

PROCESSO - A. I. Nº 232900.0011/07-8
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e BUNGE FERTIZANTES S/A.
RECORRIDOS - BUNGE FERTIZANTES S/A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSO DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 5ª JJF nº 0372-05/09
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
INTERNET - 10/09/2012

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0226-12/12

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. CRÉDITO DO IMPOSTO RELATIVO A SERVIÇO DE TRANSPORTE INTRAMUNICIPAL. Infração parcialmente elidida. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. CRÉDITO FISCAL RELATIVO À PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE COM A CLÁUSULA FOB. Item improcedente. Demonstrado que o contribuinte efetuou a inclusão do frete na base de cálculo da operação de saída de mercadorias. Crédito fiscal legítimo. Fato reconhecido pela autuante. A modificação pela autoridade fiscal, para incluir nova acusação na informação fiscal, resultou em mudança do fulcro da autuação. Impossibilidade jurídica. 3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE CARGAS. PRESTAÇÕES INTERESTADUAIS SUCESSIVAS. a) FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. b) RECOLHIMENTO A MENOR. Infrações parcialmente elididas. Em relação às parcelas mantidas, foi mantido o entendimento de que a existência de contrato para a execução dos serviços de transporte independe da formalização de instrumento escrito. Não provado pelo impugnante que o ICMS fora recolhido pelos contribuintes substituídos. Afastada a preliminar de decadência. Vencido o voto relator. Decisão por maioria. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário interpostos em face da Decisão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 17/12/2008 para cobrar ICMS, no valor de R\$ 1.249.177,41, além de multa, em decorrência do cometimento de 04(quatro) infrações, abaixo transcritas:

INFRAÇÃO 1 – 01.02.43 - Utilizou indevidamente crédito fiscal do ICMS, oriundo de operação de transporte intramunicipal. Utilizou crédito fiscal oriundo de serviço de transporte interno prestado nos exercícios de 2003 e 2004, período nos quais esta operação estava isenta. Total da Infração: R\$4.209,75.

INFRAÇÃO 2 – 01.02.68 – Utilizou indevidamente, na condição de remetente da mercadoria, crédito fiscal de ICMS relativo a frete de mercadorias em saídas por transferência a preço FOB, cuja prestação de serviço de transporte foi realizada por transportadora. Transferiu produtos para outras unidades situadas em vários Estados utilizando transportadoras cadastradas como Normais e utilizou indevidamente valores do ICMS incidente sobre fretes, vez que não incluiu na base de cálculo do custo de transferência o valor referente ao transporte dos produtos. Total da Infração R\$697.569,88.

INFRAÇÃO 3 – 02.07.01 – Deixou de recolher, no prazo regulamentar, ICMS referente a Prestação de Serviços de Transporte, devidamente escriturada(s) no(s) livro(s) fiscal(is) próprio(s). Deixou de efetuar a retenção e o recolhimento, na qualidade de contribuinte substituto, do ICMS incidente sobre as prestações de serviços de

transportes interestaduais, contratadas sucessivamente com as transportadoras inscritas no cadastro de contribuintes como normais. Total da Infração R\$166.426,39.

INFRAÇÃO 4 – 03.04.03 – Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto nas Prestações de Serviço de Transporte Rodoviário. Na qualidade de substituto tributário, recolheu a menor os valores de ICMS devidos pela contratação sucessiva de prestação de serviços de transportes interestaduais, por transportadoras cadastradas no Cadastro de Contribuintes na condição de normal. Total da Infração R\$380.971,39.

Foram apresentadas tanto defesa tempestiva por parte do recorrente às fls. 642 a 657, contestando as infrações, juntando inúmeros documentos pedidos pelo Fisco, além do pedido de diligência e arguição de decadência de parte do lançamento, bem como informação fiscal pela autuante às fls. 6.848 a 6.850, que a partir dos novos elementos probatórios somente trazidos em sede de defesa, revisou o lançamento efetuado, para pedir a procedência parcial do Auto de Infração.

Regularmente instruído, o processo foi a julgamento pela 5ª JJF, que decidiu, por unanimidade, pela Procedência Parcial da exigência fiscal, com base nas considerações a seguir alinhavadas, *in verbis*:

"VOTO

Da análise da impugnação interposta, preliminarmente incumbe a apreciação do pedido de decretação de decadência em relação aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 18/12/2003, e o requerimento de realização de diligência.

No que se refere à decadência, a questão apresentada pelo contribuinte se reveste de controvérsia jurídica na doutrina e na jurisprudência brasileiras. Isto porque o CTN tem dois dispositivos que tratam da decadência, contidos no art. 150, § 4º e art. 173. O contribuinte sustenta que nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, aplica-se o art. 150, § 4º da Lei Complementar Tributária. Nos parece que nesta categoria de tributos, a exemplo do ICMS, cujo lançamento e pagamento é antecipado pelo contribuinte, com posterior revisão pela autoridade administrativa, podem ser aplicados os dois dispositivos, havendo apenas diferenciação quanto à conduta adotada pelo devedor: se o mesmo antecipa o pagamento ou declarada o "quantum" devido, aplica-se o art. 150; todavia, se o contribuinte é omissor de pagamento ou não declara ao fisco os valores que deveriam ser recolhidos, aplica-se o art. 173.

Ressalto que em relação a esta matéria o CONSEF vem decidindo pela aplicação das disposições contidas no Código Tributário do Estado da Bahia. Nessa linha de entendimento transcrevo parte do Acórdão nº 0009-12/08, originário da 2ª Câmara de Julgamento, lavrado nos seguintes termos:

"Este CONSEF tem firmado cristalinamente o entendimento de que o caso em apreço se refere a lançamento de ofício, devendo, por tal razão, ser cumprido o quanto disposto no art. 107-A, I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, que em sua essência transcreve o art. 173, I do CTN, e estabelece o prazo de decadência de 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Ademais, como ressaltado no primeiro Parecer emitido pela Douta PGE/PROFIS, o STJ, através do Resp 63.529-2/PR, dentre outros julgados, vem decidindo nessa diretriz, sem prejuízo do fato de que o COTEB prevê em seu art. 28, de forma expressa, um prazo diferenciado, razão pela qual deve ser rechaçada a preliminar suscitada pelo autuado."

Seguindo a diretriz acima afastado a preliminar de decadência e mantenho a exigência fiscal em relação aos fatos geradores do exercício de 2003.

Entendo também não ser necessária a realização de diligências saneadoras para a solução da presente lide administrativa, visto que a documentação apresentada no curso da instrução processual é suficiente para a formação do convencimento desta corte julgadora. Há, portanto elementos de prova em abundância que servem à elucidação das questões postas pelas partes, conforme será detalhado no exame de mérito da autuação.

Em relação à infração 1, acato a revisão efetuada pela autuante, a partir dos documentos anexados na defesa, conforme planilha anexada à fl. 6.853 (Anexo I, da informação fiscal). O lançamento fiscal, por sua vez, se encontra lastreado nos documentos anexados às fls. 14 a 30 do PAF. Não procede a alegação defensiva de que a autuante não fez referência no lançamento aos documentos fiscais relacionados à apropriação dos créditos indevidos. Importante registrar que o contribuinte foi cientificado das reduções efetuadas pelo autuante não apresentando novos números para se contrapor. Mantenho, portanto, exigência fiscal em relação aos fatos geradores do exercício de 2003, considerando que não foi acolhida a preliminar de decadência. Dessa forma o valor do débito do item 1 perfaz a quantia de R\$ 3.182,79, correspondente aos fatos geradores dos meses de janeiro, junho e agosto.

No item 2 do Auto Infração é exigido ICMS em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal, na condição de remetente da mercadoria, relativo a frete nas operações de saídas por transferência a preço FOB, cuja prestação de serviço de transporte foi realizada por transportadora.

Por ocasião da informação fiscal a autuante, a partir dos documentos apresentados na defesa, constatou que na base de cálculo destacada nas notas fiscais, o valor do frete foi incluso, possibilitando a apropriação do crédito fiscal do tributo. Dessa forma a infração foi elidida pelo contribuinte. Ocorre que a autuante, ao fazer a análise da documentação apresentada, entendeu que o crédito apropriado for superior ao permite na legislação, visto que os produtos comercializados pelo autuado gozam do benefício da redução da base de cálculo do ICMS. A defesa, nas suas contra razões, observou que na informação fiscal a auditora fiscal trouxe aos autos fato novo, inovando, portanto, a acusação fiscal. Correto é entendimento externado pela defesa. Houve inovação, com mudança do fulcro da autuação, pois a acusação originária foi de uso indevido de crédito ao argumento de que as prestações se deram sob a modalidade “FOB”. No entanto, a autuante após a defesa, modificou o fundamento da autuação e os valores, para afirmar que houve apropriação a mais do crédito fiscal. Resulta disso a impossibilidade de inovação do lançamento neste PAF e, em decorrência, de modificação da demanda, pois a lide administrativa foi formalizada sob razão fática e jurídica distintas. Assim, em relação ao fundamento originário, o item 2 é improcedente, conforme reconheceu a própria autuante. Já em relação ao fundamento novo, trazido na informação fiscal, não pode o mesmo ser apreciado neste processo. Somente através da lavratura de outro Auto de Infração poderá a questão ser apreciada pelas instâncias administrativas de julgamento, com as garantias, ao contribuinte, do contraditório e da ampla defesa.

Os itens 3 e 4 do Auto de Infração foi lançado imposto em decorrência da falta de retenção e recolhimento a menor de ICMS na qualidade de sujeito passivo por substituição, nas contratações de serviços de transportes, na modalidade de prestações sucessivas.

O art. 8º, V, da Lei n.º 7.014/96, reza que o contratante de serviço de transporte interestadual e intermunicipal é responsável pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, devendo fazer a retenção do imposto relativo aos serviços prestados. Com base neste dispositivo, o RICMS/97, no seu art. 380 e 382, atribuiu esta responsabilidade ao contratante, desde inscrito na condição de contribuinte normal, nas prestações de serviços de transporte vinculadas a contratos de prestações sucessivas. O contribuinte, à época da ocorrência dos fatos, era inscrito na condição de contribuinte normal e os valores exigidos se referem a serviços de transporte em prestações sucessivas.

A impugnante, por sua vez, informou nos autos que não existem contratos de prestação de serviços de transporte firmado com as respectivas empresas transportadoras e que o imposto incidente nas prestações foi destacado nos CTCRs e recolhidos aos cofres públicos pelas transportadoras inscritas no cadastro de contribuintes do ICMS do Estado da Bahia.

A autuante demonstrou nos autos que no caso em discussão, algumas empresas transportadoras faziam o transporte interestadual com habitualidade para o impugnante, ou seja, através de sucessivas prestações ao longo do tempo. Por esta razão, a falta de apresentação do contrato, por parte do recorrente, não descaracterizava as prestações que foram contratadas, configurando, assim, o contrato regular de serviço de transporte de cargas.

Da análise dos autos, vê-se que, ou não existem os “contratos formais”, ou não foram apresentados os instrumentos de contrato. Todavia, para a existência de contrato não se faz necessária a existência de um instrumento escrito, visto que os negócios jurídicos, na atividade comercial, necessitam apenas do ajuste de vontades entre as partes e a execução da atividade, para se configurar a existência do contrato. Importante consignar que o contrato de transporte, para a sua caracterização prescinde da solenidade, ou seja, não depende de forma prescrita em lei, sendo válida a celebração verbal. (art. 730 do Código Civil de 2002).

No caso presente, a diversas notas fiscais e CTCRs juntados aos autos demonstram que houve prestações de serviços de transporte efetuadas de forma sucessiva entre as partes. Registre-se que a autuante manteve, no lançamento, tão somente os serviços de transporte interestadual de natureza sucessiva, prestados por transportadoras cadastradas no regime normal, excluindo dos itens 3 e 4 da autuação, as prestações internas, visto que não mais tributadas, de acordo com o que estabelece o art. 1º, § 7º, do RICMS/97.

Entendo que, no presente caso, está configurada a responsabilidade do recorrente pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição. Este deveria ter efetuado a retenção do imposto relativo às prestações de serviços interestaduais e intermunicipais de transporte, até porque no processo não foram anexadas provas documentais que evidenciassem que as transportadoras, em relação ao valor remanescente do débito, tenham efetivamente recolhido o tributo para o Estado da Bahia, de forma a afastar a responsabilidade tributária do autuado.

Diante do acima exposto, os itens 3 e 4 são procedentes em parte, de acordo com os Demonstrativos elaborados pela autuante, constante da fl. 6.899 dos autos, no valor total de R\$ 221.066,37, sendo, R\$ 75.693,35, para o item 3 (demonstrativo - fl. 6.896), e, R\$ 145.373,02, para o item 4 do Auto de Infração. Com isso os demonstrativos de débito das infrações 3 e 4, passam a ter as seguintes configurações:

Infração	Débito	Data Ocorr	Data Venc	Base de Cálculo	Aliq (%)	Multa (%)	Val. Histórico
02.07.01	3	31/01/2005	09/02/2005	1.554,33	12,00	50,00	186,52
02.07.01	3	31/03/2005	09/04/2005	109.519,58	12,00	50,00	13.142,35
02.07.01	3	31/07/2005	09/08/2005	397.215,92	12,00	50,00	47.665,91
02.07.01	3	31/08/2005	09/09/2005	122.488,08	12,00	50,00	14.698,57
						Total	75.693,35

Infração	Débito	Data Ocorr	Data Venc	Base de Cálculo	Aliq (%)	Multa (%)	Val. Histórico
03.04.03	4	30/04/2005	09/05/2005	76.061,83	12,00	60,00	9.127,42
03.04.04	4	31/05/2005	09/06/2005	250.626,25	12,00	60,00	30.075,15
03.04.05	4	30/06/2005	09/07/2005	172.817,50	12,00	60,00	20.738,10
03.04.06	4	30/09/2005	09/10/2005	17.352,83	12,00	60,00	2.082,34
03.04.07	4	31/10/2005	09/11/2005	182.842,33	12,00	60,00	21.941,08
03.04.08	4	30/11/2005	09/12/2005	239.823,17	12,00	60,00	28.778,78
03.04.09	4	31/12/2005	09/01/2006	271.917,92	12,00	60,00	32.630,15
						Total	145.373,02

Diante do acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração".

Na Resolução do Acórdão, houve a interposição do Recurso de Ofício pela JJF, consoante previsão legal, ante a procedência parcial nas infrações 1, 3 e 4 e nulidade da infração 2.

Inconformado com a Decisão proferida pela Primeira Instância, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário (fls. 6973 a 6987), onde alega, após uma breve narração dos fatos ocorridos na lide e a transcrição de todas as infrações, que a Decisão recorrida merece ser reformada no que tange as infrações 1, 3 e 4, repisando os argumentos apresentados na sua Defesa, anteriormente apresentada, e refazendo todos os pedidos já postulados.

Resumidamente alega que o Auto de Infração é totalmente improcedente, porque: a) Não se utilizou, indevidamente, de nenhum crédito fiscal decorrente da contratação de serviço de transporte interno, prestado nos exercícios de 2003 e 2004, período nos quais esta operação estava isenta do imposto; b) Não se utilizou, indevidamente, de quaisquer créditos de ICMS decorrente da contratação de fretes para transferência de produtos para outras filiais; c) Não deixou de efetuar a retenção e o recolhimento, na alegada qualidade de contribuinte substituto, do ICMS incidente sobre as prestações de serviços de transportes interestaduais, contratados sucessivamente com as transportadoras inscritas no cadastro de contribuintes como normais; d) Não recolheu a menor, na suposta qualidade de substituto tributário, os valores de ICMS devidos pela contratação sucessiva de prestação de serviços de transportes interestaduais, por transportadoras cadastradas no Cadastro de Contribuintes na condição de normal.

Em sede de preliminar, afirma que o crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos até 18/12/2003 estão totalmente extintos pela decadência, consoante inteligência do art. 150, § 4º do CTN, uma vez que o referido Auto de Infração somente foi lavrado em 19/12/2008, tendo, portanto, transcorridos mais de 5 (cinco) anos da data de ocorrência dos respectivos fatos geradores. Argumenta que, mesmo que o artigo 965 do RICMS-BA estabeleça prazo de até 5 anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, o artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional, que tem força de Lei Complementar, estabelece que, no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como é caso do ICMS, o prazo para homologação do crédito tributário será de 5 (cinco) anos, contados da data de ocorrência do fato gerador.

Passa a discorrer sobre o mérito. Em relação à infração 1, (Utilização indevida de crédito fiscal ICMS de operação de transporte intramunicipal nos exercícios 2003 e 2004), fala que mesmo após a realização da diligência pela d. 5ª JJF e a redução de R\$4.209,75 para R\$3.182,79, (fl. 6.853) a infração é totalmente improcedente.

Primeiramente, no que diz respeito aos meses de janeiro, junho e agosto de 2003, alega que houve cerceamento do direito de defesa, pois a fiscalização "não informou quais os CTRC's ou Notas Fiscais estavam sendo objeto da autuação". Ou seja, pela falta de indicação por parte do Fisco, não estariam corretos os estornos dos créditos de ICMS realizados pelos autuantes, em relação aos serviços de transporte interno (CFOP 1352), sob o fundamento de que nesse período a prestação de

tais serviços estava isenta do imposto e que não houve comprovação por parte do recorrente do caráter interestadual do serviço de transporte.

Do mesmo modo, assevera que nos meses de maio, junho e julho de 2004, foi feito equivocadamente o estorno de créditos de ICMS sobre as Notas Fiscais nºs 1758 e 2108 e Notas Fiscais nºs 449 e 472. No que tange às primeiras notas fiscais (nº 1758 e 2108), afirma serem globalizadas, *"pois foram emitidas para acobertar a contratação de serviços de transporte interestadual, junto a transportadores autônomos, escriturada nos livros fiscais sob o CFOP 2.352, hipótese na qual o recorrente, na condição de substituto tributário fica obrigada a efetuar o pagamento do ICMS, com direito dele se creditar, quando relacionada à operação subsequente sujeita à incidência do imposto"*. Com o mesmo fundamento, alega as notas fiscais nº 449 e 472, também globalizadas, *"foram emitidas em relação à contratação de serviços de transporte interestadual (doc. 08 e 11), junto a transportadoras inscritas, como NORMAIS, no Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado da Bahia, escriturada nos livros fiscais sob o CFOP 2.352, com direito se creditar do imposto destacado nos respectivos CTRC's, eis que relacionados às operações destinadas ao Estado do Tocantins e ao Distrito Federal"*.

Com outra argumentação, requer que, *"em vista o grande volume de documentos envolvidos na presente ação fiscal"*, fosse dada *"oportunidade de juntar aos autos cópia das Notas Fiscais nº 1758 e 2108, com seus respectivos CTRC's, para comprovar que (...) a prestação de serviços de transporte por ela contratada refere-se a transporte interestadual de cargas, sujeita à incidência do ICMS e, portanto, com direito ao crédito do imposto"*.

Em outro tópico, passa a discorrer sobre as infrações 3 (falta de recolhimento do ICMS-Transporte) e 4 (recolhimento a menor do ICMS-Transporte) conjuntamente. Afirma que as infrações não procedem e não tem qualquer fundamentação legal, pois o recorrente não deixou de efetuar ou efetuou a menor qualquer tipo de retenção de ICMS incidente sobre a prestação de serviços de transportes objeto dos CTRC relacionados no Auto de Infração.

Na infração 3, diz que o recorrente não assumiu a condição de contribuinte por substituição tributária, uma vez que situação fática analisada não se enquadra nos ditames dos artigos 380 e 382 do RICMS-BA, combinado com a Instrução Normativa n.º 67/97. Tem como certo que o tributo lançado é inexigível *"por não se referir a hipótese de substituição tributária por prestações sucessivas"*. Também alega que comprovou não ter havido recolhimento a menor do ICMS-Transporte, pois *"se referem ao ICMS devido, por substituição tributária, relativamente à prestação de serviços de transporte interestadual, contratada junto a transportadores autônomos ou empresas transportadoras não cadastradas no Estado da Bahia, para as quais lhe é assegurado o direito ao crédito"*.

Diz não concordar com a interpretação da 5ª JJF em seu julgamento quanto a substituição tributária baseada nos artigos 8º, V da Lei nº 7.014/96 e 380 e 382 do RICMS/BA. Repele a afirmação da JJF de que tal responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do imposto é do recorrente visto que, na época da ocorrência dos fatos, era inscrita na condição de contribuinte normal e os valores exigidos se referem a serviços de transporte em prestações sucessivas.

Após uma rápida explanação dos artigos 380 e 382 do RICMS, afirma que *"A princípio, pelo menos numa análise preliminar, poder-se-ia afirmar que, no caso de uma empresa contratar uma mesma transportadora para lhe prestar sucessiva e repetidamente serviços de transporte, estaria caracterizada a transferência de responsabilidade prevista no inciso II do artigo 380 do RICMS-BA"*.

Entretanto, diz que tal interpretação não é a melhor em face da Instrução Normativa DDAT n.º 67/97, publicada em 29/08/1997 que assim dispõe:

"Configura-se a responsabilidade tributária atribuída ao contratante de serviço de transporte, nos termos dos arts 380 e 382, do RICMS-BA sempre que sejam preenchidos os seguintes requisitos:

a) a existência de contrato formal para a realização de prestações serviços de transporte;

E

b) a condição de tomador do serviço inscrito como contribuinte normal do ICMS no Estado da Bahia, quer seja ele remetente ou destinatário;" (grifo no original)

Diante desse quadro, o recorrente alega que para assumir a responsabilidade tributária atribuída ao contratante dos serviços de transporte, nos termos dos artigos 380 e 382 do RICMS-BA, é necessário o preenchimento, cumulativo, de dois requisitos: a) a existência de contrato formal para realização das prestações de serviços de transporte; e b) A condição de tomador dos serviços inscrito no como contribuinte normal no Estado da Bahia.

Dessa forma, aduz o recorrente que apesar de se tratar de reiterada prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal, prestado por empresas transportadoras inscritas no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia, *"não há que se falar em responsabilidade tributária por substituição, pois lhe falta um dos requisitos formais, qual seja, o contrato formal"*.

Alega novamente que o imposto, quando devido, foi destacado nos CTRC's e recolhido pelo próprio transportador inscrito como contribuinte no estado da Bahia. Diz que por esse fato, não há como o recorrente comprovar tais recolhimentos, ou seja, o ICMS foi destacado no CTRC e pago pelo recorrente ao prestador dos serviços, para que este o recolhesse aos cofres do Governo, mas se o prestador não o fez, caberia ao Estado fiscalizá-lo e dele (prestador) exigir.

Conclui essa argumentação, dizendo mais uma vez que como o ICMS foi destacado nos CTRC e recolhido ao Erário pelos respectivos prestadores de serviços inscritos, como normais, no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, não há que se falar em falta de retenção e recolhimento do ICMS.

Em relação à infração 4, fala que o autuante considerou o recorrente como sendo a responsável tributária pelo ICMS incidente sobre toda e qualquer prestação de serviços de transporte, quando o correto, seria segregar entre a:

- a) A prestação de serviços de transporte interestadual contratada com autônomos, onde há responsabilidade tributária do recorrente;*
- b) A prestação de serviços de transporte interestadual contratada com transportadores não inscritos no Cadastro de Contribuintes do Estado de Bahia, onde há responsabilidade tributária do recorrente;*
- c) A prestação de serviços de transporte interestadual contratada com transportadores cadastrados como contribuintes, normais, no Estado da Bahia, sem contrato formal, em que inexistente a responsabilidade tributária por substituição.*

Alega que os valores apontados pela Fiscalização como recolhidos a menor foram comprovados através dos documentos juntados no PAF e referem-se ao ICMS devido, por substituição tributária, relativamente à prestação de serviços de transporte interestadual, contratada junto a transportadores autônomos ou empresas transportadoras não cadastradas no Estado da Bahia.

Dessa forma, entende que recolheu os impostos devidos de maneira correta, portanto, não haveria que se falar no recolhimento a menor de ICMS devido por substituição tributária, devendo os itens 3 e 4, serem julgados totalmente improcedentes.

Ao final, pede pelo Provimento do Recurso Voluntário, para que o Auto de Infração passe a ser julgado totalmente improcedente.

Após os autos foram encaminhado à PGE para análise.

Em despacho de fls. 6992, a i. Procuradora do Estado Aline Solano Souza Casali Bahia, encaminha os autos para o Procurador Chefe da PROFIS, em face do incidente de Uniformização de Orientação Jurídica PGE 20103912360 que discutia a contagem do prazo decadencial para constituição do crédito tributário.

Em 03.11.11, o i. Procurador Geral do Estado, o Senhor Rui Moraes Cruz, em sucinta resposta, manifesta-se no Procedimento de Uniformização de Orientação Jurídica de título "PRAZO

DECADENCIAL PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO” afirmando que não foi acolhida a proposta de revisão do entendimento suscitado no Parecer PA-CMG-92-2009, devendo os processos sobrestados ser analisados de acordo com o entendimento anteriormente adotado pela PROFIS.

Ademais, tendo em vista o conteúdo das discussões sobre a matéria em comento, acolheu a sugestão da Procuradora Chefe em exercício, para que tal Procedimento de Uniformização de Orientação Jurídica retornasse “à PROFIS para que seja elaborada uma minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B, §5º do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazos estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN”.

Após a reposta do Procurador Chefe, foi emitido Parecer da PGE/PROFIS (fls. 6994 a 6995), da lavra da i. Procuradora Maria Dulce Baleeiro Costa, fazendo uma breve explanação dos fatos, do Recurso e do cerne da questão. Entende que é válida a norma do art. 28 COTEB e não se aplica ao caso em lide o entendimento da SV 08 do E. STF.

Alega que a ressalva prevista no início do §4º do art. 150 do CTN contida na expressão “se a lei não fixar prazo para homologação” embasa a validade do art. 28 do COTEB, ou seja, a lei estadual, utilizando-se do permissivo legal do CTN, pode prorrogar o início do prazo decadencial para os tributos estaduais lançados por homologação, como o ICMS, para o primeiro dia do exercício seguinte. Colaciona ensinamento do prof. Paulo de Barros Carvalho e trecho da ementa do AMS 2000.04.01.147311-3/RS do TRF da 4ª Região, para sustentar a sua tese.

Portanto, como o prazo decadencial em relação aos fatos geradores de 2003 teve início em primeiro de janeiro de 2004, a autuação do caso em exame (lavrada em 17.12.2008) ocorreu dentro do prazo legal.

Quanto ao mérito, relata que a infração 2 foi julgada improcedente, não sendo objeto do presente Recurso.

Em relação à infração 1, diz que, como não houve qualquer fato novo, entende que a Decisão recorrida deve ser mantida.

Já no que tange as infrações 3 e 4, dispõe que os argumentos defensivos não devem ser acolhidos devido a inteligência do art. 8º, V, da Lei nº 7.014/96 ao prever o dever de retenção e recolhimento do ICMS por Substituição Tributária nos casos de contribuintes inscrito como normal que seja tomador de serviço de habitual de transporte. Aponta que no caso dos autos, restou demonstrado que os serviços eram habituais e rotineiros, prestados pelas mesmas empresas para o recorrente e que esta, como contribuinte normal e inscrita no CAD-ICMS, deveria proceder a retenção do imposto. Alude que a exigência de habitualidade não se refere à existência de contrato formal entre as partes, já que esse tipo de atividade prescinde de forma jurídica própria.

Diante do relatado, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

VOTO (Vencido quanto à preliminar de decadência)

Trata-se de Recurso Voluntário que tem por objeto o pedido de reconhecimento da decadência dos fatos geradores ocorridos antes de 18/12/2003 e a improcedência do Auto de Infração em epígrafe. Também houve a interposição de Recurso de Ofício para análise das reduções realizadas no julgamento de primeiro grau nas infrações 01, 02, 03 e 04.

Ab initio, passo a analisar a questão preliminar sobre a decadência do direito de constituição do crédito tributário em relação ao presente PAF.

O recorrente sustentou em defesa que, no caso em tela, houve a decadência do direito do fisco de constituição do crédito tributário conforme o art. 150, §4º do CTN, pois, segundo relata, os fatos

geradores ocorreram em 2003 e a autuação foi lançada somente em 17.12.2008, ou seja, cinco anos após quase todos os 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 inconstitucionalidade, 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 PROVIDO. 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 PROVIDO. 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 prescricionais 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.

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 está 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, 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 entra 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 de Fazenda, que abraçava entendimento diferente sobre a possibilidade do regramento da decadência e da prescrição. A 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 perquiria 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 dispendo 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, concluo que as ocorrências datadas antes 18.12.2004 não mais poderão ser exigidas pelo fisco da Bahia, porquanto alcançadas pela decadência, prevista no artigo 150, §4º do CTN.

Vencido que fui e superada a preliminar da decadência, passo à análise das razões do Recurso Voluntário interposto.

Inicialmente aponto que não houve nenhuma súplica em relação a questões preliminares de nulidades do Auto de Infração, prejudiciais ao julgamento de mérito. Mesmo assim, compulsando os autos, entendo que o presente lançamento foi elaborado conforme as regras legais pertinentes, não sendo acometido de nenhum vício que o inquene de nulidade, consoante os arts. 18 e 39 do RPAF/BA.

Assim, passo para análise do mérito do Recurso Voluntário.

No que tange a infração 1 (Utilização indevida de crédito fiscal do ICMS, oriundo de operação de transporte intramunicipal), entendo que reparo algum merece a Decisão de primeiro grau, visto que o recorrente não trouxe novos elementos capazes de revisar o lançamento fiscal. Vejo que a empresa somente repete o argumento de que não houve, por parte do Fisco, a indicação das Notas Fiscais e CTN’s que foram base da autuação, com cerceamento do direito de defesa. Como bem apontado pelos Julgadores de primeiro grau, o lançamento fiscal está lastreado nos documentos de fls. 13 a 30 dos autos, que apontam claramente todas as notas fiscais que fazem parte da presente infração.

Deste modo, não vislumbro nenhum cerceamento de defesa pela suposta falta de indicação dos documentos fiscais, pois, além dos documentos acostados com o Auto de Infração assinalarem nitidamente as bases da infração, não houve irrisignação por parte do recorrente contra os novos cálculos da infração elaborados na informação fiscal. Ora, se estas novas contagens não estavam corretas, deveriam ser contestadas especificamente no momento oportuno, com a indicação de quais documentos não estão consignadas corretamente, ao invés de se repetir as mesmas argumentações, sobre as mesmas Notas Fiscais e CTN’s, que já foram observadas na revisão fiscal e no julgamento de primeiro grau.

Pelo exposto, tenho que infração 1 é parcialmente procedente, nos moldes do julgamento de piso.

No que tange infrações 3 (falta de recolhimento do ICMS-Transporte) e 4 (recolhimento a menor do ICMS-Transporte), para julgar corretamente o presente Auto de Infração, devemos analisar todo o enquadramento jurídico sobre a responsabilidade tributária pelo lançamento e recolhimento do ICMS transporte.

Consoante o artigo 8º, V da Lei nº 7.014/97, no ICMS-Transporte há o instituto da substituição tributária nos seguintes termos:

"Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:

(...)

V - o contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal."

Já os artigos 380, II e 382, ambos do RICMS/BA vigente à época dos fatos, determinavam as seguintes ordens quanto a substituição do sujeito passivo no serviço de transporte:

"Art. 380. São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo efetuar a retenção do imposto relativo às prestações de serviços interestaduais e intermunicipais de transporte:

(...)

II - o tomador do serviço de transporte, quando inscrito na condição de contribuinte normal, nas prestações sucessivas de serviços de transporte, nos termos do art. 382."

"Art. 382. Quanto à responsabilidade de que cuida o inciso II do art. 380, nas prestações de serviços de transporte que envolvam repetidas prestações:

(...)

I - o tomador do serviço de transporte, tanto na condição de remetente como de destinatário, quando inscrito neste Estado como contribuinte normal, assumirá a responsabilidade pelo imposto devido pelo prestador, na condição de sujeito passivo por substituição, devendo observar o seguinte:"

Os textos legais são extremamente claros em responsabilizar pelo lançamento e recolhimento do ICMS-Transporte o contratante/tomador de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal. Entretanto, calha mencionar que o RICMS exigia para a configuração da substituição da condição do sujeito passivo, a observação de duas condições, quais sejam: a) que o tomador seja inscrito na condição de contribuinte normal; b) que as prestações de serviços de transporte sejam sucessivas.

Por seu turno, em sua defesa, o contribuinte invoca o texto da Instrução Normativa nº 67/97, que disciplina os procedimentos fiscais a serem adotados em face da verificação de serviços de transporte vinculados a contratos para prestações sucessivas, ou seja, a configuração da segunda condição para a realização da substituição tributária. O artigo 1º, presente na Seção I, relativa à substituição tributária nos serviços de transporte de prestações sucessivas assim dispõe:

"Art. 1º Configura-se a responsabilidade tributária atribuída ao contratante de serviço de transporte, nos termos dos arts. 380 e 382 do RICMS-BA, sempre que sejam preenchidos os seguintes requisitos:

I - a existência de contrato formal para a realização de prestações sucessivas de serviços de transporte terrestre, aquaviário e aéreo, inclusive transporte dutoviário;

II - a condição do tomador do serviço como contribuinte do ICMS, quer seja ele o remetente, quer seja o destinatário, desde que esteja inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado da Bahia (CAD-ICMS) como contribuinte normal.

Parágrafo único. Não se aplica a substituição tributária de que cuida este artigo:

I - quando o tomador do serviço, ainda que esteja inscrito na condição de "contribuinte normal", não seja legalmente considerado contribuinte do ICMS ou não esteja obrigado à escrituração fiscal por disposição expressa da legislação;

II - nos casos de transporte de carga em que, mesmo sendo o transporte efetuado por conta do destinatário, e apesar de ser este signatário de contrato com o transportador, não seja ele o emissor do documento fiscal;

III - tratando-se de transporte ferroviário."

Desse modo, entendo que o cerne da questão é saber o alcance da expressão "contrato formal" e sua interpretação junto a legislação tributária.

Dentro do campo do Direito Civil, a doutrina classifica os contratos solenes (formais) ou não-solenes (informais) sob o enfoque da forma pela qual se dá o consentimento das partes. Consoante os ensinamentos da professora Maria Helena Diniz, os contratos solenes ou formais "consistem naqueles para os quais a lei prescreve, para a sua celebração, forma especial que

lhes dará existência de tal sorte que, se o negócio levado a efeito sem a observância legal, não terá validade" (in Curso de Direito Civil Brasileiro, Vol. 03, Ed. Saraiva, São Paulo, 1998).

No Código Civil de 2002, os contratos de transporte estão disciplinados nos 730 a 733 (disposições gerais) e 743 a 756 (transporte de coisas), sendo que, em nenhum momento está consignada a necessidade de forma especial para a validade do contrato de transporte. Assim sendo, depreendo que, para a existência e validade deste tipo de contrato, a lei civil não exige forma escrita ou solene. Mais ainda, vejo que a para a configuração de um contrato de prestação sucessiva de serviço de transporte não prescinde de um contrato escrito ou por meio de escritura pública, sendo necessária somente à manifestação inequívoca da vontade das partes neste sentido.

Aqui, cabe a indagação sobre por que está disposta a necessidade da existência de contrato formal na Instrução Normativa nº 67/97? Qual é o motivo dessa condicionante na configuração da responsabilidade tributária dos art. 380 e 382 do então vigente RICMS/BA?

Já foi externado por este CONSEF, no Acórdão CJF nº 0470-11/10, de relatoria da i. Conselheira Sandra Urânia, que a regra insculpida na Instrução Normativa nº 67/97 deve ser interpretada no sentido de que a existência de contrato entre o prestador e o tomador do serviço faz prova a favor do primeiro para atestar que o ICMS sobre o frete é de responsabilidade do segundo, tomador do serviço, caso do recorrente. Entendo que este posicionamento é o mais correto pois, somente assim poderá o transportador fazer prova da substituição tributária e se eximir da responsabilidade tributária.

Ademais, tenho por certo que as regras postas na Lei nº 7.014/97, no RICMS/97 e na IN nº 67/97 devem ser interpretadas sistematicamente para a correta exegese da norma sobre a responsabilidade do ICMS-Transporte. Entendo que o mandamento disposto no art. 1º da IN 67/97 não significa que somente com a existência do contrato formal para a realização de prestações sucessivas de serviços de transporte terrestre é que o tomador será o responsável substituto pelo recolhimento do ICMS-Transporte. A substituição tributária já está prevista na Lei estadual do ICMS e no respectivo Regulamento. Com dito acima, a Lei nº 7.014/97 é clara em atribuir ao contratante do serviço a responsabilidade pela retenção do imposto. Por sua vez, o RICMS/97, nos seus artigos 380 e 382, com o mesmo norte, também aponta de maneira lapidar que a responsabilidade é do tomador do serviço transporte que envolvam repetidas prestações.

Pelo exposto, não acolho a tese de que, em face da Instrução Normativa nº 67/97, só se configuraria a responsabilidade do tomador com a existência de um contrato formal, sendo certo que é o Recorrente o responsável pelo recolhimento do ICMS na condição de sujeito passivo por substituição, na qualidade de tomador de serviço inscrito no cadastro de Contribuinte na condição de "Normal", em relação às prestações sucessivas de serviços de transportes.

Quanto à alegação do recorrente de que o imposto foi destacado no CTCR e recolhido pelo próprio transportador, esta não se faz acompanhar de prova neste sentido, não devendo assim ser acatada.

Também é válido mencionar que foram aceitas pelo autuado, em sede de informação fiscal, os argumentos e todos os documentos anteriormente solicitados ainda na fase de fiscalização e que só foram acostados na defesa pelo recorrente. São mais de 6.000 documentos, entre CTCRs e notas fiscais, necessários à análise das operações e prestações de serviço de transporte, fazendo que o Fisco fizesse uma "refiscalização", a partir dos novos elementos probatórios apresentados, somente dentro do processo administrativo fiscal. Na informação fiscal, nas infrações 03 e 04, todos os documentos que comprovaram que parte das prestações objeto do lançamento de ofício se tratavam de prestações internas, que apesar de sucessivas, não se sujeitam à exigência de ICMS (art. 1º, §7º do RICMS/97), foram excluídas, redundando em uma redução de R\$166.426,39 para R\$75.693,35 na infração 3 e de R\$380.971,39 para R\$145.373,02, na infração 04, conforme o novo demonstrativo de débito de fl. 6.896. Dessa forma, entendo que já foram acatados os argumentos defensivos trazido em sede de defesa e repetidos no Recurso Voluntário.

Infrações 3 e 4 parcialmente procedentes, nos termos do julgamento de primeiro grau.

Agora, passo à análise do Recurso de Ofício.

A sucumbência do Estado ocorreu com a redução dos valores originais nas infrações 1, 3 e 4, como também pela decretação da nulidade do item 02 do Auto de Infração em epígrafe.

No que tange a infração 1, vejo que a redução feita pela JJF foi acertada, pois se baseia na informação fiscal, onde a autuante, após analisar os documentos trazidos em sede de defesa, (relatórios SINTEGRA comprovando que parte dos serviços de transporte foram de natureza interestadual, fls. 666 a 669), reduziu parcialmente o débito referente ao crédito indevido de operações intramunicipal.

Infração 1 mantida conforme julgamento inicial.

Nas infrações 3 e 4, com já explicado no julgamento do Recurso Voluntário, a redução do débito se deu mediante a revisão fiscal motivada pelos mais de 6000 documentos fiscais (Notas Fiscais e CTC's) que comprovaram que parte das prestações se tratavam de prestações internas, que apesar de sucessivas, não se sujeitam à exigência de ICMS, consoante o art. 1º, §7º do RICMS/97.

Infrações 3 e 4 mantidas conforme julgamento inicial.

Por fim, quanto à infração 2, julgada nula, entendo correto o posicionamento da JJF. Com a juntada dos documentos pelo Contribuinte, houve a constatação de que o frete fora incluso no valor total da nota, o que possibilita o ressarcimento do crédito do tributo destacado. Assim, foi elidida a imputação tributária de utilização indevida do ICMS sobre fretes, pela não inclusão na base de cálculo do custo de transferência dos transportes das mercadorias.

O autuado alega que não houve acerto na apuração dos créditos apropriados, diante dessa situação, entendo que se deve fazer novo lançamento fiscal, pois houve mudança do fulcro da autuação. Depreendo que a falta de apresentação dos documentos fiscais na fase de fiscalização impossibilitaram o correto enquadramento do lançamento de ofício. Trata-se de uma situação criada pela própria empresa.

Entretanto, por força dos princípios da ampla defesa e do devido processo legal, é necessária a decretação da nulidade deste item, como muito bem apontou os nobres julgadores de primeiro grau.

Infração 2 mantida conforme julgamento inicial.

Diante do todo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para reformar a Decisão de 1º grau, no que tange ao reconhecimento da decadência, e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, devendo ser mantida o julgamento inicial em seus termos.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência)

Este voto refere-se à arguição de decadência analisada nos autos deste processo.

A decadência foi alegada em relação a fatos geradores objeto do Auto de Infração objeto da lide, lavrado em 17/12/2008, mas apenas em relação a fatos do período de janeiro/2003 a julho/2004, 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 nele 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, objeto da argüição de decadência, foram relativos a fatos geradores ocorridos nos exercícios de 2003 e de 2004 só seriam desconstituídos, em relação a 2003, se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/2009, e em relação a 2004 se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/2010.

Assim, por este aspecto entendo que não ocorreu a alegada decadência, tendo em vista que o lançamento de ofício foi realizado em 17/12/2008.

Quanto ao argumento, apresentado em sessão de julgamento, 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

Inicialmente, 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 argüida 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 transcrito, 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, com a máxima vênia discordo do voto do ilustre Conselheiro Relator, e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário no que tange à alegação quanto a se ter operado a decadência.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria em relação à preliminar de decadência, com voto de qualidade do presidente e, por unanimidade quanto ao mérito, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **232900.0011/07-8**, lavrado contra **BUNGE FERTILIZANTES S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$224.249,16**, acrescido das multas de 50% sobre R\$75.693,35 e 60% sobre R\$148.555,81, previstas no art. 42, incisos I, “a”, II, “a” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/06, e dos acréscimos legais.

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

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

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

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

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

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – VOTO VENCEDOR
(Preliminar de decadência)

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS