

SUMÁRIO

1. Decadência
2. Conclusão
3. Casuística

1. Decadência

A decadência em matéria de direito tributário consubstancia tema do qual decorrem amplos debates doutrinários e jurisprudenciais, razão pela qual entendemos pertinente o tratamento da matéria no presente informativo.

Trata-se de instituto que implica a perda do direito da Fazenda Pública de efetuar o lançamento do crédito tributário, em virtude de sua extinção, nos termos do art. 156, V, do Código Tributário Nacional.

No que tange ao lançamento por homologação a matéria é pacificada na doutrina e jurisprudência no sentido de que o prazo decadencial é contado nos termos do art. 150, § 4º do CTN, segundo o qual 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.

Por outro lado, em relação aos lançamentos de ofício a questão pacificou-se no sentido de que o prazo decadencial é contado, nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, segundo o qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

A questão que sempre gerou debates diz respeito aos casos em que o tributo está sujeito ao lançamento por homologação, não sendo objeto de antecipação pelo sujeito passivo, dando ensejo ao lançamento de ofício. Neste caso, aplicar-se-ia o art. 150, §4º ou o art. 173, I, ambos do CTN?

Neste contexto, o STJ firmou entendimento no sentido de que se aplica o disposto no art. 150, §4º, do CTN nos casos em que ocorre o pagamento parcial ou a declaração de débito pelo sujeito passivo, exceto se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Após reiteradas decisões no mesmo sentido, o STJ, em dezembro de 2015, visando sedimentar a matéria, publicou a Súmula nº 555, segundo a qual:

“Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”.

Com a publicação da Súmula surge relevante discussão: o STJ teria abandonado o princípio do pagamento, em relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, aplicando o art. 173, I do CTN, sempre que não houver declaração do débito por parte do sujeito passivo ou estaria a Súmula apenas consolidando o entendimento do STJ de forma objetiva e concreta, mantendo o entendimento anterior de que quando há pagamento parcial deve ser aplicado o art. 150, § 4º do CTN?

Para a corrente que defende a manutenção do entendimento anterior do STJ, uma Súmula não poderia ser editada sem observar os precedentes sobre a matéria, além do que para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, a declaração do débito já constitui o lançamento por si só, nos termos da Súmula 436 do próprio STJ, motivos pelos quais não haveria razão para se interpretar a Súmula 555 como uma mudança de posição do Tribunal Superior.

De outro lado, uma segunda corrente entende que a Súmula é bastante clara no sentido de que quando não houver declaração por parte do sujeito passivo, não há pagamento e se não há pagamento não há que se falar em homologação, motivo pelo qual aplica-se o disposto no art. 173, I do CTN.

Diante do novo cenário, verifica-se dos julgamentos do Conselho Administrativo Tributário que vem sendo seguida a literalidade da Súmula 555 do STJ, ou seja, se não houve declaração do débito pelo sujeito passivo, sendo o crédito objeto de lançamento de ofício, aplica-se o disposto no art. 173, I do CTN.

BOLETIM INFORMATIVO DA REPRESENTAÇÃO FAZENDÁRIA

Ainda no que tange ao início do prazo decadencial, questão interessante e que merece destaque diz respeito ao termo inicial do prazo decadencial para lançamento do ITCD, sendo que entre outras situações apontadas como termo inicial para contagem do prazo decadencial, as duas principais referem-se à ocorrência do fato gerador ou à ciência da Fazenda Pública da sua ocorrência.

Verifica-se que o Código Tributário Estadual foi alterado, com vigência a partir de agosto de 2013, para fazer constar expressamente em seu art. 182, § 2º que o termo inicial do prazo decadencial no lançamento de ITCD tem como base as informações obtidas quando da declaração do ITCD *causa mortis* ou doação.

Sobre a matéria, a Administração Tributária vem se posicionando constantemente no sentido de que sendo o ITCD tributo sujeito a lançamento por declaração, cabendo ao contribuinte a iniciativa de noticiar a ocorrência do fato gerador, enquanto não cumprida a obrigação pelo contribuinte, não possui o fisco os elementos necessários que lhe permitam a execução do lançamento (art. 142 do CTN), não havendo que se falar em início de prazo decadencial.

Neste sentido, podemos citar os pareceres números 115/09-GPT, 379/2014-GEOT, 348/15-GTRE, 10/16- GTRE e 243/16-GTRE, tendo a Procuradoria Geral do Estado adotado a mesma posição, nos termos do Parecer nº 005729/08-PTr e Despacho nº 010960/2008.

Na mesma esteira, vem se posicionando o Conselho Administrativo Tributário, como veremos nos julgados a seguir transcritos.

Ademais, não podemos deixar de tratar do prazo decadencial para constituição do lançamento quando anulado por vício formal.

O art. 173, inciso II do CTN estabelece que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

A doutrina e a jurisprudência não são muito fartas no que tange a distinção entre vício formal e vício material. Anselmo de Souza, em sua obra Curso Básico de Direito Tributário ensina que: “ O vício formal corresponde a um defeito no processo de formação do

lançamento (....) Já o vício material diz respeito à existência da dívida (....) No vício formal a dívida tributária não é declarada inexistente, mas sim tem declarada viciada a sua formalização (lançamento). No vício material a dívida que a Fazenda Pública alega existir, na verdade não existe...”, (Acórdão CONP nº 1850/16).

A jurisprudência do Conselho Administrativo Tributário até o presente momento vem entendendo que as nulidades previstas no art. 20 da Lei nº 16.469/09, com exceção do erro na identificação do sujeito passivo, são todas de natureza formal, o que permite a reautuação, nos termos do art. 173, inciso II, do CTN.

Neste contexto, além de se discutir sobre a natureza do vício, se formal ou material, com vistas a verificar se o lançamento está albergado pelo prazo decadencial previsto no art. 173, inciso II do CTN, outra questão relevante que deve ser discutida diz respeito a possibilidade de majoração do valor do segundo auto de infração, ou seja, da reautuação.

A matéria é polêmica e podemos afirmar que, em regra, prevalece o entendimento de que não é possível a majoração do valor do segundo auto de infração quando trata de reautuação.

Sobre a matéria, Hugo de Brito Carvalho, Curso de Direito Tributário, 29ª Edição, Editora Malheiros, página 219, assim lecionou: “a rigor, na hipótese prevista no art.173, inciso II, do CTN não se deve falar de interrupção do prazo de decadência. O que a referida norma estabelece é um novo prazo, desta feita para que a Fazenda Pública proceda ao mesmo lançamento tributário, sem incorrer no vício formal que ensejou o anulamento de seu procedimento anterior. O lançamento será outro apenas formalmente, mas há de albergar os mesmos elementos substanciais que se encontravam no anterior. **O valor do crédito correspondente, portanto, não poderá ser maior, a não ser que no procedimento anterior tenha havido algum erro de cálculo. Elemento substancial novo não pode ser incluído**”.

Dessa forma, verifica-se que, excepcionalmente, poder-se-ia majorar o valor do segundo auto de infração quando verificado erro de cálculo. Esse assunto foi debatido no processo nº 4011103236497, ocasião em que o recurso fazendário defendeu a ideia de que não teria havido majoração do segundo auto de infração, visto que o aumento do valor teria ocorrido em virtude de erro de cálculo e que o conjunto probatório do segundo auto de infração seria idêntico ao do primeiro auto de infração,

sendo que até o presente momento o processo supracitado ainda não foi definitivamente julgado.

Sobre o assunto, encontramos um interessante precedente do Tribunal de Justiça de Goiás, Apelação Cível nº 381578.39.2014.8.09.0051. Neste julgado tratou-se de reatuação envolvendo os autos de infração números 4011101341889 e 4011202829372, sendo que o primeiro lançamento exigia ICMS ST decorrente de utilização de base de cálculo inferior a prevista na legislação, decorrente de aproveitamento indevido de crédito, visto que havia limitação de aproveitamento de crédito para fruição de benefício fiscal utilizado e o segundo lançamento utilizou a mesma acusação fiscal, mas desta vez estornando o benefício fiscal da redução da base de cálculo ao invés do estorno de crédito realizado no primeiro auto de infração, anulado por vício formal.

A Terceira Turma Julgadora da Quarta Câmara Cível do Tribunal de Justiça de Goiás, embora tenha sido verificada significativa majoração no valor do segundo auto de infração, entendeu que se aplica ao caso o art. 173, inciso II, do CTN, tendo em vista que o primeiro auto de infração foi anulado por vício formal e que **a segunda acusação fiscal é a mesma, omissão de pagamento de ICMS ST, tendo como fundamento o mesmo conjunto fático probatório.**

Embora o Conselho Administrativo Tributário não possua jurisprudência consolidada sobre a matéria, espera-se que utilize dos motivos determinantes da decisão judicial supracitada e que, em homenagem aos princípios da isonomia e da segurança jurídica, passe a decidir em casos análogos no mesmo sentido.

Por fim, não podemos deixar de ressaltar interessante questão que se não observada pode levar à extinção do crédito tributário, em virtude de decadência, quando o lançamento é efetuado nos últimos dias antes do termo final do prazo decadencial. Neste sentido, lembramos que a constituição definitiva do crédito tributário se dá com a ciência do sujeito passivo no lançamento, implicando dizer, por exemplo, que se um crédito é lançado no dia 27 de dezembro de determinado ano, tendo o prazo decadencial o termo final no dia 31, a intimação do sujeito passivo após esse dia implicará na extinção do crédito tributário pela decadência, sendo recomendado nestes casos seja efetuada a intimação por ciência direta, nos termos do art. 14, inciso III, alínea "a" da Lei nº 16.469/09.

2. Conclusão

Com a publicação da Súmula 555 do STJ, em dezembro de 2015, resta evidenciado que nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, não havendo declaração do débito pelo sujeito passivo, aplica-se o disposto no art. 173, I do CTN.

No que tange ao termo inicial para contagem do prazo decadencial relativo ao ITCD está consolidado o entendimento de que sendo o tributo sujeito a lançamento por declaração, enquanto não cumprida a obrigação pelo contribuinte, dando ciência ao fisco da ocorrência do fato gerador, este encontra-se impossibilitado de efetuar o lançamento, por não dispor dos elementos necessários, nos termos do art. 142 do CTN, não havendo que se falar em início de prazo decadencial.

Em relação à reatuação, deve ser observado o prazo decadencial previsto no art. 173, inciso II do CTN, nos casos em que o lançamento seja declarado nulo por erro formal, nos termos do art. 20 da Lei nº 16.469/09, excepcionada a nulidade por erro na identificação do sujeito passivo que é considerada erro material, aproximando-se da improcedência.

Observa-se, ainda, que nestes casos, em regra, não é possível a majoração do valor do segundo auto de infração, visto que a reatuação presta-se a corrigir vício formal sanável do primeiro lançamento, exceto nas hipóteses de erro de cálculo e nas hipóteses em que o conjunto fático probatório seja o mesmo, como o que ocorreu no julgado judicial supracitado.

Embora o Conselho Administrativo Tributário não possua jurisprudência consolidada sobre a matéria, espera-se que utilize dos motivos determinantes da decisão judicial supracitada para decidir casos análogos no mesmo sentido, em homenagem aos princípios da isonomia e da segurança jurídica.

Nos casos de lançamento em data próxima ao termo final do prazo decadencial, recomenda-se a ciência direta nos autos, visando evitar a extinção do crédito tributário, tendo em vista que a constituição definitiva do crédito tributário se dá com a ciência do sujeito passivo no lançamento.

3. Casuística

Processo nº 4010905116908, Acórdão 1843/17 CONSUP
RECURSO DO SUJEITO PASSIVO PARA O CONSELHO
SUPERIOR. DECADÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

ART. 150 §4º DO CTN. NÃO-OCORRÊNCIA. 1. A cronologia das obrigações acessórias impostas ao sujeito passivo, que precede o recolhimento do crédito tributário, se situa na sequência "registro", "apuração" e, finalmente, "declaração" do débito, de forma que o descumprimento do passo antecedente inviabilizará os passos que logicamente o sucedem. Com efeito, o que não é registrado, não comporá a apuração, tampouco a declaração, e o que não é sequer apurado não pode ser declarado. 2. Para que haja "pagamento" é necessário que haja "apuração" e o que não foi declarado não pode ser homologado. Portanto, em situações tais como a que se apresenta, a aferição de ICMS atrai a aplicação do art. 173, I do CTN quanto à matéria decadência. Súmula nº 555 do STJ.

No mesmo sentido Processo nº 4011700792136, Acórdão nº 110/18 III CJUL; Processo nº 4010800423703, Acórdão 832/16 CONP

TRIBUTÁRIO. ITCD. IMPOSTO SOBRE DOAÇÕES DE BENS E DIREITOS. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. DECADÊNCIA. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO DOS ARTS. 135 E 1.168 DO CÓDIGO CIVIL. INCIDÊNCIA, POR ANALOGIA, DO ENUNCIADO N. 284 DA SÚMULA DO STF. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO DOS ARTS. 173 E 175, I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. INCIDÊNCIA DO ENUNCIADO N. 83 DA SÚMULA DO STJ.

[...]

II - Nos termos do art. 173 do CTN, somente no primeiro dia do exercício seguinte ao ano em que o lançamento poderia ter sido realizado é que começa a transcorrer o prazo decadencial de 5 anos para a constituição do crédito tributário.

III - A Corte a quo considerou que a doação ocorreu em 2001, e a declaração de renda foi entregue em 2002, logo o prazo teve início em 1º/1/2003, pois em 2003, por meio da declaração de renda, com base no Convênio entre o Fisco estadual e a Receita Federal, o fisco estadual teria como efetuar o lançamento do tributo. Entretanto, não o fez. Portanto, o acórdão recorrido encontra-se em sintonia com a jurisprudência desta Corte [...].

(Agravado Interno no Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial. AgInt no AgInt no AREsp 957872/RJ. Rel. Ministro Francisco Falcão. Julgamento em 20/06/2017 - Segunda Turma do STJ)

Processo nº 3035641858050, Acórdão 1538/17 III CJUL

Obrigação tributária principal. Imposto de transmissão causa mortis - ITCD. Doação de imóvel. Ausência de pagamento. Lançamento por declaração. Prazo decadencial disciplinado no art. 173, inc. I, do CTN. Pedido de decadência rejeitado. I -

Tratando-se de lançamento de ofício, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, na forma do art. 173, inc. I, do Código Tributário Nacional. II - Lançamento do ITCMD que somente poderia ter sido realizado no exercício em que foi apresentada declaração do imposto de renda, quando o contribuinte noticia a doação realizada, porquanto vigente o Convênio com a Secretaria de Receita Federal, que passou a informar ao Estado os valores declarados a título de doação nas declarações anuais de imposto de renda. III - Apresentada a declaração de rendimentos em 2011, noticiando a ocorrência de doação em 2010, o prazo para a constituição do crédito tributário tem início em 1º/01/2012 e se exaure em 31/12/2016, não restando, portanto, caracterizada a decadência do lançamento. Entendimento em conformidade com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

No mesmo sentido Processo nº 3035243296079, Acórdão nº 1041/15 da IV CJUL; Processo nº 3035436256036, Acórdão 1321/17 I CJUL; Processo nº 3032168371663, Acórdão nº 2010/16 CONP

Processo nº 4011500281685, Acórdão 743/18 III CJUL

Processual. Preliminar de nulidade da peça básica. Insegurança na determinação da infração. Rejeitada. Preliminar de decadência. Rejeitada. Mérito. ICMS. Obrigação principal. Omissão de imposto decorrente da escrituração indevida de crédito outorgado. Improcedência. 1. Rejeita-se a arguição de nulidade do lançamento por insegurança na determinação da infração, não estando o vício formal caracterizado nos autos à luz da legislação vigente; 2. Rejeita-se a arguição de decadência, sendo o lançamento decorrente de reatuação e tendo ele sido efetuado no quinquênio previsto no art. 173, II, do CTN; 3. Estando regular a apropriação de crédito outorgado efetuada pelo contribuinte, declara-se improcedente o lançamento de ofício que o tenha estornado.

No mesmo sentido Processo nº 3034891910922, Acórdão CONSUP 1148/17; Processo nº 4011300546782, Acórdão 496/17 CONSUP

Processo nº 4010800065602, Sentença 641/16

ICMS. REVISÃO EXTRAORDINÁRIA. MERCADORIA DESACOBERTADA DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL. IMPROCEDÊNCIA. O lançamento só se constitui de forma definitiva com a efetiva ciência do sujeito passivo, devendo ser declarada a decadência quando verificado que a intimação ocorreu após o prazo legal, nos termos do art. 173 do CTN.

No mesmo sentido Processo nº 4010901974810, Acórdão 1354/14 II CJUL.