observar as prescrições do Código de Processo Civil, adaptando-a ao aperfeiçoamento e confirmação do ato administrativo do lançamento, de competência regular do quadro da Secretaria de Tributação.

**Art. 103.** Das decisões do Conselho consideradas omissas, contraditórias ou obscuras, cabem embargos declaratórios interpostos pelas partes no prazo de cinco dias, obedecidas as prescrições do Código de Processo Civil.

O artigo 104 do mencionado regulamento prevê ainda a oitiva do Procurador do Estado que fica neste caso prejudicada uma vez que a própria PGE é autora do EMBARGO DE DECLARAÇÃO em discussão.

O EMBARGO DE DECLARAÇÃO é recurso cujo exame de cognoscibilidade é *sui generis*. Pressuposto processual e interesse de agir, no que tange à sua necessidade, possuem altura de mesmo plano de suas questões que poderiam ser consideradas e ditas de mérito. Pois a existência de eventuais omissões, contradições e obscuridades não são matéria exclusiva do coração de seu perfil deliberativo principal, mas condições mesmas de se acatar a possibilidade de admissão do recurso. É por este motivo que o Regimento do CRF em seu artigo 103 associa esses assuntos à preliminar do próprio cabimento para se

considerar este recurso. Há uma verdadeira comunicação processual sobrecomum entre os juízos de prelibação e de delibação<sup>1</sup>. Daí a um dos motivos a este instituto ser bem conhecido no ambiente jurídico como o “recurso horizontal”. No Código de Processo Civil, que integra e orienta o Regimento do CRF, não caminha diferente esta ferramenta processual:

Art. 535. Cabem embargos de declaração quando:  
I - houver, na sentença ou no acórdão, obscuridade ou contradição;  
II - for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se o juiz ou tribunal.

É por isso que o Supremo Tribunal Federal assim tem entendido:

Ementa: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. **AUSÊNCIA DE OMISSÃO, OBSCURIDADE OU CONTRADIÇÃO**. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NÃO CONHECIDOS. 1. **Ausência dos pressupostos** do art. 535, I e II, do Código de Processo Civil. 2. Os embargos de declaração não constituem meio processual adequado para a reforma do *decisum*, não sendo possível atribuir-lhes efeitos infringentes, salvo em situações excepcionais, o que não ocorre no caso em questão. 3. Embargos de declaração **não conhecidos**. (STF - AI: 712216 SP, Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Data de Julgamento: 26/11/2013, Primeira Turma, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-246 DIVULG 12-12-2013 PUBLIC 13-12-2013) (grifei).

Esclarecendo: a ausência de omissão ou obscuridade, implica em ausência de pressuposto processual de perfil condicionante, requisito imprescindível para a tutela jurisdicional, sendo a sua ausência motivo de não conhecimento da mesma.

Ciente disto, emparelhamo-nos às alegações dessas que são questões preliminares, pela EMBARGANTE, que cinde em dois momentos seu esforço para caracterizar a presença dos aludidos pressupostos.

No primeiro deles se refere à “omissão quanto ao enfrentamento do disposto do artigo 171 do Decreto Nº 13.796/98 (Regulamento do Processo Administrativo Tributário)” (fl. 138). Reproduzimos o artigo citado:

**Art. 171.** O pedido de parcelamento, após protocolizado na repartição competente, importa em confissão irretratável de dívida e renúncia à defesa ou recurso, administrativamente, bem como desistência dos já interpostos, sendo fim ao processo administrativo tributário, podendo o valor parcelado ser objeto de verificação.

---

<sup>1</sup> Na sugestão terminológica de DESTEFENNI, Marcos. **Manual de Processo Civil**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 349.

A EMBARGANTE parece ignorar a folha 129 do VOTO do relator original do processo. Não é necessário se dirigir diretamente a uma norma para que seu teor tenha sido soberanamente considerado, basta que seu conteúdo material tenha sido agitado e conhecido no processo. Mas neste caso não se cuidou apenas disso, o artigo 171 está reproduzido inteiriço na peça de VOTO, espancando quaisquer dúvidas sobre omissão.

Não pode a EMBARGANTE desejar algo mais que a existência da análise e decisão da questão no processo em qualquer um dos milhares de sentidos possíveis que divergem de seu entender sob a norma; o que não pode evidentemente acontecer em sede de EMBARGO é que, tendo existido um dado entendimento, ele agora passasse a traduzir o seu próprio, por meio de alegação de omissão. A reanálise e rediscussão e um novo entendimento é um salto vertical raríssimo em sede do recurso horizontal, são ordinariamente defesas e estranhas ao habitat do EMBARGO DECLARATÓRIO. É extravagante a ressurreição de discussões nesta sobrevida resiliente do processo por excessivas e abundantes doutrina e jurisprudência.

Aditamos que o mesmo Decreto citado pela EMBARGANTE convoca à busca da verdade material:

**Art. 63.** A autoridade administrativa deve buscar a verdade material dos fatos, podendo determinar a realização de diligência, perícia ou produção de prova para dirimir dúvida sobre aspecto relevante, não consistindo limitação a sua ação a circunstância dos fatos não terem sido alegados pelas partes ou interessados, ressalvadas as limitações previstas na legislação.

Que, num primeiro momento o primeiro relator tenha se equivocado na estipulação de procedência parcial do *decisum* de primeira instância para manter o débito suspenso é assunto absolutamente precluso, posto que esta relatoria do VOTO VENCEDOR caminhou em sentido diverso acompanhado pelo Pleno. Na colisão de princípios e normas incidentes submetemos ao colegiado a discussão e esse entendeu inafastável a responsabilidade do Estado de apontar a equivocada oneração do contribuinte na primeira ocorrência.

A autotutela é princípio fundamental do Direito Público e sempre inspirará o julgador na esfera administrativa, cujo processo justamente pode, quando for indispensável para a perseguição da justiça, conhecer informalidades e atropelar formalidades que não sejam da essência inafastável do ato. Nesse sentido, o ilustre doutrinador Hely Lopes Meirelles enfatiza que:

O princípio do informalismo dispensa ritos sacramentais e formas rígidas para o processo administrativo, principalmente para os atos a cargo do particular. Bastam as formalidades estritamente necessárias à obtenção da certeza jurídica<sup>2</sup> (...).

Por outro lado, a Administração é instada, nos moldes da Súmula do STF citada pela EMBARGADA à fl. 158 a rever seus atos eivados de vícios, respeitada a apreciação judicial.

Resta óbvio que o Colegiado enxergou o prejuízo imotivado causado ao contribuinte desde a aurora do processo e enfrentou a matéria por poder e dever de estabelecer o justo, aquilo a todos imposto.

Rechaço, portanto, o primeiro esforço da EMBARGANTE para que conheça do processo.

Na segunda contração (fl. 139) a EMBARGANTE pugna pela “existência de erro material e da omissão do acórdão” enxergando erro na direção adotada pela decisão quando diz que não teriam sido materializadas nos autos “quaisquer provas robustas de dolo fraude ou simulação”. Tenciona ter havido no caso não a decadência especial do ICMS bem caracterizada no artigo 150, §4º, mas o caso geral de decadência do artigo 173, I do CTN, tanto por comportamento “doloso e criminoso” (fl.140) como por falta de antecipação de pagamento.

Mais uma, entendo que falha a EMBARGANTE em conseguir configurar pressuposto horizontal de agir referido na querela. Por um lado a alegação de omissão é incoerente porque suscita omissão e cita a própria decisão referente ao assunto enfrentado por este relator do VOTO VENCEDOR. Por outro, não reconhece a soberania da decisão deste Pleno ao desprezar o veredicto sobre a questão material, amplamente analisada por uma maioria dos Conselheiros, que só não foi unânime pelo voto solitário vencido do relator original. Não se trata aqui, nem da sombra dos raríssimos e *excepcionais* (na expressão sublinhada pelo Ex.<sup>mo</sup> Sr. Ministro do STF, Ricardo Lewandowski, citado) casos em que se permite uma intervenção modificativa, infringente, em sede de EMBARGO DE DECLARAÇÃO. A discussão do primeiro pedido já era claramente insubsistente, mas este segundo questionamento carece de solidez de forma ainda mais escassa; a decisão sobre esses assuntos do segundo momento do pedido foi ainda mais explícita no processo, uma vez haver motivado justamente o VOTO vencedor divergente da relatoria.

---

<sup>2</sup> Disponível em: <http://www.viajus.com.br/viajus.php?pagina=artigos&id=3709&idAreaSel=4&seeArt=yes> .  
Acessado em: 10 nov 2013.

Não assiste qualquer possibilidade de rediscussão, posto não ter havido omissão ou erro. A horizontalidade do esclarecimento tencionada por este recurso seria violentada pela substância inadequada das preliminares não ultrapassadas.

Para encerrar, lembro que houve um juízo de relevância intrínseco e este caminhou pela suficiência, pois também é cediço que o julgador não é obrigado a analisar toda e qualquer questão que lhe são submetidas, bastando examinar as que definam a causa, as relevantes e imprescindíveis à sua resolução.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.208.666 - AM (2010/0150861-5) RELATOR :  
MINISTRO HERMAN BENJAMIN RECORRENTE : ESTADO DO  
AMAZONAS PROCURADOR : LEILA MARIA RAPOSO XAVIER  
LEITE E OUTRO (S) RECORRIDO : ANTONIO DAS GRACAS  
QUEIROZ DE MIRANDA ADVOGADO : ADOLPHO MAURO MAUÉS  
NAZARETH DECISÃO

(...) Não é o órgão julgador obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos trazidos pelas partes em defesa da tese que apresentaram. Deve apenas enfrentar a demanda, observando as questões relevantes e imprescindíveis à sua resolução. (...)

(STJ - REsp: 1208666 , Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Publicação: DJ 25/10/2010)

INVESTIGAÇÃO JUDICIAL. DECADÊNCIA DO DIREITO DE AGIR. NÃO OCORRÊNCIA. MANDADO DE SEGURANÇA. NECESSIDADE DA PROVA DO FATO FUNDANTE DO PEDIDO. INADMISSIBILIDADE.

1. Não há prazo decadencial para ajuizamento da ação de investigação judicial eleitoral.
2. Embargos declaratórios não se prestam a reabrir discussão da causa.
3. O julgador não é obrigado a analisar todas as questões que lhe são submetidas, bastando examinar as que definam a causa.
4. Processo de mandado de segurança não comporta dilação probatória.

(TSE - RMS: 475 GO , Relator: ANTONIO CEZAR PELUSO, Data de Julgamento: 13/03/2007, Data de Publicação: DJ - Diário de justiça, Data 08/05/2007, Página 145)

Desta feita, encerra-se aqui a malograda busca por pressupostos para EMBARGAR e já podemos DENEGAR O CONHECIMENTO desde já.

Peço vênica, entretanto, aos demais Conselheiros, para um pequeno adendo exorbitante deste *decisum*, no qual já expressamos a substância do nosso VOTO no sentido de REPELIR o CONHECIMENTO, no intuito de triturar algumas questões que já consideramos de certa forma bem digeridas nesta Corte, mas que insistem em se agitar por frestas procedimentais, o que nos convida a tentar um discurso de esclarecimento onde

diligenciaremos lograr didática definitiva à nossa mensagem que talvez possa eventualmente instruir outras ocasiões.

Fixemos o contexto da decadência, iniciando por onde ela não está presente: o caso de ICMS declarado e não pago, ou pago parcialmente. A jurisprudência pátria, em tais casos, é solida ao ensinar que se trata de situações onde não mais se discute o efetivo lançamento, ainda que seja a conhecida antecipação de pagamento efetuada pelo próprio contribuinte e não pela autoridade pública, cuja privatividade do lançamento é moderada na espécie da homologação. Pois bem, a partir de tais circunstâncias, não mais se fala em decadência em relação a estes valores revelados publicamente ao Estado, mas em prescrição do direito de cobrá-los, conforme ordena Tribunal Superior, como é tão intuitivo prever:

**TRIBUTÁRIO. ICMS. OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS INFORMADAS EM DECLARAÇÃO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PRESCRIÇÃO. OCORRÊNCIA.**

1. Em se tratando de tributo lançado por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, mostra-se incabível aguardar o decurso do prazo decadencial para o lançamento. Tal declaração elide a necessidade da constituição formal do débito pelo Fisco, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte.

2. Sendo possível a inscrição do débito em dívida ativa para a cobrança executiva no caso de não haver o pagamento na data de vencimento, deve ser considerado como marco inicial para a contagem do prazo prescricional de cinco anos a data estabelecida como vencimento do tributo constante da declaração (art. 174 do CTN).

3. No interregno que medeia a declaração e o vencimento, o valor declarado a título de tributo não pode ser exigido pela Fazenda Pública, razão pela qual não corre o lustrum prescricional da pretensão de cobrança nesse período. 4. Recurso especial improvido

(STJ - REsp: 678038 SP 2004/0087064-1, Relator: Ministro CASTRO MEIRA, Data de Julgamento: 07/12/2004, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 21.03.2005 p. 342)

**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO PROPOSTA COM BASE EM DECLARAÇÃO PRESTADA PELO CONTRIBUINTE. PREENCHIMENTO DA GIA - GUIA DE INFORMAÇÃO E APURAÇÃO DO ICMS. DÉBITO DECLARADO E PAGO EXTEMPORANEAMENTE. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TERMO A QUO DO PRAZO PRESCRICIONAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ART. 174 DO CTN. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO. AUSÊNCIA DE MENÇÃO, PELAS INSTÂNCIAS ORDINÁRIAS, ACERCA DA DATA DE ENTREGA DA GIA E DA EFETIVA CITAÇÃO PESSOAL. SÚMULA 07 DO STJ. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PAGAMENTO EM ATRASO. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP**



886462/RS, DJ DE 28/10/2008, JULGADO SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC.

1. **O termo a quo do prazo prescricional**, para o Fisco Estadual ajuizar o executivo fiscal, tem início com a constituição definitiva do crédito tributário (art. 174 do CTN), **a qual se ultima com a entrega da GIA** (Guia de Informação e Apuração do ICMS) **pelo contribuinte, declarando o débito tributário a ser recolhido.** (Precedentes: REsp 671.219/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, DJe 30.06.2008; REsp 802.063/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, DJ 27.09.2007; REsp 782770/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, DJ 07.11.2005)

2. Decorrido o prazo de cinco anos da data da declaração, e não havendo qualquer lançamento de ofício, considera-se que houve aquiescência tácita do Fisco com relação ao montante declarado pelo contribuinte. Conquanto disponha o Fisco de um quinquênio para efetuar lançamento do débito não declarado, somente conta com cinco anos da data da declaração para cobrar judicialmente o débito declarado na declaração de rendimentos.

3. *In casu*: (a) trata-se de crédito tributário oriundo de ICMS (tributo sujeito a lançamento por homologação) relativo aos meses de janeiro e fevereiro de 1992; (b) o dever instrumental de entrega da Guia de Informação e Apuração - GIA restou adimplido pelo contribuinte, não tendo sido explicitada a data da entrega pela instância ordinária; (c) a propositura da ação de execução deu-se em 28/02/1997 (fl. 216); (d) a data da citação pessoal do executado não restou mencionada pela instância ordinária, o que impossibilita a aferição da ocorrência da prescrição intercorrente.

4. O acórdão recorrido equivocadamente considerou, como termo inicial do prazo prescricional, o 1º dia do exercício seguinte àquele da apuração da declaração (art. 173, I c/c 174 do CTN), quando teria sido constituído definitivamente o crédito tributário, vale dizer, *in casu*, fevereiro de 1993, coincidindo com a data da inscrição em dívida ativa.

5. Destarte, na ausência de menção, pela instância ordinária, acerca da data de entrega das GIAs, bem assim a data da efetiva citação pessoal do executado, infirmar a decisão recorrida implica o revolvimento do contexto fático-probatório dos autos, o que é insindicável na estreita via do recurso especial, ante o óbice erigido pela Súmula 07 do STJ. 6. Agravo regimental desprovido.

(STJ - AgRg no REsp: 954069 SP 2007/0097410-0, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 20/08/2009, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 14/09/2009). (grifei).

Excluída essa casuística, explanemos os limites conceituais dos prazos existentes. São dois os artigos do CTN que ambientam as combinações de prazos de decadência mais comuns nas querelas judiciais e administrativas. O primeiro deles é a regra do artigo 150, acompanhado das especificidades de seu § 4º, quando juntos dizem:

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.  
(...)

§ 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.

O segundo prazo está contido no artigo 173, I do CTN:

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;

Pois bem: analisemos três grupos de circunstâncias fáticas, três momentos jurisprudenciais e doutrinários distintos, que combinam diferentemente hipóteses de se aplicar os dois prazos possíveis dos artigos acima assinalados. São as hipóteses:

- a) Aplicar o artigo 150, §4º a quaisquer valores examinados pela autoridade (quer tenha recolhido ou não ICMS) ...  
e o artigo 173, I quando ficar configurado dolo, fraude ou simulação.
- b) Aplicação o artigo 150, §4º aos valores examinados pela autoridade onde se verifique que houve algum recolhimento por parte do contribuinte, mas de forma insuficiente ...  
e o artigo 173 quando:
  - (b.1) do exame previsto no caput do artigo 150 do CTN se detectar que o contribuinte omitiu o recolhimento do período, (ou seja, nada recolheu) e
  - (b.2) quando se comprovar o dolo, a fraude ou a simulação.
- c) Aplicação o artigo 150, §4º somente quando do exame pela autoridade administrativa da documentação do contribuinte, os recolhimentos houverem sido efetuados de forma regular ...  
e o artigo 173, I aos demais casos:
  - (c.1) às diferenças eventualmente encontradas pelo exame quando o recolhimento foi insuficiente,
  - (c.2) ao caso de nenhum recolhimento haver sido efetuado e
  - (c.3) quando se provar o dolo, a fraude ou simulação;

O CTN, ao tratar da extinção do crédito tributário, estabelece a regra geral de decadência a ele aplicável preceituada pelo artigo 173, antes reproduzido, fixando-se pelo inciso I, que é a que diz que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Esse é um prazo geral aplicado a todos os tributos

Mas nos casos dos impostos aos quais a legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, existe regra especial de decadência. Nestes casos, o artigo 150 do CTN, em seu *caput* diz que, em tais casos, o que inclui o do ICMS, o lançamento operar-se-á pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, ou seja, examinando o *quantum* antecipado, expressamente o homologa. E o parágrafo quarto deste artigo indica o prazo para a fiscalização homologar tal pagamento, ou seja, examinar o feito: cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

É, portanto, de cinco anos a partir do fato gerador o prazo que este artigo estabelece para que haja a auditoria ou para que haja o exame de toda e qualquer situação deste tributo. Neste momento vestibular da jurisprudência, essa regra do art. 150, §4º se aplicava a casos em que o contribuinte houvesse feito ou não a antecipação de pagamento do ICMS, ordinariamente chamado, para alguns, inadequadamente, de autolancamento.

Apenas nos casos de se ficar provado a existência de dolo, fraude ou simulação, o prazo que se aplicaria seria mais elástico para o Estado. Ele ganharia alguns meses a mais para findar o mencionado exame, nos termos do já expressado artigo 173, I, do CTN, o prazo genericamente estabelecido para a decadência de constituir os tributos sujeitos a outros tipos de lançamento, que se aplica também na excepcionalidade aduzida pelo art. 150, §4º, pela sua disposição *in fine*.

Esse é o modelo de utilização e articulação dos dois prazos preconizados segundo a hipótese “a” acima exposta.

Esta é a mais vetusta hermenêutica do Sistema Tributário Nacional. Tal enfoque tão determinado na interpretação da norma, no entanto, há muito já experimentou na jurisprudência uma abreviação, que viceja na hipótese “b”.

No caso da hipótese “b”, é introduzida uma sutileza hermenêutica. Neste contexto interessa, sim, saber se o contribuinte pagou algum valor antecipadamente ou não, A regra vai se distinguir conforme seja. Não aplicaríamos mais os cinco anos corridos a partir do fato gerador (art. 150, §4º) a toda e qualquer hipótese de imposto sujeitos ao lançamento por homologação. Essa hipótese “b” vai compreender que, em alguns casos uma parte da constituição do crédito do ICMS será feita aos auspícios do prazo mais dilatado do artigo 173, I do CTN, mesmo sem a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, ressalvada pela lei. Este novo entendimento possui um motivo e uma justificativa: quando ocorrer que o contribuinte não tenha feito nenhuma antecipação de pagamento. Pois se o contribuinte nada antecipou,

qual o sentido de o Estado examinar o que não foi feito? Não há o que se homologar, o direito não pode operar no vazio. O lançamento, nestas situações, não seria mais um lançamento por homologação, mas um lançamento de ofício. E o prazo do lançamento de ofício é o do art. 176, I, a regra geral.

E é bom que distingamos aqui claramente a dessemelhança com que a doutrina e a jurisprudência trata o lançamento de ofício *original*, substantivo, por definição para um dado tributo, que é da natureza vestibular do lançamento - da utilização do lançamento de ofício de forma adjetiva, subsidiária, substitutiva, que é aquele efetuado quando não se configura o caso natural do lançamento por homologação que se aplica por definição a tributos como o ICMS, mas que em seu vácuo, em sua ausência, há a insurgência excepcional de um lançamento coadjuvante do tipo de ofício.

Nestes casos, este ato, apesar de ser “de ofício” o lançamento complementar, se trata de parte subalterna e subordinada do procedimento de exame homologatório previsto no artigo 150 do CTN, sem ter o condão de atentar contra a característica espontânea do imposto e da natureza de seu lançamento homologatório que atrai a norma respectiva.

Na edição de 2013 de sua mais distintiva obra<sup>3</sup>, escreve o ilustre doutrinador Eduardo Sabbag:

(...) **casos de lançamento por homologação, COM pagamento do tributo:** recomenda-se, neste caso, a aplicação exclusiva do artigo. 150, §§ 1º e 4º, CTN. Trata-se da hipótese clássica de aplicação do comando. O prazo é de 5 (cinco) anos a contar do fato gerador. (...) há uma típica antecipação de pagamento, permitindo-se ao fisco conferir sua exatidão em um prazo decadencial de cinco anos contados a partir do fato imponible. O transcurso *in albis* do quinquênio decadencial, sem que se faça uma conferência expressa, provocará o *procedimento homologatório tácito*, segundo o qual perde a Administração Pública o direito de lançar, de modo suplementar, uma eventual diferença.

(..) **casos de lançamento por homologação SEM pagamento do tributo:** neste caso, em que o lançamento é por homologação, (...) não há o que se homologar, pois falta objeto ao lançamento por homologação. Sendo assim, diz-se que a constituição do crédito deve observar o art. 173, I do CTN. (...) (grifos e itálico no original).

O não menos íncrito doutrinador Luciano Amaro diz que “A norma do art. 173, I (...)” aplica-se quando “(...) **o recolhimento não tiver sido feito, ou tiver-se realizado com insuficiência graças a artifício do devedor (dolo, fraude ou simulação).**”(grifos nossos). Ou seja, está excluída da aplicação do art. 173, I, segundo o ilustre jurista Luciano

<sup>3</sup> **Manual de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2013. p. 802-803.

Amaro, a constituição da parcela insuficiente em que não tenha sido devidamente provada a existência de dolo, fraude e simulação.

Bem explicado: a insuficiência de pagamento, atrai a aplicação do artigo 150, §4º do CTN; mas a insuficiência *graças* a artifício do devedor (dolo,etc...), atrairia a norma do artigo 173, I.

O então Ministro do STJ, Luiz Fux, nos ajuda a esclarecer:

(...) 5. A decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, (...), obedece a regra prevista na primeira parte do § 4º, do artigo 150, do Codex Tributário, segundo o qual, se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

(STJ. REsp 989421 RS 2007/0222715-3. Ministro Luiz Fux. Julgado de 02/12/2008. T1 - Primeira Turma. DJe 10/12/2008).

Evidentemente está ele a falar do imposto devido e não declarado, porque já vimos antes que quando o contribuinte confessa prévia e publicamente sua dívida numa declaração, numa GIM, não tem sentido mais falar em constituição, mas em ação de cobrança, conforme já assinalamos e ilustramos com a jurisprudência dos Tribunais Superiores.

Se não houver antecipação do imposto, aplica-se o art. 173, I, mas se houver antecipação parcial, as eventuais diferenças apuradas devem ser levantadas no prazo do art. 150, §4º do CTN. Esse é, pois, o sentido de falar em “diferença”, ou seja, partes, parcelas, complementos, suplementos. Este o sentido de reconhecer a situação de existência de um saldo já apurado em determinado período de incorrência e de um saldo eventualmente remanescente:

EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. RECOLHIMENTO A MENOR. DECADÊNCIA. ART. 150, § 4º, DO CTN. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA EM CINCO ANOS. CRÉDITO EXTINTO. 1. Nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, opera-se a decadência do direito de lançar do Fisco no prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considerando-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. 2. Ocorrendo o pagamento antecipado de ICMS, por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de **eventuais diferenças** é de cinco anos a contar do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. 3. Precedentes: AgRg no Ag 1.221.742/SP, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 15.6.2010, DJe 30.6.2010; AgRg no REsp 672.356/PR, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 4.2.2010, DJe 18.2.2010. Agravo regimental improvido.

(STJ - AgRg no REsp: 1152747 MG 2009/0145575-9, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Julgamento: 15/02/2011, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 22/02/2011). (grifei).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOR. DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. ART. 20, § 4º, E 21, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. 1. Agravo regimental no recurso especial em que se discute o prazo para a constituição de crédito tributário remanescente de ICMS, no caso em que ocorre o pagamento a menor do tributo. 2. Nos tributos cujos sujeitos passivos têm o dever de antecipar o pagamento sem que haja prévio exame da autoridade administrativa, caso se apure **saldo remanescente**, a Fazenda deverá constituí-lo no prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, sob pena de ocorrer a extinção definitiva do crédito, nos termos do parágrafo 4º do art. 150 do CTN. Precedentes: AgRg no REsp 1.152.747/MG, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 22/2/2011; AgRg no REsp 1.192.933/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 11/2/2011; AgRg no REsp 1.182.862/RS, Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Turma, DJe 2/2/2011. 3. Ademais, a Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 973.733/SC, realizado nos termos do art. 543-C e sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, sedimentou o entendimento de que o art. 173, I, do CTN se aplica aos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou, quando, a despeito da previsão legal, não há o pagamento, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação. 4. Honorários advocatícios fixados em 0,5% sobre o valor atualizado da causa, nos termos do art. 20, § 4º e 21, § 1º, do CPC. 5. Agravo regimental não provido.

(STJ - AgRg no REsp: 1172391 RS 2009/0249482-0, Relator: Ministro BENEDITO GONÇALVES, Data de Julgamento: 04/08/2011, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 10/08/2011)

O Fisco do Distrito Federal, por exemplo, em 2012, tentou uma interpretação alternativa para o lançamento de ofício da parcela não antecipada, postulando que lançamento de ofício é um só, só tem uma natureza e uma regra de interpretação de decadência. O agravo regimental, então em questão, não pode prosperar materialmente por impedimento de exame de matéria fática, mas importa observar a parte reproduzida do indigitado acórdão recorrido no voto abaixo reproduzido, onde o então Exmo. Ministro do STJ manteve e mantém nestes casos, o entendimento sobre o caráter adjetivo do lançamento de ofício no *iter* do exame homologatório, perpetuando a aplicação do artigo 150, §4º para o lançamento de eventuais parcelas não antecipadas, conforme aquela corte já vinha decidindo:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO ANTECIPADO. TERMO INICIAL. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICA.

IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7 DO STJ.AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

(...)

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI (Relator):

1.A decisão agravada é do seguinte teor:

2.O recorrente afirma que houve incorreção no julgado, pois "no caso dos autos, uma parte do imposto devido, a declarada na GIM, está sujeita ao lançamento por homologação, e conseqüentemente, à contagem do prazo decadencial a partir do fato gerador, nos termos do art. 150, 4º, do CTN. **A outra parte, não declarada (leia-se: não confessada), está sujeita ao regime do lançamento de ofício, e, por isso, exposta à decadência na forma do inciso I, do art. 173 do CTN**" (fls. 186). Todavia, o acórdão recorrido assevera que "No caso dos autos, houve declaração e pagamento antecipado do tributo sujeito a lançamento por homologação (ICMS), sendo posteriormente verificado pelo Fisco a inexatidão da declaração efetuada pelo contribuinte" (fl. 176). Assim, refutar essas afirmações demanda a reapreciação do conjunto fático-probatório dos autos, o que não é cabível no âmbito do recurso especial, conforme estabelece a Súmula 7 do STJ.

O agravo regimental não traz qualquer subsídio apto a alterar esses fundamentos, razão pela qual deve ser mantido incólume o entendimento da decisão agravada.

2.Diante do exposto, nego provimento ao agravo regimental. É o voto.

(STJ, Relator: Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Data de Julgamento: 09/10/2012, T1 - PRIMEIRA TURMA). (grifei).

É de se perceber que o recurso citado na decisão revela a derrota do DF na apresentação de duas teses incomuns ao judiciário: querer que sobre a GIM incidisse ainda a decadência e não a prescrição; e querer que as diferenças fossem buscadas sob os auspícios do art. 173, I do CTN. Alongamo-nos na caracterização da hipótese "b" porque atualmente é a mais esposada pelo Poder Judiciário e por este colegiado, como aconteceu neste julgamento.

Finalmente, mencionemos a hipótese "c", mais rara e mais antiga, mas que se tem registros de acolhimento por esta Egrégia Corte Administrativa embora, de fato, acompanhando a inclinação do Judiciário, poucas ocasiões nos últimos anos. Essa postulação indistingue o lançamento de ofício substantivo, feito na ausência de antecipação do pagamento do tributo, do lançamento adjetivo oportunizado no exame homologatório. Se, como tal, é sempre lançamento de ofício e, por isso, possui essa natureza única e manifesta, então se aplica quase sempre o prazo do artigo 173, I do CTN:

TRIBUTÁRIO. ICMS. PAGAMENTO A MENOR. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DECADÊNCIA. ART. 173, I, DO CTN. TAXA SELIC.

1. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando ocorre o recolhimento em desconformidade com a legislação aplicável, deve a autoridade fiscal proceder ao lançamento de ofício (CTN, art. 149), iniciando-se o prazo decadencial de cinco anos no primeiro dia do

exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito (art. 173, I, do CTN).

2. Se a Fazenda Pública notifica o contribuinte do auto de infração no prazo de cinco anos a que alude o art. 173, I, do CTN, não há que se falar em decadência do direito à constituição do crédito tributário, ainda que a inscrição em dívida ativa se dê fora desse prazo.

3. É devida a Taxa Selic nos cálculos dos débitos dos contribuintes para com a Fazenda Pública Federal.

4. Ante a existência de lei estadual que determina o uso da mesma taxa moratória utilizada pela Fazenda Federal, mostra-se legítimo o uso da Selic. Precedentes.

5. Recurso especial não provido.

(STJ. Resp n. 973189/MG, 2ª T., Relator: Ministro CASTRO MEIRA, Data de Julgamento: 04/09/2007, T2 - SEGUNDA TURMA)

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. Na hipótese em que o recolhimento dos tributos sujeitos a lançamento por homologação ocorre em desconformidade com a legislação aplicável e, por conseguinte, procede-se ao lançamento de ofício (CTN, art. 149), o prazo decadencial de 5 (cinco) anos, nos termos do art. 173, I, do CTN, tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que esse lançamento (de ofício) poderia haver sido realizado.

2. Recurso especial provido.

(STJ. REsp. 448.416/SP 2002/0089352-9, Relator: Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, Data de Julgamento: 25/04/2006, T2 - SEGUNDA TURMA)

Aqui o prazo de cinco anos do artigo 150, §4º do CTN só se aplica ao adiantamento do pagamento regularmente efetuado. A dilatação ao artigo 173, I do CTN independente da necessidade de comprovação de dolo, fraude e simulação uma vez que essa consiste em diversa situação adicional possível para modular os prazos. Aliás, note-se que, para a configuração da decadência do art. 173, I, não teria qualquer reflexo administrativo o esforço do auditor para configurar o dolo, fraude ou simulação.

Esses são os três casos mais comuns de aplicação dos prazos decadenciais do CTN, entendendo predominantemente o CRF pela hipótese intermediária, “b”.

Encerremos esse aparte que se alonga, comentando por fim o assunto do aspecto penal do deslocamento da decadência presente no final da redação do §4º do artigo 150 do CTN

Seria oportuno se questionar se, por exemplo, nos casos de reiteradas faltas de pagamento, se a situação dolosa ou fraudulenta não estaria configurada, manifesta,



presumida, enxergada<sup>4</sup>. Porque é cediço que o não cometimento de crime é situação pressuposta e legalmente conjeturada pelo princípio da presunção de inocência.

Mas, e nos casos tributários como este sob análise, seria possível podermos defluir dos autos esta situação criminosa sem amealhar meio probatório adicional?

É preciso esclarecer, de novo, três aspectos desta derradeira questão.

O primeiro aspecto é que a constituição de fatos criminosos jamais poderá ser inaugurada após a irresignação do contribuinte a uma cobrança, por força do imperativo do duplo grau de jurisdição. A mera alusão do auditor à existência de crime não é suficiente para a aplicação de tal norma, como veremos. É preciso que essa grave acusação receba atenção instrutória especial no momento da auditoria, que seja desenvolvida uma linha retórica e probatória de acusação concreta, para que o contribuinte, desde o primeiro momento saiba do que está sendo acusado e se defenda, exercite em todos os patamares da jurisdição administrativa o seu direito ao contraditório. Isso permite ao Estado um ambiente seguro de aplicação administrativa da norma em discussão.

É bom que se distinga aqui, é prudente que não se confunda, o poder do exercício de uma norma administrativa que está mesclada a ocorrência penal, da ação penal autônoma.

Para alegar o dolo, fraude ou simulação no esticamento do prazo decadencial o Estado precisa discutir a questão com o contribuinte. A finalidade dessa discussão é aplicação de uma regra administrativa de decadência mais distendida. E, para isso, erige uma discussão sob o edifício do duplo grau de jurisdição de discussão administrativa.

A esfera penal, após a constituição definitiva do débito tributário, como exigem alguns Tribunais, não está entretanto condicionada por este “prequestionamento” administrativo. Após constituído definitivamente o débito, se o tipo penal é preenchido, ela é autônoma.

Sucumbindo a ação penal pode haver consequências e reveses administrativos no caso de não se reconhecer o dolo, a fraude e a simulação, mas a esfera judicial não é cativa da administrativa. Pelo princípio da unidade da jurisdição o foro judicial prevalece sob o administrativo. E acresça-se, como se sabe, que é possível deslocar a decadência para o artigo 173, I sem a verificação daquelas condutas: basta que não tenha havido recolhimento do tributo. Por acaso todas essas decisões que se reconhece a decadência

---

<sup>4</sup> Existe julgado do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, na Apelação Cível nº. 2009.0457-1 e existe manifestação do Ministério Público do Estado do Rio Grande do Norte postulando neste sentido. Mas, como procuraremos demonstrar adiante, a repetição da insuficiência da antecipação *per si* ser considerada como presunção ou prova de dolo ou fraude é entendimento solitário e estranho aos Tribunais Superiores.

nos moldes do artigo 173, I do CTN por ausência de recolhimento do tributo obstaculizam a ação penal? Pensamos que não. A obrigação do Fisco é de informar tais situações quando as verificar, mas, respeitando a sua função estatal de fiscalizador de tributos, pelo princípio da eficiência que informa a administração, ele normalmente se debruça sobre a confecção e caracterização de material instrutório relacionado à sua atividade fim. Em seus procedimentos típicos, em seu afã de cumprir sua função estatal específica, suas ações se dirigem para fatos e documentos que sejam inafastáveis para a verificação de efeitos administrativos desejados na auditoria, como ocorre nas circunstâncias em que queira deslocar a decadência para o prazo geral por dolo, fraude ou simulação. Pois se não houver efeito administrativo a se aproveitar, pode ser que o auditor julgue melhor que, informados, os próprios órgãos persecutórios façam solicitações sobre o que desejam após informados da ocorrência pois possuem especialidade e perícia para o mister muito acima e mais eficiente que as possibilidades do agente arrecadatório, inclusive porque contarão com eventual ajuda deste se o desejarem. Os entes públicos podem conseguir assim maior eficiência selecionando e dirigindo suas ações no universo numérico vertiginoso de ocorrências e possibilidades que se apresenta ao Estado no trato cotidiano.

Como se sabe, o único requisito exigido para a ação penal tem sido a constituição definitiva do débito, nos casos em que é cabido, e não mais nenhum condicionante na esfera administrativa. Mesmo que o contribuinte entre com uma ação anulatória do débito, ainda assim a ação penal não se abala:

HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL JULGADA PROCEDENTE. CRÉDITO TRIBUTÁRIO INSUBSISTENTE. ORDEM CONCEDIDA. 1. Havendo lançamento definitivo do tributo, a propositura de ação anulatória de débito fiscal não impede o prosseguimento do processo-crime referente aos delitos contra a ordem tributária, independentes que são as instâncias administrativa e penal. 2. Julgado procedente o pedido para anular o auto de infração que serviu de base à deflagração da ação penal, decisão que transitou em julgado, não há que falar em crédito tributário definitivamente constituído, impondo-se, de rigor, o trancamento da ação penal. 3. Habeas corpus concedido (STJ - HC: 78428 RS 2007/0050029-8, Relator: Ministro PAULO GALLOTTI, Data de Julgamento: 05/03/2009, T6 - SEXTA TURMA, Data de Publicação: DJe 23/03/2009)

Ademais, a Lei nº 8.137/90 não prevê somente crimes materiais, tipifica também crimes de mera conduta que prescindem inclusive do trânsito em julgado da ação fiscal na esfera administrativa.

Os segundo e terceiro aspectos que quero mencionar sobre esse assunto do dolo, fraude e simulação estão interligados, eles reforçam o entendimento do primeiro quanto à atenção às provas, ao contraditório e à permeabilidade dificultosa às presunções de dolo.

Sabe-se que, por regra, a principiologia penalista pugna pela presunção da inocência e pelo brocardo do “*in dubio pro reo*”. Se a supremacia do interesse público é princípio inafastável de nosso regramento jurídico e informa todo o universo jurídico, na esfera penal, devido à gravidade de suas consequências, remanesce a repugnância à inversão do ônus da prova ao acusado ou a negativa à azáfama na aderência ao princípio do “*in dubio pro societate*”:

APELAÇÃO CRIMINAL. FALSIDADE IDEOLÓGICA. ART. 299 DO CP. ABSOLVIÇÃO POR AUSÊNCIA DE PROVAS SUFICIENTES. PLEITO MINISTERIAL DE CONDENAÇÃO PELA SUFICIÊNCIA DOS INDÍCIOS. IMPOSSIBILIDADE DE PRESUNÇÃO DO DOLO DE PREJUDICAR OU DE CRIAR DIREITOS. RECURSO DESPROVIDO. "A presunção do dolo representa flagrante violação da presunção de inocência. Presumir a ocorrência do dolo é estabelecer uma presunção contrária à presunção de inocência o que não se pode admitir. Nem a lei, nem a jurisprudência podem alterar a regra de julgamento do processo penal consubstanciada no *in `dubio pro reo`*. A presunção do dolo nada mais é do que uma regra de julgamento no sentido de que, havendo dúvida sobre se o acusado agiu ou não dolosamente, deverá ser condenado, pois incumbe a ele provar que não agiu dolosamente. Em última análise, representa a adoção do *`in dubio pro societate`*, que faz incidir sobre o acusado o ônus da prova de sua inocência. Em suma, a culpa e o dolo devem ser demonstrados pela acusação, sem qualquer presunção de dolo. A dúvida razoável sobre a ocorrência ou não do dolo deverá levar à absolvição"1. I.

(TJ-PR - ACR: 6140905 PR 0614090-5, Relator: José Mauricio Pinto de Almeida, Data de Julgamento: 10/05/2010, 2ª Câmara Criminal, Data de Publicação: DJ: 415)

Então o segundo aspecto que queríamos apresentar é que não há dúvidas que o judiciário tem exigido esse conteúdo probatório autônomo mencionado. Não é outro o sentido que os julgados trilharam nos Tribunais Superiores do país:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. ICMS. TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DE LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ. SÚMULA 83 DO STJ.

1. A jurisprudência desta Corte entende que nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN). Somente quando não há pagamento antecipado, ou **há prova** de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.

2. No presente caso, o Tribunal regional consignou expressamente que houve declaração ao fisco pelo contribuinte e o imposto foi pago. Portanto, a regra decadencial aplicável ao caso concreto é a prevista no artigo 150, § 4º, do CTN.

3. Agravo regimental não provido.

(STJ - AgRg no Ag: 1216911 RS 2009/0120176-9, Relator: Ministro BENEDITO GONÇALVES, Data de Julgamento: 03/05/2011, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 10/05/2011). (grifei).

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. OMISSÃO. INOCORRÊNCIA. INOVAÇÃO DE FUNDAMENTOS. INCABIMENTO. DECADÊNCIA. FRAUDE, DOLO OU SIMULAÇÃO. TERMO INICIAL. PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO. AGRAVO IMPROVIDO.

1. Em sede de agravo regimental, não se conhece de alegações estranhas às razões do recurso especial, por vedada a inovação de fundamento.

2. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme em que, no caso de imposto lançado por homologação, **quando há prova** de fraude, dolo ou simulação, o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional).

3. Agravo regimental improvido.

(STJ - AgRg no REsp: 1050278 RS 2008/0086555-0, Relator: Ministro HAMILTON CARVALHIDO, Data de Julgamento: 22/06/2010, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 03/08/2010).

AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ALEGADA VIOLAÇÃO DOS ARTS. 173, I, E 150, § 4º, DO CTN. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. DECADÊNCIA. CINCO ANOS CONTADOS DO FATO GERADOR.

Nas hipóteses que cuidam de lançamento por homologação (imposto de renda) com pagamento antecipado, o prazo decadencial será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. Com efeito, como bem salientou a ilustre Ministra Eliana Calmon, "nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CNT). **Somente quando** não há pagamento antecipado, ou **há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN**" (REsp 183.603/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 13.08.2001). Agravo regimental improvido.

(STJ - AgRg no REsp: 597068 RS 2003/0176626-9, Relator: Ministro FRANCIULLI NETTO, Data de Julgamento: 13/12/2004, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 25.04.2005 p. 294).

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. ICMS. TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DE LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ACÓRDÃO RECORRIDO EM

CONSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ. SÚMULA 83  
DOSTJ.

1. A jurisprudência desta Corte entende que nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN). **Somente quando** não há pagamento antecipado, ou **há prova** de fraude, dolo ou simulação é que se aplicação disposto no art. 173, I, do CTN.
2. No presente caso, o Tribunal regional consignou expressamente que houve declaração ao fisco pelo contribuinte e o imposto foi pago. Portanto, a regra decadencial aplicável ao caso concreto é a prevista no artigo 150, § 4º, do CTN.
3. Agravo regimental não provido.

(STJ - AgRg no Ag: 1216911 RS 2009/0120176-9, Relator: Ministro BENEDITO GONÇALVES, Data de Julgamento: 03/05/2011, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 10/05/2011)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL.  
SUSPENSÃO DA PRESCRIÇÃO POR FRAUDE, DOLO E SIMULAÇÃO.  
NÃO CONFIGURAÇÃO.

1. É inútil invocar os artigos 168 e 169 do CC, e no art. 155, I, parágrafo único do CTN, ou mesmo o art. 150, parágrafo 4.º do CTN, para suspender a prescrição de crédito fiscal, se, no caso concreto, **a Fazenda não comprova a participação do apelado nas fraudes e simulações** que narra.
2. Os créditos em questão foram inscritos em 14.01.1993, e as notícias de jornais que aludem a irregularidades ocorridas na PFN da Paraíba datam de 1999, quando já havia transcorrido o prazo prescricional para a cobrança daqueles créditos. A propositura da ação executiva em 2000 deixa patente a ocorrência da prescrição.
3. Precedente da Eg. Terceira Turma (AC 348654/PB, Rel. Des. Federal Paulo Roberto de Oliveira Lima, DJ 19.07.2007). 4. Apelação e remessa oficial improvidas.

(TRF-5 - AC: 342219 PB 0005176-85.2001.4.05.8200, Relator: Desembargador Federal Marcelo Navarro, Data de Julgamento: 02/10/2007, Quarta Turma, Data de Publicação: Fonte: Diário da Justiça - Data: 12/11/2007 - Página: 685 - Nº: 217 - Ano: 2007). (grifamos, em todas as ementas transcritas).

O terceiro e último aspecto é ao avesso do segundo que acabou de ser apresentado. Tanto o judiciário exige a prova, como repugna a presunção.

Situações criminosas não são ordinariamente presumidas, como deseja a EMBARGANTE, a não ser que essa presunção advenha de sólida tipificação legal. A EMBARGANTE transcreve pretensão irrealista do doutrinador EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI à fl. 143, na qual ele postula que “a edificação do fato jurídico do dolo, fraude ou simulação”, nas suas próprias palavras, dispensam inclusive exames de subjetividade, pois derivariam “de forma objetiva na consecução distorcida dos deveres instrumentais”. (grifei).

Ora, isso é uma quimera deveras particular que não representa o comum na realidade jurídica. Fosse assim seria bastante rara a tal exigência de prova tão presente e repetida nas decisões de Tribunais Superiores. É bastante precário tentar colocar em xeque a robusta atuação do direito brasileiro neste assunto ignorando a maior casuística decadencial de processos encontrados nos repertórios de jurisprudência, que é justamente a antecipação insuficiente de pagamento do tributo nos moldes do art. 150, §4º. Em tais casos, quase sempre, pode-se dizer, está presente a tal *consecução distorcida, desvirtuada dos deveres instrumentais* e isto não tem *per si* caracterizado a aplicação mecânica das condutas criminosas e deslocado a decadência para o artigo 173, I do CTN pela disposição *in fine* do art. 150, §4º. Por quê? Porque se existe a forma culposa e existe a forma dolosa, existe também a forma que poderia eventualmente se conseguir provar dolosa, mas que por dificuldade material ou para se ter celeridade no procedimento, uma vez que bens jurídicos muito diversos estão em questão no momento da fiscalização, ela não foi robustamente provada e configurada, (e jamais meramente aludida). Ora, nesses casos, que são tudo menos escassos, também se aplica a decadência do art. 150, §4º. Quero frisar: a casuística “b” ocorre de forma abundante e excessiva na jurisprudência dos Tribunais Superiores brasileiros. E isso impede que sejam depois penalmente articulados na esfera judicial? De forma alguma. Repetimos, o que a justiça tem exigido à atuação penal é que ela aguarde a solução do litígio na esfera administrativa quando se tratar de crimes materiais. Não por submissão à ação administrativa, não por serem preliminares insuperáveis os elementos instrutórios contidos no procedimento, mas porque o tributo devido em discussão é elemento inafastável do tipo. Se se conclui que ele não existia, o tipo falece junto.

Ademais, pelo Regimento Interno do Conselho de Recursos Fiscais do Estado do Rio Grande do Norte:

Art. 26 Ao Procurador do Estado, como assistente da Fazenda Estadual, compete:

(...)

VIII - remeter ao Ministério Público, para instrução do processo criminal cabível, os elementos comprobatórios contidos em autos e papéis, de crime contra a ordem tributária, na forma como dispuser a legislação federal.

A iniciativa da Procuradoria, como se depreende do inciso oitavo acima, não está adstrita à casuística da qual exsurjam provas para processo criminal que tenham sido obrigatoriamente utilizadas para a modulação para o prazo administrativo alargado. Como se disse, a falta de pagamento, por exemplo, sempre inibe essa discussão. O órgão possui plena

autonomia regimental para que, mesmo nas ações em que um Auditor ou um Diretor de Unidade Regional, nos moldes do artigo 186 do Regulamento de Procedimentos e de Processo Administrativo Tributário, aprovado pelo Decreto Nº 13.796, de 16 de fevereiro de 1998 do Rio Grande do Norte, por serem menos especializados em direito penal, porventura não se deem conta que um determinado elemento instrutório coligido no processo ou mesmo um comportamento descrito possa constituir crime, preencha um tipo penal considerado, nestas situações pode a Insigne Representação da Procuradoria Geral do Estado prosseguir ao seu poder-dever de remeter material instrutório ao Ministério Público.

Portanto, por tudo o mais já dito e discutido, VOTO por NÃO CONHECER DOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO interpostos.

É como voto.

Sala do Cons. Danilo Gonçalves dos Santos, Natal RN, 25 de fevereiro de 2014.

Cons. Davis Coelho Eudes Da Costa  
Relator



**RIO GRANDE DO NORTE  
SECRETARIA DA TRIBUTAÇÃO  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS**

**PROCESSO Nº** 0162/2013- CRF  
**PAT Nº** 0730/2011- 1ª URT  
**RECURSO** EMBARGO DE DECLARAÇÃO  
**EMBARGANTE** ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE/PROCURADORIA  
GERAL DO ESTADO  
**EMBARGADA** BIBOCA CALÇADOS LTDA  
**ADVOGADO** TIAGO CAETANO DE SOUZA  
**RELATOR** CONS. DAVIS COELHO EUDES DA COSTA

**ACÓRDÃO Nº 0013/2014 - CRF**

Ementa: PROCESSUAL. AUSÊNCIA DE OMISSÃO OU OBSCURIDADE NO ACÓRDÃO. NÃO CONHECIMENTO. ART. 103 REGIM. CRF.

1. Ausência dos pressupostos do artigo 103 do Regimento Interno do CRF, Resolução 001/2009-CRF, como também do art. 535, I e II, do Código de Processo Civil.
2. Os embargos de declaração não constituem meio processual adequado para a reforma do *decisum*, pois, além de não conter omissões, não é possível atribuir-lhes efeitos infringentes, salvo em situações excepcionais, o que não ocorre no caso em questão. Precedente do STF citado.
3. Embargos de declaração não conhecidos.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, ACORDAM os membros do Conselho de Recursos Fiscais do Estado do Rio Grande do Norte, por maioria de votos, em não conhecer dos embargos de declaração.

Sala Conselheiro Danilo Gonçalves dos Santos, Natal RN, 25 de fevereiro de 2014.

André Horta Melo  
Presidente

Davis Coelho Eudes da Costa  
Relator

Ana Karenina de Figueiredo Ferreira Stabile  
Procuradora do Estado