



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

**PROCESSO Nº** 0163/2013- CRF  
**PAT Nº** 1124/2011- 1ª URT  
**RECURSO** EMBARGOS DE DECLARAÇÃO  
**EMBARGANTE** SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO - SET  
**EMBARGADA** MANUELA BEZERRA COSTA  
**RELATOR** CONS. SANDRO CLÁUDIO MARQUES DE ANDRADE

**RELATÓRIO**

Contra a **RECORRENTE** acima qualificada foi lavrado o Auto de Infração nº 1124/2011 de 22 de dezembro de 2011, em cumprimento à Ordem de Serviço nº 4596 denunciando: primeira ocorrência, deixou de recolher o imposto devido, estabelecido no art. 2º, I do RICMS, originado pela insuficiência de escrituração das operações de saída de mercadorias tributadas, constatada através da conciliação dos valores das saídas declaradas pela autuada ao fisco com os valores informados pelas administradoras de cartão de crédito/débito, relativo à operações de venda realizadas pela autuada na modalidade crédito e ou débito, infringindo o art. 150, XIII c/c art. 150, III e art. 609 e art. 614, I todos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo decreto nº 13.640 de 13/11/1997, com penalidade prevista do art. 340, III, “f”; gerando um débito fiscal de ICMS R\$44.262,23 e Multa de R\$39.054,92 totalizando R\$83.317,15 – em valores originais.

<b>DEMONSTRATIVO DO DÉBITO FISCAL - AUTUAÇÃO</b>		
<b>OCORRÊNCIAS</b>	<b>ICMS</b>	<b>MULTA</b>
01 Dar saída à mercadoria sem NF	44.262,23	39.054,92
<b>TOTAL</b>	<b>83.317,15</b>	

Os autos ANEXOS à inicial contêm: Ordem de Serviço (fls. 03), Consulta a Contribuinte – base SIGAT (fls. 04), Extrato Fiscal do Contribuinte (fls. 05), Demonstrativo de Ocorrência (fls. 06), Procuração (fls. 17), Notificação nº 00000945/2011 (fls. 18), Pedido de Parcelamento de Débitos Fiscais (fls. 20 e 21), Comprovantes de Pagamentos (fls. 23 e 24), Encaminhamento de Cópias das Decisões (fls. 48), Carta de Intimação (fls. 49 e 51), Termo

de Juntada de AR (fls. 50 e 52), Termo de Intimação Fiscal (fl. 53).

A IMPUGNAÇÃO foi interposta em 28 de dezembro de 2011 (fls. 13 a 16).

As CONTRARRAZÕES foram oferecidas em 15 de fevereiro de 2012 pelos autuantes, suplicando a manutenção integral do auto de infração como consta na inicial (fl. 26)

Nos autos constam, ainda, TERMO DE INFORMAÇÃO SOBRE ANTECEDENTES FISCAIS dando conta que a Recorrente não é reincidente (fl. 11).

A DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA nº103/2012-COJUP prolatada em 18 de junho de 2012, considerando o teor da impugnação e da contestação julga PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração lavrado contra a empresa Manuela Bezerra Costa. (fls.28 a 47), excluindo do feito apenas o débito de dezembro de 2006 que já havia feito parte de parcelamento anterior, mas mantendo a integralidade da autuação quanto ao trabalho restante.

O RECURSO VOLUNTÁRIO interposto em 31 de julho de 2012 (fls. 55 a 63), recorre contra Decisão da COJUP alegando insubsistência e improcedência da ação fiscal e requer que seja acolhido para que possa ser decretada a decadência dos créditos tributários de ICMS atribuídos aos meses de julho a novembro de 2006, bem como as penalidades aplicadas, cancelando-se toda a dívida ora reclamada, por entender ser medida de justiça.

O DESPACHO do ilustre Procurador da Douta Procuradoria Geral do Estado é no sentido de informar que exercerá prerrogativa do art. 3º da Lei Régia nº 4.136/72 qual seja, oferecimento de parecer oral quando da Sessão de Julgamento no e. CRF (fls.67pp). NO ACÓRDÃO Nº 290/2012 – CRF, os membros do Conselho de Recursos Fiscais acordam por unanimidade de votos em harmonia com o parecer oral do digno integrante da douta Procuradoria Geral do Estado em conhecer os recursos interpostos, negando provimento ao recurso de ofício e DANDO PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO e ainda “Doravante, declarando suspensa a exigibilidade do crédito tributário remanescente nos termos do art. 156, VI do CTN, em razão do parcelamento acostado aos autos.” (fls. 68 a 73).

O Estado do Rio Grande do Norte, por meio dos seus procuradores, interpôs EMBARGOS DE DECLARAÇÃO no dia 21 de dezembro de 2012, alegando haver contradição entre a fundamentação do julgado e a conclusão, intentando aclarar e eventualmente modificar a decisão recorrida por entender haver ocorrido contradição e omissão do acórdão em não apreciar se caracterizado ou não o comportamento doloso ou fraudulento da empresa, bem assim, se houve pagamento a menor, que segundo o embargo

constituem “pontos essenciais para fixar o *dies a quo* do prazo decadencial pelo artigo 173, I, do CTN.”. Ainda suscita que houve decisão *extra petita*, da qual importou em *reformatio in pejus*, fazendo-se necessário a reforma do julgado, ao menos, para que se retire do dispositivo a determinação de alteração do parcelamento já firmado pela empresa-recorrente, pelo fato da julgadora haver confundido dezembro de 2005 com dezembro de 2006. Requer que sejam sanadas a contradição e a omissão apontadas, por questões de coerência com a fundamentação exarada no voto e por ausência de enfrentamento da caracterização ou não o comportamento doloso ou fraudulento da empresa, bem assim, na questão da existência ou não de pagamento do crédito. Sucessivamente, reformar o julgado para que se retire do dispositivo a determinação de alteração do parcelamento já firmado pela empresa-recorrente. (fls.47 a 57).

É o que importa relatar.

Sala do Cons. Danilo Gonçalves dos Santos, Natal RN, 20 de maio de 2014.

Sandro Cláudio Marques de Andrade  
Relator



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

**PROCESSO N°** 0163/2013- CRF  
**PAT N°** 1124/2011- 1ª URT  
**RECURSO** EMBARGOS DE DECLARAÇÃO  
**EMBARGANTE** SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO - SET  
**EMBARGADA** MANUELA BEZERRA COSTA  
**RELATOR** CONS. SANDRO CLÁUDIO MARQUES DE ANDRADE

**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 adstrita ao quadro da Secretaria de Tributação.

O artigo 104 do mencionado regulamento prevê ainda a oitiva do Procurador do Estado.

Satisfeitas as condições formais do recurso, adentramos o seu mérito.

Assiste razão à Egrégia Procuradoria quando alega contradição no Acórdão. No voto da ilustre julgadora recursal, à página 72, por um lado a fundamentação assevera que “não merece reproche a decisão recorrida”, mas o dispositivo se engana ao afirmar que está “dando provimento ao recurso voluntário”, uma vez que, pelo contexto que se erige da decisão ela está, na verdade, não provendo a decisão, rejeitando o seu mérito.

No tocante à referência, na mesma parte dispositiva à exclusão do parcelamento do valor cobrado referente à competência de dezembro de 2005, a eminente julgadora se enganou, e quis seguramente referir-se a dezembro de 2006. Tal confusão é fácil de se deduzir até por que o exercício de 2005 sequer figura no período objeto de fiscalização, como se depreende do processo, ou, mais diretamente, como se vê na delimitação conferida pela Ordem de Serviço nº4.596/2011 à página 3. Além do mais, quando a eminente julgadora acusa que a decisão singular “não merece reproche”, ela também está se referindo à exclusão

do mês de dezembro de 2006, conforme explanado pelo ilustre julgador de 1ª instância ao fim da página 46.

Portanto decidimos alterar a redação da parte dispositiva do voto, para o texto passar a constar no sentido de: “conhecer dos recursos de ofício e voluntário interpostos e lhes negar provimento, julgando a ação fiscal procedente em parte, reformando-lhe apenas para excluir da autuação a cobrança relativa à competência do mês de dezembro de 2006, uma vez anteriormente já ter sido objeto de parcelamento de débitos”.

No que tange à postulação da Egrégia Procuradoria de cumular o pedido desejando efeitos infringentes, modificativos, na parte que se refere à “omissão” ventilada pelo item “b” do pedido, ao fim da fl. 56, este juízo decide por não dar provimento a esta parte do pedido.

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.

Na decadência analisada em relação ao período de 2006, o eminente julgador de 1ª instância colacionou doutrina e copiosa jurisprudência sobre algumas das interpretações e teses sobre o prazo de decadência de impostos tipicamente lançados por homologação.

Fixemo-nos no que foi agitado, não só pelo ilustre julgador, mas também pela defesa da autuada acerca daquilo que é apenas uma parte do rico e multifacetado repertório hermenêutico que recai sobre a interpretação da decadência no CTN para tais impostos referidos.

À guisa de introdução, afastemos logo o esforço interpretativo de situação onde ela não está presente: o caso de ICMS declarado e não pago, ou pago parcialmente. A jurisprudência pátria, em tais casos, é sólida ao ensinar que se trata de situações onde não mais se discute o efetivo lançamento, ainda que seja a conhecida antecipação de pagamento

---

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

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:

São dois o prazos de decadência em análise. O primeiro deles é a regra do artigo 150, § 4º do CTN, que diz:

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 do 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 o prazo que este artigo estabelece para que haja a auditoria ou para que haja o exame de toda e qualquer situação deste tributo.

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.

Esse é o modelo de utilização e articulação dos dois prazos preconizados segundo a hipótese “a” acima exposta. É a mais vetusta do Sistema Tributário Nacional. Tal enfoque tão determinado na interpretação da norma, no entanto, há muito já experimentou na jurisprudência uma abreviação.

No caso da hipótese “b”, é introduzida uma sutileza hermenêutica. 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 fez 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 substantivo.

E é bom que distingamos aqui claramente a dessemelhança com que a doutrina e a jurisprudência trata o lançamento de ofício *original*, que é da natureza vestibular do lançamento de determinados tributos, do lançamento de ofício adjetivo, subsidiário, que é aquele efetuado quando não se configura o lançamento por homologação, em seu vácuo, em sua ausência.

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>2</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 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

---

<sup>2</sup> **Manual de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2013. p. 802-803.

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

REsp973.733/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 pôde 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).

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>3</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 irrisignação 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 espichamento 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”

---

<sup>3</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.

administrativo. Depois de 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 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 depois de 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 mencionamos 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, não dispensam o exame de subjetividade, não derivam “de forma objetiva na consecução distorcida dos deveres instrumentais”. (grifei).

Caso derivasse de forma objetiva dos deveres instrumentais, caso fosse presumida, seria bastante rara a tal exigência de prova tão presente e repetida nas decisões de Tribunais Superiores. Não há como 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). Nesses casos, que são tudo menos escassos, também se aplica a decadência do art. 150, §4º. Queremos frisar: a casuística “b” ocorre de forma abundante e excessiva na jurisprudência dos Tribunais Superiores brasileiros. E isso, por acaso, 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.

Isso se dá por uma razão prática: aqueles eventuais procederes, se alegados pelo fisco, constituem alguns dos tipos penais presentes na Lei 8.137/90 e o Fisco, querendo aplicar esta modalidade, adita, condiciona ou antecipa para a integridade do lançamento, uma discussão de direito penal que ele pode dispensar se resolver caminhar por outras opções procedimentais que lhe facultam a lei, a doutrina e a jurisprudência tributária. E ele tem buscado esta celeridade e eficiência em suas ações, experimentado sucessos crescentes que têm resultado num crescimento da arrecadação tributária em taxas de incremento superiores e descoladas do crescimento econômico do país. Sem necessitar, por exemplo, desgastar-se com provas de dolo, ou mesmo ter que adicionalmente postular que o dolo nestes casos se presumiria, no que iria certamente encontrar sólida resistência jurisprudencial - ele já avança com a elasticidade do artigo 173, I do CTN sobre a ausência de antecipação de pagamento, endossado por copiosa jurisprudência, teor da hipótese “b” que discutimos.

Frise-se que, no entanto, nada impede que a Procuradoria ajuíze discussão sobre o que ocorreu e que de fato depois fique configurado, por exemplo, o dolo na antecipação de pagamento e que se venha a condenar penalmente o autuado, respeitando seu direito ao contraditório.

Ora, mas o Fisco ali já adiantou com segurança jurídica inquestionável a sua cobrança e garantiu sua arrecadação sob a hipótese de ausência de antecipação de pagamento que discutimos, sem precisar ser condicionado previamente por esta discussão para avançar até a amplitude do artigo 173, I, ou seja o fisco pôde celeremente beneficiar-se de um prazo maior repousado em confortável doutrina e jurisprudência.

Finalmente, mencionemos a hipótese “c”, que foi acolhida pela Egrégia Conselheira na decisão atacada, conquistando a unanimidade de entendimento do colegiado, em adesão ao argumento trazido do julgado de 1ª instância. 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 o prazo do artigo 173, I do CTN. Tal circunstância remete à jurisprudência existente neste sentido, apensada pelo Eminentíssimo Julgador da 1ª Instância, como no REsp. nº 973.189/MG, à fl. 38 e no REsp. nº 448.416/SP, que insistimos repetir..

**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)

Pelo entendimento esposado é indiferente o fato de uma autoridade fiscal efetuar o lançamento de uma diferença faltante da parcela antecipada do tributo, durante um

exame homologatório, logo antes ou logo depois de passados cinco anos da ocorrência do fato gerador, as circunstâncias para efeitos de extinção do crédito serão as mesmas. Pois só se considera aqui lançado o que haja sido recolhido em conformidade com a legislação; o que houver por divergir está em aberto e sujeito a um lançamento de ofício substantivo. O prazo de cinco anos do artigo 150, §4º do CTN só se aplica ao adiantamento do pagamento regularmente efetuado, independente da necessidade de comprovação de dolo, fraude e simulação com intuito de modular os prazos, já que qualquer diferença está sujeita ao lançamento de ofício substantivo, afeto ao prazo do artigo 173, I.

Para Vicente Rao<sup>4</sup>:

(...) a hermenêutica tem por objeto investigar e coordenar por modo sistemático os princípios científicos e leis decorrentes, que disciplinam a apuração do conteúdo do sentido e dos fins das normas jurídicas e a restauração do conceito orgânico do direito para efeito de sua aplicação e interpretação.

E um dos corolários mais habituais que se seguem à organicidade do direito é o de sua unicidade, que de sua interpretação as normas formem um conjunto atuante para o todo legislativo. Mas também mais modernamente Jacques Derrida assevera que “para uma conversação escrita vale basicamente a mesma condição fundamental de uma conversa. Ambos os parceiros precisam ter boa vontade para tentar compreender um ao outro”<sup>5</sup>.

A Eminente Procuradoria solicitou cumulativamente (em 4.b, fl.56) “sanar a omissão apontada no tópico 2 pertinente à ausência de enfrentamento da caracterização ou não do comportamento doloso ou fraudulento da empresa bem assim da questão da questão” (*sic*) “da existência ou não de pagamento do crédito, pontos essenciais para fixar o *dies a quo* do prazo decadencial (...)”. A soberania da decisão do Conselho de Recursos Fiscais entendeu então que as circunstâncias do caso que enfrentara convidava, no mesmo sentido sugerido pelo juízo *a quo*. Não se trata da mesma inteligência que costumava conferir ao assunto, mas se trata de um tráfego por doutrina e vias jurisprudenciais legítimas da hipótese “c” que lhes conduziram traduzir o interesse público às circunstâncias que então encontraram, e dado à plasticidade dos fatos acharam por ser sensíveis à hipótese ventilada pelo Íncrito Julgador de 1ª Instância ao qual a Conselheira apresentou como decisão que não merecia reproche. E foi nesse diorama e nesse montante confirmado que foi pago à vista pela resignada EMBARGADA, com cálculo apostado em documento fiscal pela repartição preparadora, o que é revelador da suficiência da comunicação no discurso questionado, mesmo antes dos

<sup>4</sup> *O direito e a vida dos direitos*. São Paulo: Max Limonad, 1952. p. 542. v.2.

<sup>5</sup> A Estrutura, o Signo e o Jogo no Discurso das Ciências Humanas. *In*: A Escrita e a Diferença. *Apud*: SCHMIDT, Lawrence K.. *Hermenêutica*. São Paulo: Vozes, 2012. p. 232.

saneamentos a serem promovidos com arrimo em contradição, conforme nos pronunciamos inicialmente.

Não há possibilidade de conhecer do embargo neste tópico. Carece de interesse de agir. O conhecimento e provimento do primeiro pedido calcado em contradição já saneia e assim prejudica o pedido cumulativo por omissão. Sabe-se que o interesse de agir é inspirado pela verificação de duas premissas: a utilidade e a necessidade do processo. A utilidade está em se demonstrar que o processo pode trazer benefícios ao postulante; a necessidade está presente quando o direito desejado só se pode concretizar por meio da instauração do processo. O Professor Alexandre Freitas Câmara ensina: “Assim é que, para que se configure o direito de agir, é preciso antes mais nada que a demanda ajuizada seja necessária.”<sup>6</sup>. O estabelecimento do *dies a quo* na hipótese “c” dispensa comprovação do dolo conforme foi declinado e essa é evidentemente a tese alimentada pela 1ª Instância à qual o julgado recursal aderiu. Embora a 1ª Instância Julgadora tenha longamente exposto sobre a ampla variedade de hipóteses existentes no direito e inclusive, entre todas elas, também apontando as que envolvem a motivação ao artigo 173, I pela a tipologia do dolo, fraude e simulação, tão rara é a utilização da modalidade dolosa ou fraudulenta para esse deslocamento da decadência no repertório de decisões que sequer sua eventual alusão anima os julgadores a enfrentá-la todas as vezes no voto, já que é acionada para se conseguir um fim que é atingido por outros meios mais desembaraçados, como foi o caso. E porque os Eminentes Conselheiros fazem repetitivas e usuais adesões às teses que dispensam discussões penais condicionantes, valorizam o interesse público na medida em que focalizam a função jurisdicional de compor o litígio, sem transformar a decisão em peça congênere a laudo pericial ou tratado doutrinário. O juiz não está obrigado a responder todas as alegações das partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para fundar a decisão. Não especular sobre modalidades de decadências mais rarefeitas não inquina a decisão de omissão, e fazê-lo depois em sede de embargo reabriria a discussão da causa. Embargos Declaratórios não se prestam a esse fim. Recordemos recorrentes brocardos da jurisprudência nacional no excerto deste paradigmático voto a seguir, que depois é escoltado por decisões de Tribunais Superiores:

(...) o sistema do livre convencimento motivado do Juiz, que vige no Direito Processual Civil Brasileiro, permite que o julgador seja soberano no exame das provas trazidas aos autos, podendo decidir de acordo com sua convicção, não ficando o Magistrado adstrito aos argumentos esposados pelas partes, podendo adotar aqueles que julgar adequados para compor o litígio.

Segundo pertinente observação do Ministro Franciulli Netto:

---

<sup>6</sup> *Lições de Direito Processual Civil*. São Paulo: Atlas, 2013. p.151.

A função teleológica da decisão judicial é a de compor, precipuamente, litígios. Não é peça acadêmica ou doutrinária, tampouco destina-se a responder a argumentos, à guisa de quesitos, como se laudo pericial fora. Contenta-se o sistema com a solução da controvérsia observada a *res in iudicium deducta*. (Resp nº 503.205/SC. 2ª Turma. DJ de 29.03.2004).

Na mesma linha é o magistério de Theotônio Negrão, segundo o qual:

O juiz não está obrigado a responder todas as alegações das partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para fundar a decisão, nem se obriga a ater-se aos fundamentos indicados por elas e tampouco a responder um a um todos os seus argumentos (RJTJESP 115/207). (in Código de Processo Civil. Saraiva, 29ª edição, p.448). (...)

(TJ-SE. 2ª Câmara Cível. Acórdão 5149/2013. Relator: Des. Ricardo Múcio Santana De Abreu Lima. 22 abr. 2013 - DJSE).

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)

E, por fim, registrar que o EMBARGADO, uma semana após a decisão do CRF, dirigiu-se à Repartição Preparadora e pagou à vista parte do débito discutido no processo, como informa a repartição à fl. 68, ainda irresignando-se quanto aos valores referentes aos exercícios de agosto a novembro de 2006.

Portanto, decido CONHECER PARCIALMENTE DOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO interpostos pela Egrégia Procuradoria Estadual, e DAR PROVIMENTO AO EMBARGO DE DECLARAÇÃO no pedido fundamentado em interpelação de contradição do *decisum*, para aqui dar nova redação ao texto da parte dispositiva do Voto do Eminentíssimo Relator expressado no Processo nº 0233/2012 – CRF, assim como ALTERAR o seu respectivo Acórdão nº 290/2012, que deve ser REPUBLICADO, e que passam a apresentar as redações que adiante apresentamos e NEGAR CONHECIMENTO AO EMBARGO DE DECLARAÇÃO no pedido cumulativo sob a alegação de omissão do Acórdão em não apreciar comportamento doloso.

A parte dispositiva nos dois últimos parágrafos assertivos da fl. 72, é substituída pelo texto:

Por tais razões, e considerando ainda tudo o mais que do processo consta, VOTO, em harmonia com o parecer oral do ilustre representante da Douta Procuradoria Geral do Estado, por conhecer dos recursos de ofício e voluntário interpostos e lhes negar provimento, julgando a ação fiscal procedente em parte, reformando-lhe apenas para excluir da autuação a cobrança relativa à competência do mês de dezembro de 2006, uma vez anteriormente já ter sido objeto de parcelamento de débitos.

Doravante, declaro suspensa a exigibilidade do crédito tributário pelo parcelamento interposto e homologado nos termos do art. 151, VI do CTN.

E o Acórdão a ser republicado, também merece a seguinte redação aclarada conforme consta à página seguinte:



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

**PROCESSO N.º** 0233/2012 – CRF  
**PAT N.º** 1124/2011 – 1ª. U.R.T  
**RECORRENTE** MANUELA BEZERRA COSTA/SECRETARIA DA  
TRIBUTAÇÃO - SET  
**RECORRIDO** OS MESMOS  
**RECURSO** VOLUNTÁRIO E EX-OFFÍCIO  
**RELATOR** CONS. TEREZA JÚLIA PEREIRA PINTO

**ACÓRDÃO Nº 290/2012**

EMENTA – ICMS – SAÍDA DE MERCADORIA DESACOMPANHADA DE NOTA FISCAL, APURADA ATRAVÉS DO CRUZAMENTO DOS RELATÓRIOS EMITIDOS PELAS ADMINISTRADORAS DE CARTÃO DE CRÉDITO COM GIMs DECLARADAS.

Não há que se reformar decisão proferida em primeiro grau que, fundamentada em provas válidas carreadas aos autos, mantém o crédito tributário lançado de ofício, subtraindo-lhe apenas o valor já parcelado de dezembro de 2006. Recursos conhecidos e improvidos. Ação Fiscal procedente em parte.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, ACORDAM os membros do Conselho de Recursos Fiscais do Estado do Rio Grande do Norte, à unanimidade de votos em harmonia com o parecer oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado, em conhecer os recursos interpostos, negando-lhes provimento. Doravante, declarando suspensa a exigibilidade do crédito tributário remanescente nos termos do art. 156, VI do CTN, em razão do parcelamento acostado aos autos.

Sala Conselheiro Danilo Gonçalves dos Santos, Natal RN, 13 de dezembro de 2012.

Waldemar Roberto Moraes da Silva  
Presidente

Tereza Júlia Pereira Pinto  
Relatora

Luiz Antônio Marinho da Silva  
Procurador do Estado”

É como voto.

Sala Conselheiro Danilo Gonçalves dos Santos, Natal RN, 20 de maio de 2014

Sandro Cláudio Marques de Andrade  
Relator



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

**PROCESSO Nº** 0163/2013- CRF  
**PAT Nº** 1124/2011- 1ª URT  
**RECURSO** EMBARGOS DE DECLARAÇÃO  
**EMBARGANTE** SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO - SET  
**EMBARGADA** MANUELA BEZERRA COSTA  
**RELATOR** CONS. SANDRO CLÁUDIO MARQUES DE ANDRADE

**ACÓRDÃO Nº 0040/2014 - CRF**

PROCESSUAL CIVIL. ALEGAÇÕES LATERAIS AO MÉRITO. DESNECESSIDADE DE ENFRENTAR NO *DECISUM*. EMBARGO DE DECLARAÇÃO. CONHECIMENTO E ACOLHIMENTO PARCIAIS. OMISSÃO. REABERTURA DE DISCUSSÃO NÃO ADMISSÍVEL. NÃO CONHECIMENTO. CONTRADIÇÃO. ACOLHIMENTO. REPUBLICAÇÃO DO ACÓRDÃO Nº 290/12 SEM EFEITO MODIFICATIVO.

1. O relator não está obrigado a responder todas as alegações das partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para fundar a decisão, nem se obriga a ater-se aos fundamentos indicados por elas e tampouco a responder um a um todos os seus argumentos. Deve apenas enfrentar a demanda, observando as questões relevantes e imprescindíveis à sua resolução. Embargos declaratórios não se prestam a reabrir discussão da causa. Jurisprudência citada, pacífica nos Tribunais Superiores.
2. Embargos de declaração parcialmente conhecidos e acolhidos. Acolhimento do pedido fundamentado em contradição.
3. Não conhecimento do pedido cumulativo fundamentado em omissão.
4. Manutenção da decisão recursal com superveniência de nova redação aclarada e isenta de contradições sem efeito modificativo. Republicação do Acórdão nº 290/12.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, ACORDAM os membros do Conselho de Recursos Fiscais do Estado do Rio Grande do Norte, à unanimidade de votos, em CONHECER PARCIALMENTE dos embargos de declaração interpostos, acolhendo-os em parte, mantendo o mérito da decisão recursal mas com superveniência de nova redação aclarada e isenta de contradições e determinando a republicação do Acórdão nº 290/2012.

Sala Conselheiro Danilo Gonçalves dos Santos, Natal RN, 27 de maio de 2014.

André Horta Melo  
Presidente

Sandro Cláudio Marques de Andrade  
Relator