

PROCESSO - A. I. N° 207351.0004/05-5
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e FRIJEL FRIGORÍFICO E ESTIVAS JEQUIÉ LTDA.
RECORRIDOS - FRIJEL FRIGORÍFICO E ESTIVAS JEQUIÉ LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF n° 0224-02/06
ORIGEM - INFRAZ JEQUIÉ
INTERNET - 05/07/2012

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF N° 0143-12/12

EMENTA: ICMS. 1. IMPOSTO LANÇADO E RECOLHIDO A MENOS. DIVERGÊNCIA ENTRE OS VALORES RECOLHIDOS E OS LANÇADOS NO LIVRO DE APURAÇÃO. Comprovado, pelo Fisco, não ter ocorrido a infração inicialmente imputada ao sujeito passivo. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. EMPRESA DO REGIME NORMAL DE TRIBUTAÇÃO. a) AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTOS EFETUADOS A MENOS. No exercício de 2001, a base de cálculo do imposto pelo sistema da substituição tributária por antecipação era fixada em pauta fiscal (RICMS/BA, art. 61, VI). Excluídas da autuação as parcelas relativas àquele exercício. Quanto ao exercício de 2003, em Diligência realizada por Auditor Fiscal estranho ao feito constatou-se a inexistência dos débitos lançados. Modificada a Decisão recorrida. b) ANTECIPAÇÃO PARCIAL. RECOLHIMENTOS EFETUADOS A MENOS. Demonstrada a inadequação do critério adotado no levantamento fiscal, fato reconhecido pelo autuante na informação prestada, ocasião em que foram levantados novos elementos, o que só é possível noutra ação fiscal. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E DE MATERIAL DE CONSUMO. Imputação parcialmente elidida. Modificada a Decisão recorrida. Não acolhida a preliminar de decadência. Decisão não unânime. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Recurso Voluntário PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos contra julgamento, em Primeira Instância, do Auto de Infração n° 207351.0004/05-5, lavrado em 23/09/2005 para exigir ICMS no valor de R\$617.306,13, acrescido da multa de 60%, em razão de quatro imputações.

São objeto do Recurso de Ofício as Infrações 1, 2 e 3, e do Recurso Voluntário as Infrações 2 e 4:

INFRAÇÃO 1. Recolhimento a menos de imposto em virtude de divergência entre os valores pagos e os escriturados no livro Registro de Apuração do ICMS. Meses de novembro/2000 e de setembro/2003. ICMS no valor de R\$771,48.

INFRAÇÃO 2. Recolhimento a menos de ICMS devido por antecipação tributária, na qualidade de sujeito passivo por substituição, nas aquisições interestaduais de mercadorias relacionadas no Anexo 88 do RICMS/BA. Exercício de 2001 – meses de janeiro a junho, e de setembro a dezembro; exercício de 2003 – meses de meses de janeiro a abril, e de junho a dezembro. ICMS no valor de R\$299.054,45.

INFRAÇÃO 3. Recolhimento a menos de ICMS devido por antecipação tributária parcial, relativamente a mercadorias adquiridas em outras Unidades da Federação, para comercialização. Exercício de 2004 – meses de março a dezembro. ICMS no valor de R\$224.262,07.

INFRAÇÃO 4. Falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestaduais nas aquisições interestaduais de bens para o ativo imobilizado e de material de consumo. Consta, na descrição dos fatos, que o contribuinte escriturou em seu livro Registro de Apuração de ICMS, na coluna “Outros Débitos”, histórico genérico de “diferença de alíquotas”, pelo que o Fisco não teve possibilidade de identificar qual o pagamento referente à aquisição de material de consumo, ou de bem do ativo imobilizado, pelo que foi lançado, nesta imputação, a diferença relativa à aquisição de ambos, o que não causou prejuízo ao contribuinte, e nem ao Estado, pois o cálculo do imposto é o mesmo. Consta também que no Anexo 03 do Auto de Infração, às fls. 122 a 132, estão demonstrados os cálculos relativos às aquisições de material de consumo e de ativo imobilizado separadamente. ICMS no valor de R\$93.218,13.

O Fisco acosta, às fls. 08 a 132, documentos que consistem, dentre outros, em Termo de Início de Fiscalização, cópias de livros fiscais, Relação de Documentos de Arrecadação Estadual – DAEs extraídos do sistema informatizado de Informações do Contribuinte – INC/SEFAZ, e demonstrativos do levantamento fiscal realizado.

O autuado impugnou o lançamento de ofício às fls. 137 a 145 e anexou demonstrativos e cópias de documentos às fls. 146 a 214.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 215 a 224 acatando parcialmente as alegações defensivas e anexando novos demonstrativos às fls. 225 a 322.

O contribuinte voltou a pronunciar-se às fls. 325 a 331 pedindo o julgamento pela procedência parcial do Auto de Infração.

O julgamento unânime em primeira instância manteve parcialmente o Auto de Infração conforme Acórdão nº 0224-02/06, às fls. 340 a 347. Em seu voto assim se expressa o digno Relator:

VOTO

O item 1º deste Auto de Infração acusa o sujeito passivo de ter feito recolhimento de ICMS a menos, em virtude de divergência entre os valores pagos e os escriturados no livro de apuração do imposto.

A defesa juntou provas de que, apesar de aparentemente ter havido as divergências apontadas, os valores devidos foram pagos corretamente.

O fiscal autuante, ao prestar a informação, reconheceu que de fato não houve infração.

No 2º item, a acusação diz respeito a recolhimento de ICMS efetuado a menos pelo sistema de antecipação tributária, nas aquisições interestaduais de mercadorias “relacionadas nos anexos 69 e 88” – ou seja, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

O contribuinte defendeu-se reclamando que o fiscal havia deixado de considerar as Notas Fiscais de devolução de mercadorias, e não atentou para o item VI do art. 61 do RICMS, acrescentado pelo Decreto nº 7.902/01, vigente de 1/1/01 até 27/12/01, o qual determinava que, nas operações com produtos resultantes do abate de aves e de gado bovino, bufalino e suíno, o valor da base de cálculo era a pauta fiscal. Aduz que esse entendimento é reforçado pela regra do § 5º do art. 73 do RICMS, com a redação então vigente. Observa que à época vigoraram as Instruções Normativas 80/01 e 29/02, que fixavam pauta fiscal para os produtos em referência.

Ao prestar a informação, o fiscal autuante argumentou que discordava da defesa quanto à aplicação da pauta fiscal em lugar da adoção da MVA, por entender que não é pacífica a interpretação dos dispositivos que tratam da utilização da pauta fiscal. Considera que, para se determinar o critério a ser adotado, deve-se analisar a regra geral, consubstanciada no art. 56 do RICMS, e depois a questão da pauta fiscal. Comenta em detalhes a

evolução da legislação estadual em torno da questão. O fiscal conclui a análise dessa parte do item em apreço com uma expressão dúbia, que não permite saber se afinal concorda ou não concorda com a defesa, dizendo: “Contemplamos deste modo os argumentos apresentados pelo autuado, na primeira parte de razões da defesa” (fl. 220).

Não me parece tão complexa a questão quanto alega o autuante. Trata-se apenas de aplicar a legislação vigente no tempo dos fatos. Desse modo, não importa o tratamento dispensado no presente à base de cálculo da substituição tributária nas operações com produtos comestíveis resultantes do abate de aves e de gado bovino, bufalino e suíno, prevista no inciso VIII do art. 61 do RICMS, haja vista que esse inciso foi acrescentado pela Alteração nº 49 (Decreto nº 8.853, de 23/12/03, DOE de 24/12/03), efeitos a partir de 1/2/04, e os fatos em discussão no item 2º deste Auto são anteriores.

Examinando a questão à luz da legislação da época, noto que, no tocante ao exercício de 2001, o inciso VI do art. 61 do RICMS (posteriormente revogado) previa que a base de cálculo do ICMS devido por substituição, nas operações com produtos resultantes do abate de aves e de gado bovino, bufalino, e suíno era o valor fixado em pauta fiscal, ou, em sua falta, a prevista no inciso II daquele artigo. A redação do dispositivo era esta:

“Art. 61. A base de cálculo do ICMS para fins de retenção do imposto pelo responsável por substituição, nas operações internas, relativamente às operações subsequentes, bem como para fins de antecipação do pagamento na entrada de mercadoria no estabelecimento e nas demais hipóteses regulamentares, é:

.....
VI - nas operações com produtos resultantes do abate de aves e de gado bovino, bufalino, e suíno, em estado natural, refrigerados, congelados, defumados, secos, salgados ou temperados, inclusive charque, o valor fixado em pauta fiscal estabelecida pela Secretaria da Fazenda, ou, na falta deste, a base de cálculo prevista no inciso II deste artigo;”

Esse inciso havia sido acrescentado ao art. 61 pela Alteração nº 22 (Decreto nº 7.902, de 7/2/01, DOE de 8/2/01), surtindo efeitos de 1/1/01 a 27/12/01, e foi revogado pela Alteração nº 29 (Decreto nº 8.087, de 27/12/01, DOE de 28/12/01). Desse modo, esteve em vigor durante todo o exercício de 2001.

O inciso VI estabelecia, portanto, dois critérios: a) a base de cálculo seria o da pauta fiscal, se houvesse pauta; b) se não houvesse pauta, a base de cálculo seria a prevista no inciso II, ou seja, o valor da operação efetuada pelo vendedor, acrescido das despesas de seguros, fretes, carretos, IPI e outros encargos, mais a MVA. Sendo assim, a interpretação é simples: somente se aplicaria o inciso II se não houvesse pauta. Ocorre que havia, sim, pauta para os produtos em questão, fixada nas Instruções Normativas 80/00, 8/01 e 29/02.

O fiscal elaborou um quadro à fl. 219, indicando instruções normativas e destacando, em negrito, as expressões “Valor mínimo” e “Valor obrigatório”. Porém o próprio fiscal transcreveu à fl. 221 o § 5º do art. 73 do RICMS, onde é dito que o valor de pauta “será adotado como valor mínimo”, ressalvando, em seguida, dentre outras disposições, a regra do inciso VI do art. 61. Note-se que o referido § 5º usou o termo “ressalvado”. Ressalvar – diz o dicionário – significa excetuar, excluir.

É, portanto, indevido o lançamento no tocante ao exercício de 2001.

Ainda com relação ao item 2º, além das devoluções que não haviam sido consideradas pelo autuante, o contribuinte alega que, a partir de 2002, quando se começou a aplicar a base de cálculo prevista no inciso II do art. 61 do RICMS, acrescentando-se ao valor da aquisição a MVA, o fiscal se equivocou na classificação das mercadorias, considerando “dorso de frango” como “carne”. Assinala que, de acordo com o Anexo 88 do RICMS, a MVA prevista para “frango” é distinta da prevista para “carne bovina”. Apresenta demonstrativo para provar que não há imposto a ser pago neste caso.

Na informação fiscal, o autuante reconheceu que realmente no levantamento os dorsos de frango foram classificados como carne bovina. Elaborou novo demonstrativo, explicando que foram considerados os valores referentes ao imposto sobre fretes, bem como os relativos a devoluções e a débitos de fretes.

Ao tomar ciência dos termos da informação fiscal, o contribuinte manifestou-se apenas quanto aos elementos do exercício de 2001, embora concluisse suas ponderações acerca do item 2º dizendo que, “Outrossim, conforme temos demonstrado anteriormente, não existem diferenças a recolher para este item da autuação”.

Em suma, em sua última manifestação, o autuado não foi objetivo quanto aos valores relativos ao exercício de 2003, dando a entender que não havia nada a acrescentar além do que já expressara na defesa inicial.

Sendo assim, aparentemente a questão estaria resolvida. Ocorre que, comparando os valores lançados originariamente com os estipulados após a revisão do lançamento feita na informação fiscal, nota-se que o valor do débito praticamente duplicou, passando de R\$29.467,91 (fl. 75-C) para R\$54.886,56 (fl. 220).

No julgamento, não pode haver agravamento dos valores autuados. O art. 156 do RPAF prevê que, havendo evidência de agravamento da infração ou necessidade de lavratura de outro Auto de Infração, deve o órgão julgador representar à fiscalização para instaurar novo procedimento fiscal.

Mantendo os valores originariamente lançados no item 2º do Auto de Infração, relativamente ao exercício de 2003, no total de R\$29.467,91, recomendando à repartição competente que determine, em nova ação fiscal, a verificação de possíveis diferenças a serem lançadas. Evidentemente, se o contribuinte, antes de nova ação fiscal, sanar irregularidades porventura existentes, inclusive mediante denúncia espontânea, se eximirá de sanções.

No item 3º, o autuado é acusado de ter feito recolhimento de ICMS a menos a título de “antecipação parcial”, relativamente a mercadorias adquiridas para comercialização procedentes de outros Estados.

O autuado reclama que o fiscal ignorou o Termo de Acordo firmado entre a empresa e a fazenda estadual, que prevê a redução da base de cálculo do imposto em 41,176%, de forma que a carga tributária resultante seja de 10%. Sustenta que, em se tratando de mercadoria oriunda das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, em que as operações são tributáveis à alíquota de 12%, não há recolhimento de “antecipação parcial”, sendo indevida a exigência de 5% constante no Auto de Infração. Já com relação às mercadorias procedentes das regiões Sul e Sudeste, cujas operações são tributáveis à alíquota de 7%, a antecipação a ser feita é de 3%, e não de 10%, como foi estipulada no Auto de Infração. Baseia-se no item 17 do informativo “Perguntas e Respostas” constante no portal da Secretaria da Fazenda na internet.

O fiscal admite que a reclamação do autuado tem procedência, porém haveria um “valor residual” de R\$19.211,19, e aduz: “resume-se a uma única ocorrência em 31/12/2004 com data de vencimento em 09/01/2005 no valor de R\$ 19.211,19” (fl. 223).

Ao tomar ciência da informação, o contribuinte manifestou-se reclamando que o autuante, na informação, incluiu no novo demonstrativo um suposto recolhimento de imposto a menos a título de “antecipação total” referente ao ano de 2004, sendo que no lançamento originário não consta qualquer referência a tal irregularidade, haja vista que nos demonstrativos fiscais relativos a 2004 apenas são apurados valores relativos à “antecipação parcial”. Reclama que isso implica constituição de novo crédito tributário no bojo da informação fiscal sobre defesa de Auto de Infração.

Noto que o fiscal reconheceu ser indevida a autuação no que concerne ao suposto recolhimento de ICMS a menos a título de “antecipação parcial”, porém apurou um débito que denominou de valor residual, sem explicar o que viria a ser esse tal “valor residual”. O autuante conclui dizendo que a infração 3ª “resume-se a uma única ocorrência em 31/12/2004 com data de vencimento em 09/01/2005 no valor de R\$ 19.211,19”. Ocorre que, examinando-se o demonstrativo à fl. 223, não é correto dizer-se que a infração se resume a uma única ocorrência em 31/12/04, haja vista que os fatos ocorreram em vários meses, havendo períodos em que parece que o contribuinte pagou a mais, e em outros pagou a menos. De qualquer forma, não parece ser verdade que a infração se resuma a “uma única ocorrência”, fixada aleatoriamente em 31/12/04.

Além disso, resta analisar a alegação do autuado de que, na informação fiscal, o fiscal incluiu elementos de um suposto recolhimento de imposto a menos a título de “antecipação total” referente ao ano de 2004, sendo que no lançamento originário não consta qualquer referência a tal irregularidade, haja vista que nos demonstrativos fiscais relativos a 2004 apenas são apurados valores relativos à “antecipação parcial”.

Analizando os demonstrativos originários (fls. 107 a 121), noto que, no cabeçalho ou título, consta a expressão “Cálculo da antecipação tributária parcial – 2004”, ao passo que, nos demonstrativos apresentados na informação (fls. 290 a 322), os demonstrativos ostentam o título “Cálculo da antecipação parcial e da substituição tributária (Anexo 88) – 2004”.

Cumpre notar, ainda, que no levantamento originário (fls. 107 a 121) os apontamentos compreendem os meses de março a dezembro, mas na revisão (fls. 290 a 322) eles vão de janeiro a dezembro.

No levantamento originário não houve aplicação de MVA (pois na “antecipação parcial” não se aplica MVA), mas nos novos demonstrativos foi adotada MVA (o que indica que na revisão foram incluídos elementos da “antecipação total”).

Sendo assim, o contribuinte tem razão: na revisão feita na informação fiscal, foram incluídos elementos alheios ao lançamento originário. Sendo verídico o teor dos títulos (cabeçalhos) dos novos demonstrativos fiscais, o autuante afastou-se do fulcro inicial da autuação, que se prendia ao imposto devido a título da chamada “antecipação parcial”, incluindo valores relativos ao que está sendo chamado por aí de “antecipação total”.

É preciso distinguir as figuras jurídico-tributárias, para que não haja transtornos como este. A legislação baiana prevê o pagamento de ICMS na modalidade de “antecipação parcial”, espécie de antecipação que mais apropriadamente deveria denominar-se “antecipação provisória”, figura tributária de natureza diversa da antecipação tributária por substituição, que tem o caráter de “antecipação definitiva”, por encerrar a fase de tributação das mercadorias, ao contrário da “parcial” (provisória), que tem caráter transitório. Apesar de haver entre as duas modalidades de antecipação uma relação de gênero e espécie, trata-se de figuras tributárias com pressupostos e consequências diversas. Uma implica o encerramento da fase de tributação, e a outra, não;

numa há aplicação de MVA, na outra, não; e há ainda o fato de que não estão sujeitas à antecipação dita “parcial” as mercadorias enquadradas no regime de antecipação tributária por substituição.

Para evitar confusão, seria melhor que o legislador, no futuro, desse nova denominação ao instituto da “antecipação parcial”.

Em suma, não está claro o que o fiscal quis dizer com a expressão “valor residual”; não parece verdade que a infração se resuma a uma única ocorrência, fixada aleatoriamente em 31/12/04, conforme sugere o autuante (fl. 223); e está patente que, na informação fiscal, o autuante se afastou do fulcro inicial da autuação, incluindo elementos estranhos ao fato imputado inicialmente ao sujeito passivo.

Por conseguinte, é indevido o lançamento do item 3º. Quanto ao “valor residual” apurado na informação fiscal, represento ao órgão competente da fiscalização no sentido de que examine se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento visando a apurar o aludido valor, ressalvando que se o contribuinte, antes de nova ação fiscal, sanar alguma irregularidade porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, se eximirá de sanções.

Com relação ao 4º item, que cuida da falta de pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo imobilizado e de material de consumo, a defesa alega que, relativamente ao exercício de 2000, o fiscal aplicou regras que somente passaram a vigorar a partir de 2001, pois não foi considerado o direito ao estorno do débito da diferença de alíquotas, nos termos do § 11 do art. 93 do RICMS.

Quanto a esse aspecto, cumpre dizer que o § 11 do art. 93 cuida das regras que deveriam ter sido observadas pelo contribuinte na escrituração do Registro de Entradas (inciso I) e do Registro de Apuração (inciso II). A fiscalização não escritura Registro de Entradas nem Registro de Apuração. O papel da fiscalização é lançar o valor do débito tributário que não foi pago na época própria, e neste caso o débito a ser lançado no Auto de Infração diz respeito ao valor da diferença de alíquotas. No cálculo da diferença de alíquotas não há “créditos”. A apuração do valor a ser pago é simples: leva-se em conta, unicamente, a diferença entre a alíquota interna vigente na lei baiana e a alíquota interestadual prevista na lei do Estado de origem do bem. Quanto ao crédito, tanto do imposto destacado nos documentos fiscais (na Nota Fiscal e no Conhecimento de Transporte), quanto do imposto pago a título de diferença de alíquotas, sua utilização pode ser feita, mesmo extemporaneamente, observado, contudo, o previsto no § 1º do art. 101 do RICMS, combinado com o § 17 do art. 93.

Ainda no tocante ao item 4º, a defesa alega que, nos levantamentos dos exercícios de 2001 a 2004, em que a diferença de alíquotas diria respeito a material de consumo, o levantamento fiscal está comprometido por equívocos do autuante, tais como, lançamentos em duplicidade e erro na aplicação da alíquota em função da procedência dos bens; já no tocante ao levantamento da diferença de alíquotas de bens do ativo imobilizado, alega que, além de lançamentos em duplicidade, pelo fato de o autuante considerar como se fossem relativos a aquisições distintas os documentos correspondentes a faturamentos e remessas dos mesmos bens, o fiscal também se equivocou por não considerar, em alguns casos, a redução da base de cálculo nas operações internas com veículos.

Ao prestar a informação, o fiscal rebateu os questionamentos suscitados pela defesa, e, no final, ao abordar a alegação do autuado quanto à existência de erros, o fiscal diz que não foram apontados os erros alegados, não podendo ele, por isso, manifestar-se acerca dos mesmos.

Realmente, o autuado alegou a existência de erros – lançamentos em duplicidade, erro na aplicação da alíquota em função da procedência dos bens, equívoco quanto a não consideração da redução da base de cálculo nas operações internas com veículos –, porém se limitou a mencionar a existência de tais erros, abstratamente, sem, contudo, apontá-los, concretamente, ou seja, sem especificar quais os documentos que o fiscal consignou em duplicidade, ou em relação aos quais houve erro quanto à alíquota do Estado de origem ou quanto à redução da base de cálculo.

Em sua última manifestação (fls. 325 a 331), além dos aspectos que acabo de abordar, o autuado declara que, “Dos valores apurados pelo preposto da Sefaz no item em tela, reconhecemos a falta de recolhimento no montante de R\$ 17.601,01 (...)", relativamente às Notas Fiscais 64658, 15956, 39657 67848, 70877, 49307 e 72344 (não indica quem são os emitentes). Não declina, contudo, por que não reconhece os valores dos demais documentos, ou seja, não indica, relativamente a cada documento, de forma precisa e objetiva, as razões pelas quais a diferença de alíquotas seria indevida.

Mantendo, por isso, o lançamento do item 4º.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

A Junta recorreu de ofício da Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do artigo 169, I, “a”, 1, do RPAF/99.

Inconformado com a Decisão proferida, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário às fls. 359 a 367.

Em relação à Infração 2 aduz que a 2^a JJF manteve os valores originariamente lançados para o exercício de 2003, no montante de R\$29.467,91, mas que esse valor teria sido obtido em função de equívocos cometidos pelo fiscal, a exemplo de aplicar MVA de carne bovina na aquisição de aves; não levar em consideração devoluções de mercadorias; considerar pescados (molusco) e produtos industrializados derivados de carne bovina e de aves como produtos sujeitos à antecipação tributária; apuração de débito em aquisição de mercadorias sujeitas à substituição tributária com o imposto já retido pelo remetente. Aduz que recolheu imposto a mais e que anexa demonstrativos. Afirma não haver diferenças a recolher para esta imputação.

Reprisa as alegações defensivas quanto à Infração 4, passando a discorrer sobre a aquisição de ativo fixo no exercício de 2000. Copia o artigo 93, §11, do RICMS/BA, e diz que não haveria diferença de ICMS a recolher relativamente à aquisição de ativo fixo neste exercício, e que em sua análise o contribuinte, ao receber bens destinados ao ativo imobilizado em outra Unidade da Federação, não teria resultado líquido a recolher a título de diferença de alíquota em virtude do direito ao estorno do débito autorizado no item 2.1 da alínea “a” do inciso I do §11 do artigo 93 mencionado. Que o benefício integral condiciona-se à obrigação do contribuinte em relação a comercializar mercadorias tributadas ou a elas equiparadas, bem como permanecer com o bem em seu estabelecimento no período mínimo de 60 meses. Que os procedimentos a serem adotados para fins comprobatórios destes condicionantes estão disciplinados no §1º do artigo 339 do RICMS/BA, referente ao preenchimento do Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP, exigência do §12 do art. 93 do RICMS/BA, que copia, em vigor na ocasião.

Afirma que escriturou os documentos relativos à aquisição de ativo imobilizado no seu livro Registro de Entradas. Que cometeu um erro de escrituração ao não lançar, simultaneamente, o valor do débito tributário que deveria ser levado a efeito a efeito na época própria, e do respectivo estorno de débito, ambos no livro Registro de Apuração do ICMS, conforme artigo 93, §11, II, “b”, itens 1.1 e 2.1, do RICMS/BA. Que deste seu lapso não teria advindo prejuízo ao erário, porque disto não decorreria imposto devido. Que, além disto, nas aquisições de setembro a dezembro “daquele período”, passou a usar a sistemática que aduz que seria vigente a partir de 2001, ou seja, teria lançado mensalmente 1/48 do crédito destacado nas notas fiscais, mas que poderia ter, de imediato, gozado de todo o crédito destacado, e cita item 1.2, “a”, I, §11 do artigo 93, RICMS/BA.

Alega que para comprovar seu direito ao estorno integral do débito da diferença de alíquota anexa cópia de folhas do seu CIAP Modelo B, relativamente ao exercício de 2000. Que ali estaria indicado que ele, Recorrente, não comercializaria com mercadorias isentas, ou não tributadas, e nem se desfez dos bens antes de 60 meses, e por isto não estava obrigado a efetuar qualquer estorno de crédito em seus modelos A e B.

Diz que o autuante aplicou sistemática legislativa atinente a fatos de 2001, mas para o exercício de 2000.

Quanto aos exercícios de 2001 a 2004, afirma que teria havido equívocos do autuante, tais como, lançamentos em duplicidade e erro na aplicação da alíquota em função da procedência dos bens, resultando em cobrança indevida do imposto. Que bens de ativo teriam sido lançados como material de consumo, mas que o ativo daria direito ao crédito em 48 parcelas. Alega ainda no tocante aos exercícios de 2001 a 2004, no levantamento da diferença de alíquotas de bens do ativo imobilizado, há lançamentos em duplicidade, pelo fato de o autuante considerar como se fossem relativos a aquisições distintas os documentos correspondentes a faturamentos e remessas dos mesmos bens. Além disso, o fiscal não teria considerado, em alguns casos, a redução da base de cálculo nas operações internas com veículos, resultando, por isso, cobrança indevida do imposto. Assevera que o exame do relatório anexado ao seu Recurso evidenciaria as distorções do levantamento fiscal.

Aduz reconhecer a falta de recolhimento de ICMS no montante de R\$18.278,36, relativo à falta de recolhimento de imposto decorrente de compra de material de consumo e de aquisição de ativo fixo, conforme tabelas que elabora às fls. 365 e 366. Conclui pedindo o julgamento pela procedência parcial do Auto de Infração, no valor reconhecido.

O recorrente acosta demonstrativos e cópias de documentos e de livros fiscais às fls. 368 a 749 (volumes II e III).

À fl. 755 a PGE/PROFIS, por intermédio da dnota procuradora Ângeli Maria Guimarães Feitosa, emite Despacho remetendo o processo em Diligência à Assessoria Técnica daquela Procuradoria, para manifestação sobre as alegações recursais de fls. 359 a 367, em especial quanto a existir respaldo nos documentos anexados, e para que fosse analisada a nova planilha de débito elaborada pelo sujeito passivo.

Às fls. 756 e 757 é emitido o Parecer PROFIS/ASTEC/CSL nº 019/07, expondo que o processo deveria ser convertido em Diligência para correções quanto ao levantamento fiscal realizado relativamente às Infrações 2 e 4, pelos dados que explica.

À fl. 758, a PGE/PROFIS, novamente por intermédio da digna procuradora Ângeli Maria Guimarães Feitosa, solicita a conversão do processo em diligência, em consonância com o exposto no Parecer PROFIS/ASTEC/CSL nº 019/07.

À fl. 759 o processo foi distribuído para o digno Conselheiro Relator Álvaro Barreto Vieira.

À fl. 761 esta 2ª CJF, em sessão de pauta suplementar, deliberou por converter o processo em diligência à Assessoria Técnica deste CONSEF para que, quanto à Infração 2, fosse verificado, com base na documentação acostada aos autos, se a apuração do imposto feita no demonstrativo de fl. 368 estava correta e, tomado por base o valor cobrado originalmente no exercício de 2003, de R\$29.467,91, fosse informado se havia valor a recolher para este exercício, sendo então elaborado demonstrativo de débito respectivo.

Em relação à Infração 4, verificasse e informasse se os bens do ativo fixo arrolados permaneceram no ativo da empresa pelo prazo mínimo de 60 meses. Em caso positivo, informasse se neste período os bens foram empregados exclusivamente em operações tributadas. Que também verificasse, com base na documentação acostada ao processo, se a apuração do ICMS desta imputação, feita pelo Recorrente nos demonstrativos de fls. 365/366, e 625, estava correta. Que, caso o valor devido fosse diferente do indicado pelo contribuinte, fizesse novo demonstrativo de débito para a infração.

Às fls. 763 a 766 foi emitido o Parecer ASTEC/CONSEF nº 148/2008, expondo que quanto à Infração 02, com base na documentação acostada aos autos, a apuração do imposto feita no demonstrativo de fl. 368 estava correta. Que, tomado por base o valor cobrado originalmente no exercício de 2003, de R\$29.467,91, e considerando o demonstrativo de fls. 369/404, juntamente com os documentos fiscais, entendia não haver valor remanescente no referido exercício, diante do confronto de tais demonstrativos com os documentos fiscais apresentados pelo autuado.

Que, tendo em vista a sistemática de apuração efetuada pelo autuante, conforme fls. 260 a 289, não foi possível efetuar o confronto com o demonstrativo de fls. 369 a 404, elaborado pelo autuado, porque o autuante, ao elaborar a planilha de fls. 260 a 289, não seguiu o mesmo critério adotado pelo contribuinte às fls. 369 a 404.

Que assim, tendo em vista o grande volume de notas fiscais arroladas pelo autuante, e não tendo este adotado o mesmo critério adotado pelo contribuinte, ele, diligente, havia ficado impossibilitado de apontar as diferenças entre os dois demonstrativos, pelo que não elaborara o demonstrativo solicitado.

Quanto à Infração 4, os bens do ativo imobilizado permaneceram na empresa por mais de 60 meses, e que as notas fiscais de desincorporação estão anexadas ao processo. Que tais bens do ativo não foram utilizados exclusivamente em operações tributadas, porque o contribuinte

comercializa com mercadorias tributadas, isentas e “outras”. Que se trata de caminhões para compor a frota, veículos e equipamentos, que são utilizados para todos os serviços da empresa, operações tributadas, ou não tributadas.

Que foi verificado, com base na documentação acostada ao processo, que a apuração do ICMS desta imputação, feita pelo recorrente nos demonstrativos de fls. 365/366, e 625, estava correta, não havendo o que acrescentar, mantendo consequentemente os valores apresentados pelo autuado.

O diligente conclui que, assim, para a Infração 2 não haveria débito remanescente, e para a Infração 04 o débito remanescente seria de R\$18.452,72, conforme demonstrativo de débito que elabora à fl. 766.

O diligente acosta cópias de documentos às fls. 767 a 840.

À fl. 843 o autuante toma ciência do resultado da diligência.

À fl. 850 consta Requerimento de Parcelamento de parte do débito objeto da autuação.

À fl. 858, a PGE/PROFIS, por intermédio da preclara procuradora Ângeli Maria Guimarães Feitosa, emite Despacho expondo que o autuante afirmara que só trabalhara com mercadorias tributadas em 2000 e elaborara um demonstrativo que fora totalmente acatado pelo diligente.

Que, porém, conforme dito pelo diligente, e constatado da análise do livro Registro de Apuração do ICMS de 2000, às fls. 617 a 624, naquele exercício o contribuinte, na verdade, de fato praticara operações tributáveis e também não tributáveis, e que, entretanto, o revisor fiscal não se manifestou sobre esta divergência de informação, ao acatar o demonstrativo elaborado pelo Recorrente.

Que assim, tratando-se de informação essencial à constatação do direito da empresa ao uso integral dos créditos advindos da compra desses bens do ativo fixo, considerava relevante a conversão do processo em diligência, para que um fiscal alheio ao feito se manifestasse expressamente sobre a existência, nos períodos do ano de 2000 em que foram adquiridos os referidos bens do ativo fixo, de operações isentas, ou não tributáveis, realizadas pela empresa. Que, em caso positivo, fosse recalculado o montante de crédito fiscal a que faz jus a empresa, proporcionalmente às operações tributáveis realizadas no período, fazendo-se os reajustes necessários ao cálculo apresentado à fl. 766, com fulcro no §1º, II do art. 93 do RICMS/BA.

À fl. 861 esta 2ª CJF, em nova sessão de pauta suplementar, deliberou por converter o processo em diligência à Assessoria Técnica deste CONSEF para que, quanto à Infração 04, diante do explicitado pela PGE/PROFIS, e acolhido, que então o diligente que emitira o Parecer de fls. 763 a 766, uma vez que já comprovado que o contribuinte praticara operações tributáveis e não tributáveis no período, usando os bens do ativo immobilizado, fosse refeito o demonstrativo de fl. 625, apurando-se os valores relativos ao exercício de 2000, indicados na coluna “g” (diferença apurada), proporcionalmente às operações tributáveis realizadas pelo recorrente naquele exercício. Esta CJF explicitou que esta proporcionalidade não era a da Instrução Normativa nº 56/2007, e sim a prevista no §11 do art. 93 do RICMS/BA. Solicitou que fosse elaborado novo demonstrativo de débito para a Infração 02.

Às fls. 863 a 865 foi emitido o Parecer ASTEC/CONSEF nº 84/2009, expondo que quanto à Infração 4, atendido o quanto solicitado, restava o débito de ICMS de R\$33.825,47, consoante demonstrativo que elabora às fls. 864 e 865, e demais planilhas de fls. 866 e 867.

O recorrente volta a manifestar-se às fls. 872 a 874 expondo que, em relação à Diligência realizada, para a Infração 04, agora reconhecia ter havido equívoco na sua interpretação da legislação, mas não na magnitude expressada. Que reconhece ter realizado operações com saídas isentas. Que identificou também erros no levantamento realizado, porque o diligente teria equiparado operações com mercadorias isentas e operações com substituição tributária, e que as operações com substituição tributária equiparam-se a operações tributadas. Que outro erro do

diligente teria sido a exigência de estorno imediato a cada aquisição de bem para o ativo imobilizado, sem levar em conta o direito a estornos mensais em parcelas equivalentes a 1/60 do produto entre a base acumulada do estorno de crédito e a proporção da saída de mercadorias isentas em cada mês. Que ao obrigar o contribuinte a fazer o estorno imediato isto causaria dupla penalização.

Diz que os fatos geradores foram concentrados no ano de aquisição, 2000, o mais remoto, acarretando uma consequente geração de maiores acréscimos moratórios. Que no ano de 2002 houve a maior concentração de operações com mercadorias isentas, e se efetuado o cálculo considerando-se o estorno de 1/60, disto resultaria valores menores a recolher. Que não modificou os produtos com que comercializa, mas frango congelado, seu carro chefe de produtos, foi isento até 2000, e a partir de 2001 passara ao regime de substituição tributária, sendo equiparado, para efeito de CIAP, a mercadorias tributadas, e as operações com pescado, sempre inferiores a 20%, é que restaram como operações isentas.

Aduz ter elaborado novo demonstrativo, considerando como 20% o percentual de saídas isentas e apurando novo valor a ser recolhido a título de estorno de crédito, de R\$3.289,86, que afirma que também recolheria, junto com os demais acréscimos tributários.

O recorrente acosta demonstrativos às fls. 875 e 876.

O autuante pronuncia-se às fls. 878 e 879 expondo que conforme art. 93, §1º, II, do RICMS/BA, que copia, a alegação do autuado quanto à indevida inclusão, pelo diligente, no cálculo da proporção, de parcela relativa às mercadorias com substituição tributária, que para efeito de estorno se enquadram como operações não tributadas, não procede.

Que quanto ao segundo argumento defensivo, no sentido de que não foram considerados o direito de estornos mensais em parcelas em equivalentes a 1/60, isto seria contrário à interpretação clara do item 3, “d”, III, §1º, do artigo 339 do RICMS/BA, que trata do coeficiente de estorno, e o item 6 do mesmo dispositivo, que trata de estorno por saídas isentas ou não tributadas. Que quanto à alegação de que teria havido concentração de aquisição de ativos no ano de 2000, o que podia ali dizer é que a legislação aplicada é aquela vigente à época dos fatos geradores objeto da autuação.

Às fls. 886 a 889 a PGE/PROFIS, por intermédio da douta procuradora Maria Helena Cruz Bulcão, emite Parecer opinando pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário, expondo que em relação à Infração 2 o Diligente Fiscal, em seu Parecer ASTEC/CONSEF nº 148/2008, concluiu que inexiste débito remanescente a recolher, conforme demonstrativo de fl. 368, elaborado pelo contribuinte, pelo que entendia que merecem ser acolhidas as razões do autuado quanto a este item.

Em relação à Infração 4, aduz que em sua manifestação acerca da Diligência realizada pela ASTEC/CONSEF e consubstanciada no Parecer nº 84/2009, o contribuinte abordou precipuamente dois aspectos, sendo o primeiro a respeito do cálculo da proporção, para fins de utilização do crédito fiscal decorrente da aquisição de bens para o ativo permanente imobilizado, considerando que parte das saídas do autuado é tributada, e outra parte não.

Que, para o autuado, dever-se-ia considerar como operações tributadas o valor das mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, mas que consoante teor do art. 93, §1º, II, do RICMS/BA, que copia, o creditamento do imposto advém das operações tributadas, devendo ser excluídas as operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária por não haver tributação quando das respectivas operações de saídas.

Prossegue expondo que, quanto ao segundo ponto abordado pelo contribuinte acerca da infração 04, este diz respeito à forma de calcular o valor a ser pago a título de diferença de alíquota, como débito, e o momento do respectivo pagamento.

Que quanto a este aspecto a legislação do ICMS, mormente os artigos 69 a 72, 93 §§11 e 12, e 339, §1º, todos do RICMS/BA, considera que o pagamento débito, referente à diferença de alíquota,

sendo bens do ativo e material de uso e consumo, se dá de uma só vez, ao passo que o crédito, para bens do ativo, será apropriado em parcelas mensais e consecutivas de 1/48 ou de 1/60, conforme o período dos fatos geradores. Que, assim, o alegado pelo recorrente à fl. 873 não se aplica ao pagamento, que é a situação em exame e objeto da autuação.

A digna procuradora conclui opinando pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário interposto, acatando-se o demonstrativo de fl. 368 para a Infração 2 e o demonstrativo de débito realizado pelo Diligente fiscal às fls. 864 e 865, que modifica em parte a infração 4.

Conforme Diligência de fl. 891, submetido o processo a análise em pauta suplementar, por iniciativa do anterior Conselheiro Relator deste processo, tendo em vista a possibilidade de ter ocorrido decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário, esta 2^a CJF deliberou por encaminhar o processo à PGE/PROFIS para que fosse emitido Parecer jurídico sobre esta preliminar de decadência, considerando o disposto na Súmula Vinculante nº 08 do STF.

À fl. 888 a dnota procuradora assistente da PGE/PROFIS, Dr^a Aline Solano Casali Bahia, emite Despacho encaminhando os autos ao gabinete do Procurador-Chefe da PGE/PROFIS.

À fl. 889 o digno Procurador-Geral do Estado, Dr. Rui Moraes Cruz, emite Despacho no sentido de que, tendo em vista a proposta de revisão de entendimento suscitado no Parecer PA-CMG-92-2009 não foi acolhida, deveriam os autos ser analisados de acordo com entendimento anteriormente adotado pela PGE/PROFIS, e aduzindo ser necessária a elaboração de minuta de projeto de lei com o propósito de afastar a divergência de prazos estabelecidos entre a legislação estadual e as normas constantes do CTN.

Às fls. 900 a 902, a preclara procuradora Maria Dulce Baleiro Costa emite Parecer citando o artigo 150, §4º, do CTN; artigo 28, §1º, do COTEB; texto do jurista Paulo de Barros Carvalho e jurisprudência de Tribunais Superiores, afinal posicionando-se no sentido de que não se operou a decadência quanto ao lançamento em foco.

Este Parecer foi ratificado, à fl. 890, pela digna procuradora Sylvia Amoedo.

O processo foi redistribuído para a presente Relatora.

VOTO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos no sentido de modificar a Decisão da 1^a Instância.

Preliminarmente, trato da argüição de decadência analisada nos autos deste processo e levantada em sessão de julgamento.

A decadência foi alegada em relação a parte dos fatos geradores objeto do Auto de Infração objeto da lide, lavrado em 23/09/2005, dentre outros aspectos sob o argumento de que é previsto o prazo de cinco anos para a formalização do crédito tributário dos tributos por homologação conforme disposto no artigo 150, §4º, do CTN. Os artigos 150, §4º, e 173, do CTN, estabelecem:

CTN:

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 administrativo, 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 à homologação, será ele de 5 (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.

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;

II – da data em que se tornar definitiva a Decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

O artigo 107-B da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), que incorporou o artigo 150 do CTN, no seu parágrafo 5º dispõe:

Art. 107-B

§ 5º. Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Assim, a legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, não podendo ser argüida a determinação do artigo 150, §4º, do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação. Os créditos constituídos foram relativos ao exercício de 2000 a 2004, ou seja, os fatos geradores objeto da arguição de decadência ocorreram entre o período de 01/02/2000 a 31/12/2004 e só seriam desconstituídos, em relação ao exercício de 2000, se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/2006, e em relação aos demais exercícios, progressivamente, em 1º de janeiro dos anos subsequentes.

Assim, por este aspecto entendo que não ocorreu a alegada decadência, tendo em vista que o lançamento de ofício foi realizado em 23/09/2005.

Quanto ao argumento apresentado acerca da aplicabilidade, na lide em foco, do teor da Súmula Vinculante nº 08 do STF, aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DOE de 20/06/2008, permito-me transcrever, por com o mesmo concordar integralmente, o voto da preclara Conselheira Sandra Urânia Silva Andrade, proferido no Acórdão CJF nº 0130-11/11 deste CONSEF, e que de maneira precisa trata a questão:

Acórdão CJF nº 0130-11/11:

“VOTO

Incialmente, no que toca à preliminar de mérito de ocorrência de decadência quanto aos períodos anteriores a julho de 2004, entendemos, comungando com a JJF, que não se vislumbra a decadência arguida pelo sujeito passivo, diante da regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, cujo prazo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, determinação esta repetida no art. 107-B do Código Tributário Estadual – COTEB – Lei nº 3.956/81, abaixo transcrita, in verbis:

(...)

Registre-se que, embora o recorrente não tenha feito menção à Súmula Vinculante nº 08 do STF - aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DOE de 20/06/2008 – registro feito apenas pela PGE/PROFIS em seu opinativo, a mesma declara a inconstitucionalidade de legislação federal que disciplina a decadência e a prescrição do crédito tributário vinculado às contribuições previdenciárias, explicitando o entendimento de que deverá ser aplicado o prazo quinquenal previsto no CTN e reconhecendo que apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais em matéria tributária. Eis o texto da referida Súmula: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto- lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”

No entanto, a referida Súmula não se aplica ao ICMS e, em reforço a esta tese, os próprios doutrinadores que estão a se debruçar sobre a matéria cingem sua aplicabilidade à esfera da Administração Pública Federal, a qual compete gerir as contribuições previdenciárias. Ressaltamos, no entanto, e aí comungando com o Parecer proferido pela PGE/PROFIS, que a questão deverá ser aprofundada no âmbito da Administração Tributária Estadual, mormente diante da posição externada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN – que, através do Parecer nº 1617/2008, proferido após a edição da Súmula Vinculante nº 08 e em vista desta, expressamente adotou entendimento quanto à fixação do termo a quo do prazo decadencial que comunga com o externado pelo recorrente, além de entendimento em sentido idêntico também adotado pela Procuradoria Estadual do Rio de Janeiro, através do Parecer CFS nº 02/2008, embora deva ser também ressaltado que

ambos não vinculam a Administração Estadual baiana ou o Conselho de Fazenda Estadual, mormente diante da disposição expressa da nossa legislação, acima citada.”

Pelo exposto, voto pelo não acolhimento da alegação de ocorrência de decadência.

No mérito, em parte merece reparo a Decisão recorrida.

Consoante já exposto no relatório que antecede este voto, são objeto do Recurso de Ofício as Infrações 1, 2 e 3, e do Recurso Voluntário as Infrações 2 e 4.

No que tange à Infração 1, esta trata de recolhimento a menos de ICMS no valor de R\$771,48, em virtude de divergência entre os valores pagos e os escriturados no livro Registro de Apuração do ICMS nos meses de novembro/2000 e de setembro/2003.

Exatamente como dito pelo digno Relator de primeiro grau, o próprio autuante, às fls. 215 e 216, ao prestar sua informação fiscal, elabora demonstrativos e explica que houve o devido recolhimento do imposto reclamado, inexistindo diferença a ser cobrada no Auto de Infração objeto desta lide.

Voto pelo não provimento do Recurso de Ofício em relação à Infração 1.

No quanto pertinente à Infração 2, esta diz respeito a recolhimento a menos de ICMS no valor de R\$299.054,45, devido por antecipação tributária, na qualidade de sujeito passivo por substituição, nas aquisições interestaduais de mercadorias relacionadas no Anexo 88 do RICMS/BA, nos meses de janeiro a junho, e de setembro a dezembro do exercício de 2001, e nos meses de meses de janeiro a abril, e de junho a dezembro do exercício de 2003.

Em relação ao exercício de 2001, exatamente como expõe o digno Relator de primeiro grau, uma vez que o autuante reconhece que o contribuinte utilizou a pauta fiscal para determinar a base de cálculo do imposto que recolhera, e esta era a previsão, à época, contida no art. 61, VI, c/c art. 713, §5º, ambos do RICMS/BA, inexistente imposto a ser cobrado relativamente às operações objeto do lançamento fiscal para este exercício. Para dirimir possíveis dúvidas, transcrevo esses dispositivos nas redações então em vigor:

RICMS/BA:

Art. 61. A base de cálculo do ICMS para fins de retenção do imposto pelo responsável por substituição, nas operações internas, relativamente às operações subsequentes, bem como para fins de antecipação do pagamento na entrada de mercadoria no estabelecimento e nas demais hipóteses regulamentares, é:

VI – revogado pela Alteração nº 29 (Decreto nº 8087, de 27/12/01).

VI - nas operações com produtos resultantes do abate de aves e de gado bovino, bufalino, e suíno, em estado natural, refrigerados, congelados, defumados, secos, salgados ou temperados, inclusive charque, o valor fixado em pauta fiscal estabelecida pela Secretaria da Fazenda, ou, na falta deste, a base de cálculo prevista no inciso II deste artigo.”

(Redação do inciso VI vigente no período de 01/01/01 a 27/12/01 – este inciso foi acrescentado ao art. 61 pela Alteração nº 22 (Decreto nº 7902 de 07/02/01), e revogado pela Alteração nº 29 (Decreto nº 8087, de 27/12/01).

Art. 73. A base de cálculo do ICMS poderá ser fixada mediante pauta fiscal, de acordo com a média de preços praticada no Estado, para efeito de pagamento do imposto, quando o preço declarado pelo contribuinte for inferior ao de mercado ou quando for difícil a apuração do valor real da operação ou prestação:

§ 5º. revogado pela Alteração nº 74 (Decreto nº 9786, de 10/02/06).

§ 5º. Estabelecido o valor de pauta fiscal como parâmetro para determinação da base de cálculo referente à substituição tributária ou antecipação tributária, será este adotado como valor mínimo para apuração do imposto, ressalvado o disposto no inciso I do § 2º deste artigo e nos incisos III e VI do art. 61. (Redação do § 5º dada pela Alteração nº 22 (Decreto nº 7902 de 07/02/01), vigente de 08/02/01 a 30/06/01)

§ 5º. Estabelecido o valor de pauta fiscal como parâmetro para determinação da base de cálculo referente à substituição tributária, será este adotado como valor mínimo para apuração do imposto substituído, ressalvado o disposto no inciso I do § 2º deste artigo e no inciso III do art. 61. (Redação do § 5º dada pela Alteração nº 17 (Decreto nº 7824, de 17/07/00), vigente de 08/07/00 até 07/02/01)
(grifos nossos)

Em relação ao exercício de 2003, da mesma imputação 2, o autuante reduz o débito total desta imputação de R\$299.054,45 para R\$220.012,91, em demonstrativo que elabora à fl. 220, na informação fiscal, contudo majorando o débito relativo ao exercício de 2003 de R\$29.467,91 (fl. 75-C) para R\$54.886,56, pelo que o julgador *a quo* manteve o valor originalmente lançado de R\$29.467,91 para o exercício de 2003, recomendando nova ação fiscal para verificação da regularidade de recolhimento do tributo em relação ao novo montante de imposto apontado como devido pelo Auditor Fiscal.

Ainda em relação à Infração 2, o exercício de 2003 é objeto de Recurso Voluntário.

Observo que tal como exposto pelo ilustre Julgador da JJF, o autuante, ao prestar a informação fiscal, reconheceria parte das alegações defensivas e elaboraria novo demonstrativo de débito à fl. 220, para o exercício de 2003 majorando o débito apurado no Auto de Infração de R\$29.467,91 para R\$54.886,56. Tendo a JJF mantido o valor originalmente lançado, o contribuinte se insurgiu, apresentando demonstrativos e documentos. Convertido o processo em Diligência inicialmente à ASTEC da PGE/PROFIS, e posteriormente, por Decisão em pauta suplementar, à ASTEC deste Conselho de Fazenda, o Auditor Fiscal Diligente designado, no Parecer ASTEC/CONSEF nº 148/2008, às fls. 763 a 766, constatou inexistir débito remanescente em relação à imputação 2, diante dos documentos apresentados pelo recorrente.

Verifico que de fato houve equívocos no levantamento fiscal, a exemplo de inclusão de operações não enquadradas no regime de substituição tributária, e equívocos quanto à não descrição correta de itens das notas fiscais, dentre outros, tal como já exposto no Relatório que antecede este voto e nos Pareceres exarados tanto pela Assessoria Técnica da PGE/PROFIS quanto na Assessoria Técnica deste Conselho de Fazenda, tendo o contribuinte, afinal, apresentado comprovações do recolhimento do imposto originalmente lançado no Auto de Infração para o exercício de 2003.

Assim, sendo objeto do Recurso de Ofício, em relação esta imputação 02, apenas o débito relativo ao exercício de 2001, quanto ao qual o Fisco verificará a utilização da pauta fiscal tal como normativamente previsto à época, portanto inexistindo débito fiscal remanescente, voto pelo não provimento deste Recurso quanto à desoneração deste valor de imposto lançado, em relação ao exercício de 2001.

Em relação ao Recurso Voluntário interposto, que tem como objeto o débito tributário relativo ao exercício de 2003 da mesma imputação, com base nos fatos já relatados e nas verificações realizadas pela Assessoria Técnica deste Conselho de Fazenda, alinho-me com o entendimento esposado pela doura PGE/PROFIS e voto pelo seu provimento.

A Infração 3 trata de recolhimento a menos de ICMS no valor de R\$224.262,07, devido por antecipação tributária parcial, relativamente a mercadorias adquiridas em outras Unidades da Federação, para comercialização, nos meses de março a dezembro do exercício de 2004.

Esta imputação é objeto de Recurso de Ofício. O instituto da antecipação tributária parcial é normatizada, dentre outros, no artigo 12-A da Lei nº 7.014/96. Este instituto passou a vigorar em 01/03/2004, com a inclusão do artigo 12-A na mencionada Lei:

Lei nº 7.014/96:

Art. 12-A. Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.

Art. 23. Para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação, a base de cálculo é:

III - em relação à antecipação parcial do imposto, estabelecida no art. 12-A, o valor da operação interestadual constante no documento fiscal de aquisição.

Tal como descrito no Relatório e no Voto do Acórdão de primeiro grau, nos demonstrativos originais acostados pelo Fisco às fls. 107 a 121 é apurado o imposto devido por antecipação parcial nos meses de março a dezembro/2004, período em que já existia a antecipação parcial.

Na informação fiscal o autuante, aduziu acatar a alegação defensiva relativa ao seu direito a uso de base de cálculo reduzida em razão de o sujeito passivo ser atacadista com Termo de Acordo nº 685.679, pelo que a carga tributária seria de 10%, sustentando também, o contribuinte, que em se tratando de mercadoria oriunda das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, em que as operações são tributáveis à alíquota de 12%, não há recolhimento de “antecipação parcial”, sendo indevida a exigência de 5% constante no Auto de Infração. O autuante também acata a alegação do contribuinte quanto a que, com relação às mercadorias procedentes das regiões Sul e Sudeste, cujas operações são tributáveis à alíquota de 7%, a antecipação a ser feita é de 3%, e não de 10%, como foi estipulada no Auto de Infração.

Assim, vem o preposto fiscal a elaborar novo demonstrativo de débito, porém desta feita baseado inclusive em período de apuração de ICMS em que não existia o instituto da antecipação parcial, vale dizer meses de janeiro e de fevereiro/2004, e expondo que existiria um valor residual que, contudo, tal como exposto pelo julgamento *a quo*, foi calculado de forma incorreta aplicando Margem de Valor Agregado – MVA, instituto este não previsto no artigo 23 da mencionada Lei nº 7.014/96, e que determina forma como deve ser calculado o imposto devido por antecipação parcial. Por outro lado, o digno Julgador de primeira instância diligentemente verificou que autuante incluía, no novo demonstrativo, dados não existentes no levantamento inicial.

Diante das inconsistências existentes tanto na apuração inicialmente realizada pelo Fisco, quanto na revisão elaborada pelo preposto autuante em relação a esta imputação, e da falta de prova quanto à existência de algum valor residual relativamente à imputação, voto pelo não provimento do Recurso de Ofício, mantendo a Decisão pela improcedência da imputação.

Quanto à Infração 4, esta trata da falta de recolhimento de ICMS no valor de R\$93.218,13, decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestaduais nas aquisições interestaduais de bens para o ativo imobilizado e de material de consumo, constando, na descrição dos fatos, que o contribuinte escriturou em seu livro Registro de Apuração de ICMS, na coluna “Outros Débitos”, histórico genérico de “diferença de alíquotas”, pelo que o Fisco não teve possibilidade de identificar qual o pagamento referente à aquisição de material de consumo, ou de bem do ativo imobilizado, pelo que foi lançado, nesta imputação, a diferença relativa à aquisição de ambos, o que não causou prejuízo ao contribuinte, e nem ao Estado, pois o cálculo do imposto é o mesmo. Consta também que no Anexo 03 do Auto de Infração, às fls. 122 a 132, estão demonstrados os cálculos relativos às aquisições de material de consumo e de ativo imobilizado separadamente.

Esta quarta imputação foi motivo de Diligências à Assessoria Técnica da PGE/PROFIS e deste CONSEF, na busca da verdade material, tendo sido afinal proferido o Parecer ASTEC/CONSEF nº 84/2009, expondo que quanto à Infração 4, atendido o quanto solicitado, restava o débito de ICMS de R\$33.825,47, consoante demonstrativo que o Revisor elabora às fls. 864 e 865, e demais planilhas de fls. 866 e 867.

Verifico que, conforme exposto no Acórdão de primeiro grau, antes do julgamento de primeira instância o contribuinte havia declarado reconhecer o débito no valor de R\$17.601,01, sem apontar com objetividade a que se refeririam as inconsistências que alegava existir quanto ao levantamento fiscal originário.

Em seguida, já em grau de Recurso, o sujeito passivo aduziu que verificara, após ter revisto a sua interpretação da norma, que este débito seria, na realidade, de R\$18.278,36. Este valor reconhecido pelo recorrente foi inicialmente acatado como o devido pelo Diligente da ASTEC/CONSEF mas quando detectado, conforme Despacho à fl. 858, pela digna Procuradora Ângeli Maria Guimarães Feitosa, que havia contradição entre a alegação recursal no sentido de só realizar operações

tributáveis, enquanto que os livros e documentos fiscais demonstravam que o contribuinte também realizava operações com mercadorias não tributáveis, e tributáveis no regime de substituição tributária; considerando que tal contradição em que incorrera o contribuinte, ao elaborar o demonstrativo com o débito por ele reconhecido de R\$18.278,36, e o fato de o Diligente, tendo verificado a inconsistência do quanto alegado neste sentido, ter ainda assim mantido apenas o valor reconhecido como aquela que seria o devido ao erário, evidentemente fazia-se necessária a realização de nova diligência para apurar a realidade dos fatos. Assim, designado novo Revisor Fiscal, este constatou que na realidade persistia o débito de R\$33.825,47, conforme demonstrativos de fls. 864 e 865.

O contribuinte, ao manifestar-se sobre esta nova diligência, reconheceu que praticava operações tributáveis e operações com mercadorias isentas e também com mercadorias incluídas no regime de substituição tributária, mas insurgiu-se contra a forma de cálculo utilizada para apuração do valor de imposto devido.

Assinalo que, tal como muito bem exposto no Parecer da douta Procuradora Maria Helena Cruz Bulcão, às fls. 886 a 889, o ICMS foi apurado em conformidade com o disposto nos artigos 69 a 72, 93 §§11 e 12, e 339, §1º, todos do RICMS/BA. Assim, o pagamento de débito, referente à diferença de alíquota, tratando-se de bens do ativo e material de uso e consumo, se dá de uma só vez, e o crédito fiscal, para bens do ativo, poderá ser apropriado pelo contribuinte em parcelas mensais e consecutivas de 1/48 ou de 1/60, conforme o período dos fatos geradores. Portanto, está correto o cálculo realizado, que afinal reduziu o débito devido em razão do cometimento desta infração de R\$93.218,13 para R\$33.825,47, conforme demonstrativo de fls. 864 e 865.

Por tudo quanto exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, e pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, modificando a Decisão recorrida quanto às Infrações 2 e 4, julgando PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração no valor histórico de R\$33.825,47, conforme tabela a seguir:

INFRAÇÃO	LANÇADO NO AUTO DE INFRAÇÃO	DECISÃO DA JJF	ESTE VOTO
01	R\$771,48	-	-
02	R\$299.054,45	R\$29.467,91	-
03	R\$224.262,07	-	-
04	R\$93.218,13	R\$93.218,13	R\$33.825,47
TOTAL	R\$617.306,13	R\$122.686,04	R\$33.825,47

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de Decadência)

Em que pese o embasado voto da i. relatora, peço “*venia*” para discordar quanto ao seu posicionamento em relação à questão preliminar sobre a decadência do direito de constituição do crédito tributário.

Foi suscitada por essa e. CJF a questão da decadência do direito do fisco de constituição do crédito tributário conforme o art. 150, §4º do CTN, pois, segundo consta nos autos, os fatos geradores ocorreram em 2000 a 2003 e a autuação foi lançada somente em 23.09.2005, ou seja, cinco anos após parte dos fatos geradores.

Por seu turno, para decidir sobre essa questão, é necessário fazer uma reflexão sobre a edição da Súmula Vinculante nº 08 e o Parecer exarado pelo ilustre Procurador Geral do Estado da Bahia, em decorrência da diligência suscitada por esta 2ª CJF.

Pois bem, diz a Súmula Vinculante nº 08, editada pelo STF:

“*São inconstitucionais os parágrafos único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário*”.

Primeiramente ressalto que a redação dada ao verbete sumular não ajuda o intérprete a reconhecer o extraordinário alcance e dimensão dessa nova norma jurídica inserida no sistema

legal brasileiro. A princípio, a referida manifestação do STF unicamente expurga do ordenamento jurídico, por vício de constitucionalidade, os citados artigos de matéria previdenciária. Entretanto, somente após uma leitura atenta e diante de uma reflexão profunda dos fundamentos que levaram a edição desta posição jurisprudencial importante, é que podemos entender como todo o sistema tributário nacional foi alterado de forma indelével.

Após uma análise mais apurada dos seus fundamentos, entendo que a verdadeira questão de fundo neste posicionamento do Supremo Tribunal Federal é o estabelecimento da competência legislativa e o tipo de norma legal adequada para prever a aplicação dos institutos da decadência e prescrição. Da leitura dos votos dos Recursos Extraordinários que embasaram o entendimento sumular vinculante nº 8 (RE's 556664-1, 560626-1, 559943-4, dentre outros), fica constatado com plena nitidez que o STF conclui que a prescrição e a decadência só podem ser disciplinadas por Lei Complementar de âmbito nacional, vez que são institutos gerais do direito tributário.

A ementa do Recurso Extraordinário nº 556.664/RS é lapidar e resume toda a essência da debatida Súmula, por isso, vale transcrevê-la, *in litteris*:

"EMENTA: PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVÍDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, b, III, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica. II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias. III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes. IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVÍDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69. V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento. (RE 556664 / RS-RIO GRANDE DO SUL / RECURSO EXTRAORDINÁRIO / Relator(a): Min. GILMAR MENDES / Julgamento: 12/06/2008 / Órgão Julgador: Tribunal Pleno)" (grifo nosso)

Diante deste inequívoco pronunciamento, está claro que, em nome da equidade e da segurança jurídica, a determinação do Supremo Tribunal Federal, via Súmula Vinculante nº 8, é no sentido de que **somente o CTN pode prever prazos prespcionais e decadenciais em torno de matéria tributária**, e, deste modo, não poderia o COTEB versar sobre esses assuntos, por se tratar de matérias reservadas a Lei Complementar, segundo mandamento constitucional e interpretação do Supremo.

Na inteligência dessa jurisprudência vinculante, permitir regulação distinta por parte de cada ente da federação, implicaria um verdadeiro ataque aos princípios da isonomia e da segurança jurídica. Portanto, se faz necessária que a regulação desses temas tributários tenha âmbito nacional, sob a égide de uma única norma, o CTN.

Deste modo, tecidas as considerações acerca dos reflexos advindos da decisão do STF, entendo que a aplicação do COTEB para fins de estabelecimento do início da contagem do prazo decadencial não se coaduna com o quanto disposto na própria Constituição Federal e no quanto estabelecido nos fundamentos da Súmula Vinculante nº 8 do STF.

Por seu turno, também devemos analisar a ressalva do início do §4º do art. 150, de que supostamente instituiria uma permissão legal para fixação de prazo diverso de decadência em outra lei, conforme suscitou a i. Procuradora no seu parecer de fls. 900 e 902.

A meu ver, para solucionar essa celeuma, devemos fazer uma interpretação jurídica com referência a dois aspectos relevantes na análise desta questão: a) a de que o CTN é anterior à promulgação da Constituição Federal de 1988, ou seja, aquele Código deve se adequar aos mandamentos constitucionais e, b) a de que o entendimento esposado pelo STF, com a edição desta Súmula Vinculante, não permite o regramento de institutos gerais de direito tributário por outras normas, a não ser a Lei Complementar prevista na própria Constituição Federal, afastando automaticamente a ressalva disposta no texto original do Código Tributário, parte, que eu entendo, não fora recepcionada pela Carta Magna.

Em outras palavras, não podemos nos ater a uma interpretação literal do disposto no §4º e conceder uma permissão aos legisladores infraconstitucionais, pois, tal atitude esta em flagrante desacordo com a exegese do texto da Carta Magna e a interpretação do STF quando da expedição deste juízo Sumular. Caso contrário, não poderíamos falar em preservação da equidade e da segurança jurídica, princípios centrais e sustentadores da decisão vinculante do Tribunal Superior.

Ora, como a Súmula Vinculante declarou a inconstitucionalidade dos artigos de uma lei de natureza tributária, no caso, os art. 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tinham como fundamento de existência legal o mesmo mandamento do art. 150, §4º, primeira parte do CTN, então, *mutatis mutandis*, verificada a inconstitucionalidade dos referidos artigos por falta competência material, fica afastada a aplicação da mesma permissão legal do §4º para as outras normas de natureza tributária de todos os entes da federação, instituidora de qualquer tributo. Isso nada mais é do que uma consequência lógica/jurídica inegável e inexorável, com aplicação e abrangência em relação à lei criadora de qualquer tributo, seja a lei do ICMS, ISS, IPI, etc.

Dessa forma, salta aos olhos que para o STF não cabe a nenhuma norma, de nenhum ente federativo, instituidora de qualquer tributo, regulamentar os institutos gerais de direito tributário, reservados pela Constituição Federal ao alvitre exclusivo de Lei Complementar, de âmbito nacional.

Porém, antes de fechar o raciocínio sobre a SV. 08, é necessário fazer breves comentários em relação à Resposta da Consulta sobre o Procedimento de Uniformização de Orientação Jurídica, elaborada pela PGE/PROFIS às fls. 239, de lavra do Procurador Geral do Estado da Bahia. Quadra apontar que, infelizmente, a Resposta concedida não aborda de maneira abalizada a questão principal para a solução dessa lide. Vejo que a d. PGE não fundamenta a sua posição quanto à possibilidade da aplicação ou não do COTEB, levando-se em conta o posicionamento do STF, mas tão somente expõe uma negativa de reabertura de debate, mantendo um posicionamento antigo, sob a égide de outras luzes que não mais existem. Em outras palavras, entendo que não houve o aprofundamento e a reflexão necessários que cabem no trato da questão da decadência e da prescrição, assuntos modificados após o pronunciamento do STF.

Em que pese o zelo sempre expedido por este órgão nos debates da matéria, devido à importância da questão em si, com consequências tributárias, administrativas e políticas práticas para o Povo e o Estado da Bahia, sinto que a falta de um posicionamento fundamentado, inequívoco e suficientemente claro deixou de trazer a necessária segurança jurídica para os administrados e para os contribuintes deste Estado. Ademais, a Resposta prestada pela PGE formalmente responde à Diligência solicitada por esta 2ª Câmara de Julgamento, mas não esclarece em nenhum aspecto, o posicionamento a ser seguido nas situações iguais esta, vivida nos autos.

Dest'arte, apreendo que a única manifestação valiosa da Resposta, exarada pelo Procurador Geral do Estado, o Srº Rui Moraes Cruz, é a indicação da necessidade de alteração do Código

Tributário do Estado da Bahia (COTEB) para afastar divergências entre este e o Código Tributário Nacional. Pela importância dessa sugestão, transcrevo tal passagem:

“Não obstante, tendo em vista o conteúdo das discussões sobre a matéria em comento, acolho a sugestão manifestada pela i. Procuradora Chefe em exercício no despacho de fls. 187/188, deve o presente expediente retornar à PROFIS para que seja elaborada minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B, 5º do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazo estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN.”

Ora, se há necessidade de alteração, é sinal de que tal norma não é adequada para a solução e regulação das situações jurídicas tributárias realizadas dentro do Estado da Bahia! Salvo melhor inteligência, a sugestão proposta parece indicar, com grande clareza e veemência, a necessidade de alinhamento da legislação estadual com o CTN, o que reforça a tese de que o prazo decadencial deve ser aquele estabelecido pelo Código Tributário Nacional, lei de âmbito nacional, consoante inteligência da Súmula Vinculante nº 08.

Nesse contexto, devo lembrar que uma Súmula Vinculante tem poder impositivo, tudo em razão do seu caráter e efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração Pública direta e indireta, em todas as esferas de poder. Ou seja, me parece inapropriada, quiçá impossível, a utilização do COTEB como ferramenta de condução da questão de definição do marco inicial do prazo decadencial, uma vez que as questões gerais de matéria tributária só podem ser dispostas em lei específica, ditada pela Constituição Federal.

Por fim, com a patente alteração de paradigma ocorrida, tenho como certa a assertiva de que não podemos mais seguir a ‘antiga’ jurisprudência desse Conselho, que abraçava entendimento diferente sobre a possibilidade do regramento da decadência e da prescrição. Agora, após a edição da Súmula em debate, com a legislação sob novo enfoque, devemos repensar nosso entendimento para adequá-lo à nova realidade jurídica, imposta pelo STF, mas de forma alguma aplicá-la como anteriormente se fazia (com base no COTEB ao invés do CTN), como opinou a PGE/PROFIS, sob pena de prejudicar o próprio erário estadual, ante a flagrante inconstitucionalidade do regramento estadual e de se afastar do princípio da eficiência (art. 37, caput da CF), pois, nos tempos atuais, em plena era digital, 5 anos é tempo mais que suficiente para que o Fisco lance ou perquira qualquer soma a título de tributo.

Tecidas as considerações acerca da impossibilidade da aplicação do COTEB na regulação de matérias gerais de direito tributário, por não ser a norma prevista na CF/88, resta saber quando devemos aplicar o regramento do CTN no ICMS.

Como sabido, o Código Tributário tem dois artigos dispondo sobre a decadência: o art. 150, §4º, para lançamento por homologação, e; o art. 173, I, para lançamentos de ofício. Consequentemente, para sabermos qual regramento deve ser usado, temos que definir de maneira segura, quando estamos diante de um lançamento por homologação e quando estamos diante de um lançamento de ofício.

Primeiramente, vale transcrever os artigos 150, §4º e 173, I do CTN:

“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.”

(...)

“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”

Depois, devemos observar as normas e o entendimento jurisprudencial dominante do STJ para definir quando é caso de lançamento por homologação e de ofício. Nessa esteira, o COTEB, numa reprodução do artigo 150, do CTN, assim entende o que seria o lançamento por homologação, consoante o teor do seu art. 107-B:

“Art. 107-B. 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.”

Sobre a diferenciação dos lançamentos, o STJ já pacificou seu entendimento no sentido de que lançamentos por homologação seriam aqueles que os sujeitos passivos têm o dever de antecipar o pagamento do ICMS sem que haja prévio exame por parte da autoridade administrativa, sendo aplicável, nestes casos, o quanto disposto no art. 150, §4º do CTN, ou seja, a regra da decadência após 5 anos da ocorrência do fato gerador.

Podemos trazer à baila, a decisão do Agravo Regimental no Recurso Especial 117291 do Rio Grande do Sul, de relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, que muito bem expõe o entendimento consolidado do STJ:

“EMENTA - 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 constituir-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.

(AgRg no REsp 1172391 / RS / AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2009/0249482-0 / Relator(a) Ministro BENEDITO GONÇALVES (1142) / Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA Data do Julgamento: 04/08/2011 / Data da Publicação/Fonte DJe 10/08/2011”

Entretanto, mesmo a despeito do entendimento consagrado do STJ de que qualquer pagamento efetuado a título de tributo já afirmaria a natureza jurídica do lançamento para a espécie por homologação, vislumbro, com a devida vênia, que tal definição é extramente fluida, sem delinear a necessária segurança jurídica que a situação impõe.

Pois bem, deixar a configuração do lançamento tributário ao alvitre do contribuinte não é a melhor resposta diante do ordenamento jurídico. Trilhando o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, o sujeito ativo poderia ‘ganhar’ um ano a menos de decadência com o pagamento de apenas 0,01 (hum centavo)! Trata-se de uma situação teratológica, que não se coaduna com os princípios constitucionais da legalidade e da segurança jurídica. Desse modo, percebo que a caracterização deve advir da lei, caso a caso.

No caso do ICMS, em regra, a apuração é mensal, com lançamento feito pelo contribuinte e homologação posterior dos cálculos e do pagamento pela autoridade administrativa.

Diante desse quadro legal, assegurado que: (i) a regra do ICMS é o lançamento por homologação, sendo exceção o lançamento de ofício, nos casos de lançamento por presunção do art. 4º, §4º da Lei 7.014/96, e (ii) entendendo que somente o CTN pode regulamentar as normas gerais de direito, por mandamento constitucional e aplicação da SV. 08 nos seus fundamentos, concluo que o prazo a ser observado nos lançamentos do ICMS por homologação é aquele previsto no art. 150, §4º do CTN, ou seja, 5 (cinco) anos após o dia de ocorrência do fato gerador.

Por tudo exposto, voto no sentido de dar PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para concluir que as ocorrências datadas antes 23.09.2000 não mais poderão ser exigidas pelo fisco da Bahia, porquanto alcançadas pela decadência, prevista no artigo 150, §4º do CTN.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à preliminar de decadência, com o voto de qualidade do presidente e, por unanimidade quanto ao mérito, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207351.0004/05-5, lavrado contra **FRIJEL FRIGORÍFICO E ESTIVAS JEQUIÉ LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$33.825,47**, acrescido da multa de 60% prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva, Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Rodrigo Lauande Pimentel, José Antonio Marques Ribeiro e Carlos Henrique Jorge Gantois.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de junho de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR/VOTO DIVERGENTE
(Preliminar de decadência)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS