

PROCESSO - A. I. Nº 206844.0206/10-3
RECORRENTE - SATÉLITE DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO S/A. (SAT)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0182-05/11
ORIGEM - SAT/COPEC
INTERNET - 04/10/2012

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0278-12/12

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FALTA DE APRESENTAÇÃO DO DOCUMENTO FISCAL CORRESPONDENTE. O recorrente não apresentou os respectivos documentos, mesmo após várias intervenções nos autos. Infração caracterizada. Não acolhidas as arguições de nulidade e, rejeitada a preliminar de decadência, suscitada, de ofício, pelo relator. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 14/12/2010 para cobrar ICMS no valor de R\$ 10.663,57, em decorrência do cometimento de seis infrações, das quais é objeto do presente Recurso, somente a infração 4, abaixo transcrita:

INFRAÇÃO 4 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, conforme demonstrativo. Valor R\$ 2.223,91.

O contribuinte apresentou Defesa às fls. 119 a 128, contestando e pedindo pela improcedência das infrações. Os fiscais autuantes, juntaram aos autos informação fiscal às fls. 254 a 258, acatando os argumentos quanto a infração 2, dois CTCR em relação a infração 5, o DAE de fls 250/251 relativo ao pagamento de parte da infração 5 e totalidade das infrações 3 e 6, mas mantendo a cobrança quanto ao restante do débito (1 e 4), solicitando pela procedência parcial do Auto de Infração.

Regularmente instruído, o processo foi a julgamento pela 5ª JJF, que decidiu, por maioria, pela procedência parcial da exigência fiscal, com base nas considerações a seguir transcritas, *in verbis*:

"VOTO

Trata-se de Auto de Infração, lavrado para exigir o ICMS no valor de R\$ 10.663,57, relativo às infrações supra relatadas, das quais discorreremos a seguir acerca dos itens 1 e 4; as demais infrações foram objetos de accertamentos, não subsistindo a lide e fora da apreciação do relator, em conformidade com o resumo que segue:

Na infração 2, o valor, inicialmente exigido, foi objeto de estorno no mês seguinte e, portanto, não procede. A infração 3, valor de R\$ 2.023,47, reconhecida pelo autuado, efetuado seu recolhimento; infração 5, uma parcela da exigência foi também objeto de estorno, antes da lavratura do Auto de Infração e não também procede; a parcela remanescente, valor R\$ 256,71, recolhida pelo autuado. Na infração 06, valor de R\$ 1.304,58, reconhecida pelo autuado, efetuado seu recolhimento.

Os pagamentos referidos acima constam de documentos do SIGAT (Sistema integrado de Gestão da Administração Tributária), acostados aos autos, fls. 304/306.

Antes de analisar o mérito das questões pertinentes às infrações 1 e 4, cumpre observar sobre os incidentes preliminares abordados pelo sujeito passivo, inconformado com a falta de indicação correta de dispositivos infringidos, mais precisamente, incisos, alíneas ou parágrafos dos artigos 124 e 92 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, aduzindo que tais ausências impedem a identificação de fundamentos da autuação e, assim, as respectivas infrações devem ser anuladas, nos termos dos artigos 18, IV "a" e 39, III, RPAF BA.

Não identifiquei, na presente lide, quaisquer impossibilidades na formulação das razões de defesa do sujeito passivo ou a existência de justa causa por desamparo a direito do contribuinte. A eventual ausência de

dispositivos ou a sua consignação de forma incompleta sem fazer referência às alíneas, incisos ou parágrafos, de maneira alguma representou dificuldades na compreensão da infração que estava sendo imputada. O autuado exerceu com liberdade o direito à ampla defesa e ao contraditório, fazendo ser conhecidas todas as suas alegações, trazendo aos autos todas as provas a seu favor de que dispunha ou entendeu pertinente, além de efetuar o pagamento daquelas infrações que entendeu procedente a reclamação fiscal.

O próprio Regulamento de Processos Tributários desse Estado da Bahia informa que a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal (art. 19, RPAF BA).

Assim, a alegada existência de erro na tipificação das infrações não acarreta a sua nulidade, consoante §1º do art. 18 do RPAF, aprovado pelo Decreto n.º 7.629/99.

No mérito, quanto à infração 1, utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a imposto não destacado em documentos fiscais, na aquisição de combustível e lubrificante, em virtude de se tratar de produtos com substituição tributária, no valor de R\$ 4.170,60.

Examinando as peças processuais que sustentam a exigência, verifico que os autuantes elaboraram demonstrativo dos créditos considerados indevidos às fls. 13/14, identificando as notas fiscais de aquisição dos produtos e os respectivos valores, cujos créditos foram glosados.

Por sua vez, o autuado alega que o sistema de crédito tem apoio legal e na consulta formulada através do Processo nº 13281020060 (DOC 04), que respaldou a utilização dos créditos sobre óleo diesel, desde que os veículos sejam próprios e utilizados em suas operações. Argui, ainda, que a descrição da infração não tem relação com a realização de operações intermunicipais

É legítima a utilização de crédito fiscal de ICMS relativo a serviços de transporte interestadual ou intermunicipal, decorrente da aquisição de combustíveis (óleo diesel) para serem consumidos em tais serviços, realizados por empresa que utilizar frota própria caminhão, conforme expressa a alínea “f”, inciso I, art. 93 do RICMS e com fundamento no art. 155, § 2º, I, CF/88.

O Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, prevê com relação ao aproveitamento do créditos, o seguinte:

Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subseqüentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

I - o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:

(...)

f) de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos, desde que efetivamente utilizados na prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual;

O ICMS, atendendo ao princípio da não-cumulatividade, deve ser apurado compensando-se o valor devido em cada operação ou prestação com o montante cobrado nas operações e prestações anteriores. Em favor desse princípio, a legislação ordinária do Estado da Bahia, estabeleceu uma exceção entre os produtos enquadrados no regime da substituição tributária, cuja fase de tributação encontra-se encerrada, permitindo a utilização dos créditos relativos à aquisição de combustíveis, desde que efetivamente utilizados na prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual.

A posição da Gerência de Tributação, expressa no Processo nº 13281020060, colado aos autos pelo sujeito, em seu DOC 04, não oferece óbice às prestações de serviços realizadas pelo contribuinte, um distribuidor de combustíveis, considerando que, a rigor, as prestações de serviços de transportes são comumente realizadas por empresas especializadas no transporte de cargas. No caso presente, recomendou-se, para aplicação da compensação dos créditos, procedimento previsto no art. 646, II, RICMS/BA, no sentido que a circulação de mercadorias seja realizada com preço CIF.

Incabível, no caso, o entendimento da fiscalização de glosar o crédito fiscal porque os impostos decorrentes das compras de diesel feitos em postos de combustíveis, não estavam destacados nos documentos fiscais respectivos e, em virtude de se tratar de produtos com substituição tributária.

Isto porque o Regulamento de ICMS do Estado da Bahia, instituído pelo Decreto nº 6.284/97, estabelece alguns materiais em face dos quais o contribuinte, prestador de serviço de transporte, pode creditar-se (art. 93, inciso I, “f”), entre os quais combustíveis, lubrificantes, óleos e fluidos, desde que utilizados na prestação do serviço.

Há que se observar, entretanto, a ressalva de que somente os bens que forem utilizados na prestação de serviços darão direito ao crédito, na medida em que a legislação exige que tais materiais sejam efetivamente utilizados pela empresa para suas finalidades, e não simplesmente adquiridos ou consumidos em suas operações. Não procede, pois, a interpretação fiscal, consignando que para as operações intermunicipais, não existe crédito fiscal, em face da desoneração do ICMS, prevista no art. 1º, § 7º, RICMS/BA.

Necessário repisar que, no caso concreto, os créditos glosados pelos Auditores Fiscais foram aqueles provenientes das aquisições de óleo diesel, em postos de combustíveis da Bahia, conforme constam do demonstrativos de fls. 13/14. Tais créditos são legítimos, segundo comentários precedentes e o disposto no art. 93, I, “f”, RICMS BA, que exprime uma exceção à regra geral da vedação de créditos aos produtos da substituição tributária, a fim de atender ao princípio da não-cumulatividade, tão caro ao ICMS.

Por outro lado, a ponderação que se faz para utilização proporcional de crédito fiscal (art. 93, § 1º, II), na existência de prestações tributadas e isentas ou não tributadas, não se aplica ao caso; somente poderá ser apurada em momento posterior, na operação de saída, sob pena de transformar em “tabula rasa”, o direito ao crédito do art. 93, I, “f”, RICMS BA.

Seria possível a glosa dos créditos fiscais, como constante no presente Auto de Infração, caso os Auditores, de posse da escrituração fiscal do contribuinte, percebessem que as operações de saída tivessem ocorrido integralmente dentro do Estado, considerando que operações internas estão desoneradas do lançamento e pagamento de ICMS, e mesmo, ainda que tais saídas ocorressem de forma proporcional, caso em que a glosa também se daria proporcionalmente, do que não trata o caso em tela.

Desta forma, não vejo como prosperar a acusação de utilização indevida de crédito fiscal e sou pela improcedência da exigência contida na infração 1.

Na infração 4, a exigência recai sobre a utilização de crédito fiscal sem a apresentação do competente documento comprobatório. O autuado informa que já solicitou cópia de tais documentos aos fornecedores de serviços, pugnando pela juntada posterior de tais documentos, o que não o fez, até o presente momento, mesmo tendo a oportunidade de intervenção nos autos por seguidas vezes.

Resta assim caracterizada a infração 4, no valor de R\$ 2.223,91.

Voto pela procedência parcial do Auto de Infração, conforme o demonstrativo abaixo, devendo ser homologados os valores já recolhidos:

Infração	Valor Histórico	Valor pago autuado	Modificação autuantes	Julgado procedente	Julgado improcedente
1 – 01.02.39	4.170,60				4.170,60
2 – 01.02.39	562,22		562,22		562,22
3 - 01.02.41	2.023,47	2.023,47		2.023,47	
4 - 01.02.42	2.223,91			2.223,91	
5 - 01.02.81	378,79	256,71	112,08	256,71	122,08
6 - 01.02.39	1.304,58	1.304,58		1.304,58	
TOTAL	10.663,57	3.584,76	674,30	5.808,67	4.854,90

VOTO DIVERGENTE (Em relação à infração 1)

Discordo, com a devida venia, do entendimento do ilustre Relator, quanto a sua Decisão de julgar improcedente a primeira infração, sob as justificativas que expôs, pois vislumbro que os documentos fiscais, objeto desta exigência, por se reportarem à aquisição de combustíveis dentro do Estado da Bahia, caracterizam operações de prestação de serviços de transportes intermunicipais, dentro do território baiano, não tendo o sujeito passivo se desincumbido de comprovar sua alegação de que “a descrição da infração não tem relação com a realização de operações intermunicipais”, conforme foi consignado pelo nobre Relator, cuja prova poderia ter sido feita pelo contribuinte vinculando tais abastecimentos em postos de combustíveis no Estado da Bahia com a efetiva prestação de serviços de transportes em operações interestaduais, trazendo aos autos Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas (CTRC), por ele emitidos, naquelas datas e itinerários, que pelo menos comprovasse a realização de operações interestaduais de prestação de serviços de transportes, de forma a justificar a utilização dos créditos fiscais, haja vista que as prestações internas de serviços de transporte de carga estão dispensadas do lançamento e do pagamento do ICMS incidente, sendo vedado o aproveitamento de quaisquer créditos fiscais, conforme previsto no art. 632, § 2º, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA da infração 1.

Inconformado, o autuado interpõe, tempestivamente, Recurso Voluntário, às fls. 70 a 80, onde alega que a Decisão recorrida merece ser reformada no que tange a infração 4.

Após demonstrar a tempestividade do Recurso e fazer uma breve síntese do PAF. Diz que após a defesa e informação fiscal, só remanesceu para serem analisadas as infrações 1 e 4, que transcreve. Afirma que a 5ª Junta de Julgamento Fiscal julgou o Auto de Infração impugnado parcialmente procedente rejeitando a alegação de nulidade do Auto de Infração, por ofensa ao princípio da ampla defesa em decorrência da indicação errônea dos dispositivos legais supostamente violados; afastou a exigência contida na Infração 01, por entender correto e legal o aproveitamento pela contribuinte do crédito glosado; e manteve a exigência contida na infração

4, uma vez que o contribuinte não juntou aos autos documentos comprobatórios do crédito fiscal emitidos pelos fornecedores dos serviços.

Inicia sua argumentação alegando a nulidade do Auto de Infração. Assevera que foram desrespeitados do RPAF/BA-99, devido à incorreção/incompletude na indicação dos dispositivos legais supostamente infringidos. Aduz a título de exemplo que não foi indicado pelo agente fiscal, qual a alínea ou parágrafo do art. 124, o qual transcreve, que baseia o enquadramento legal das infrações nº 1, 2, 4, 5. Para a empresa, tal fato *"inviabiliza a ampla defesa do contribuinte, que, da leitura do próprio Auto de Infração, sequer chega a ter conhecimento da infração supostamente praticada"*.

No que tange a infração 3, relata que autoridade autuante apontou como supostamente infringido o art. 124, XI do RICMS. Entretanto, aponta que o *"o referido artigo 124 do RICMS possui apenas os incisos I e II, inexistindo qualquer inciso XI"*, o que denota "clara nulidade da autuação, diante da indicação equivocada do dispositivo legal supostamente infringido". Na mesma toada, aponta que também não houve indicação clara do dispositivo infringido na infração 04, pois, esse item fora baseado no artigo 92 do RICMS/BA, que possui mais de um inciso, sem que houvesse por parte da fiscalização a indicação precisa de qual deles teria sido infringido pelo sujeito passivo.

Alega que *"a ausência de indicação dos incisos, alíneas ou parágrafos dos referidos dispositivos impede que seja devidamente identificada a infração que fundamentou a autuação"* concluído que não foram atendidos os art. 18, VI, 'a' e 39, III do RPAF/99. Junta jurisprudência do TRF, 5ª Região sobre o tema e conclui o tópico alegando que *"o malsinado Auto de Infração é nulo, porque inviabiliza a defesa da empresa autuada ora recorrente"*.

No mérito, alega que a infração 4 é improcedente.

Aponta que tal item tem por fundamento *"a utilização de crédito fiscal sem a apresentação do competente documento comprobatório"* (grifo no original). Diz que numa clara demonstração de boa-fé e intuito de auxiliar a fiscalização estadual, informou que já havia solicitado cópia dos documentos comprobatórios aos fornecedores de serviços, *"pelo que pugnou pela juntada posterior de tais documentos, tão logo recebido, para que reste comprovada a correção do creditamento realizado"*. Argumenta que até o momento, *"os fornecedores, contribuintes do ICMS deste Estado também, não apresentaram ainda a referida documentação, ficando o recorrente claramente prejudicado por razões que fogem à sua alçada e que, na verdade, poderiam ser obtidos sem maiores percalços pela própria Administração Tributária Estadual"*.

Alega que o creditamento do imposto é um direito assegurado aos contribuintes pela própria Carta Constitucional e *"não pode ser obstado pela exigência de qualquer formalidade, especialmente quando as informações solicitadas podem ser obtidas diretamente e com maior facilidade pela própria autoridade fiscal"*, devendo ser afastada a infração 04 ou que o feito seja convertido em diligência para *"para que os fornecedores sejam intimados a apresentar a documentação solicitada"*.

Ao final, pede o acolhimento do presente Recurso Voluntário, para que seja declarado nulo o Auto de Infração, por afronta ao direito à ampla defesa e, sucessivamente, que a ação seja julgada improcedente na Infração 4, sob pena de flagrante violação ao direito de creditamento assegurado à Recorrente pela Carta Constitucional.

Após, os autos foram encaminhados à PGE/PROFIS para análise.

No Parecer de fl. 364, a i. procuradora Maria Dulce Baleeiro Costa, após um breve histórico dos fatos ocorridos e da irrisignação do sujeito passivo, entende que a alegação de nulidade não deve ser acatada, pois *"as infrações foram devidamente tipificadas, com a indicação dos dispositivos regulamentares e legais aplicáveis, além da descrição fática ter sido suficientemente esclarecedora, o que permitiu o exercício do direito de defesa"*.

Quanto ao mérito, considera que a falta de apresentação do documento fiscal que representa a operação mercantil impossibilita a utilização do crédito fiscal. Também diz que não é pertinente

o pedido de diligência para a SEFAZ intimar a empresa Remetente para apresentação do referido documento fiscal, pois, *"tal documento deveria estar em poder do autuado, cabendo-lhe, se for o caso, solicita ao parceiro comercial outros elementos comprobatórios da operação"*.

Ao final, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

VOTO VENCIDO (Preliminar de decadência - Infração 4)

Trata-se de Recurso Voluntário contra Decisão da 5ª JJF que, por maioria, julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe.

Entretanto, por ser uma questão de ordem pública, faço uma análise sobre a decadência do direito do fisco de constituir o crédito tributário conforme o art. 150, §4º do CTN, pois, segundo consta, os fatos geradores ocorreram em 2005 e a autuação foi lançada somente em 14.12.2010, ou seja, cinco anos após os fatos geradores do referido ano.

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 em outros processos neste CONSEF.

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.

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 do art. 150 do CTN 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 em vários PAF's deste CONSEF. 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, quicá 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. 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 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 extremamente 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 nº 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 14.12.2005 não mais poderão ser exigidas pelo fisco da Bahia, porquanto alcançada 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.

Conforme consta no voto do julgamento de piso, as infrações 1 e 2 foram julgadas improcedentes, a 5 parcialmente procedente e parcialmente reconhecida pelo sujeito passivo, e as infrações 3, 4 e 6, foram julgadas procedentes, sendo que as infrações 3 e 6 reconhecidas e pagas pelo Recorrente, restando somente o debate quanto ao item 04, que refere-se a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS por não ter havido a apresentação do pertinente documento que comprovasse o direito ao crédito.

Entendo que não merecem guarida os argumentos trazidos pelo Contribuinte em sede de Recurso.

Em sede de preliminar, o Recorrente assevera que houve cerceamento ao direito de defesa pela falta de indicação do inciso ou parágrafo dos artigos 92 e 124 que lastraram as exações 3 e 1, 2, 4, e 5, respectivamente, impossibilitando a determinação, com segurança, a infração e o infrator, consoante o mandamento do art. 18, IV, 'a' e 39, III do RPAF/BA.

Compulsando os autos, vejo que houve a descrição de cada infração de forma clara, precisa e sucinta, conforme preceitua o art. 39, III do RPAF/BA. A título de exemplo, a descrição da infração 1 (Utilização indevida de crédito fiscal referente a imposto não destacado em documento fiscal) está nos seguintes termos:

"Relativamente a Material A DÉBITO COM RECUPERAÇÃO DE ICMS e/ou COMPRA COMBST/LUB CONSUMO, adquirido de Postos de Combustíveis e escriturados com o CFOP 1653 - Compre de combustíveis ou lubrificante por consumidor ou usuário final, tido conforme demonstrativo analítico correspondente aos

exercícios de 2005, 2006 e 2007. Nas vendas de combustíveis realizadas por Postos não há destaque do ICMS nas notas fiscais em virtude de se tratar de produtos com substituição tributária".

A infração 4, a própria titulação da infração já é auto-explicativa, pois se trata de utilização indevida de crédito de ICMS, sem que houvesse a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito. Para afastar qualquer vício de nulidade, o fiscal ainda elabora demonstrativo analítico de fls. 98, onde se informa a data do lançamento, o número do CTN utilizado não comprovado, o CNPJ do prestador, a origem, o destino, a alíquota cobrada, com também a base de cálculo do imposto e ICMS utilizado indevidamente. Portanto, ao contrário do que afirma o Contribuinte, compreendo que estão presentes todos os elementos necessários para se caracterizar a infração, como sua descrição clara, precisa e sucinta (art. 39 do RPAF/BA), como também, todos os elementos suficientes para se determinar a infração e o infrator.

Portanto não acato as alegações de nulidade do lançamento de ofício, aqui discutido.

Quanto ao mérito da infração 4, melhor sorte não tem o contribuinte, por duas razões: a primeira, é de que se trata de questão de prova, portanto, ou se mostra os documentos que dão direito ao aproveitamento do crédito, atestando a existência da operação e afastando a exação, ou não se mostra as provas devidas, dando margem ao lançamento de ofício, conforme este, vivido nos autos. A segunda razão, umbilicalmente ligada a primeira, é que a mera negativa de cometimento da exação, não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal, consoante o art. 143 do RPAF/BA.

Por fim, denego a realização da diligência solicitada para que sejam intimados os fornecedores da empresa para que forneçam os documentos comprobatórios do recorrente quanto ao seu direito ao crédito, pois, conforme já levantado pela PGE/PROFIS, tais documentos deveriam estar na posse da empresa, sendo seu ônus buscar junto aos seus fornecedores os referidos documentos.

Por tudo quanto ao exposto, de ofício, declaro ocorrida a decadência dos fatos geradores ocorridos antes de 14.12.2005, e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para manter inalterada a Decisão de primeiro grau nos fatos não alcançados pela decadência.

VOTO EM SEPARADO

Peço vênia ao ilustre Relator do voto condutor para expressar meu entendimento derredor do alcance da decadência do crédito tributário sobre as parcelas julgadas improcedentes pela Junta de Julgamento Fiscal.

Em que pese concordar integralmente com a tese sustentada pelo insigne Relator de que todas as ocorrências anteriores a 14/12/2005 estão alcançados pela decadência, no caso específico tratados nos autos deste PAF, entendo que não podem ser incluídas neste raciocínio as ocorrências declaradas improcedentes.

Em breves palavras, entendo que a declaração de improcedência de uma infração, em verdade, nega a existência da mesma, ou seja, declara que a acusação fiscal sucumbe diante do fato de que jamais houve o cometimento infração alguma. A insubsistência de uma infração, verdadeira inexistência, portanto, nega a possibilidade de qualquer exigência por parte do fisco, do mesmo modo que nega a possibilidade de aplicação da decadência sobre fatos imponíveis que jamais existiram.

Bem por isso, entendo que a declaração de decadência de lançamentos tributários não alcançam os lançamentos declarados improcedentes, porque tais lançamentos jamais existiram de fato e, por tal motivo também foi excluído do mundo jurídico, em cuja existência limitou-se à lavratura de um Auto de Infração até a declaração de sua insubsistência por completa improcedência.

Feitas as ressalvas que entendo pertinentes, voto no sentido de declarar ocorrida a decadência dos fatos geradores ocorridos antes de 14.12.2005, daí excluídas as infrações declaradas improcedentes e, no mérito, acompanho o Relator, e voto pela NÃO PROVIMENTO do Recurso

Voluntário para manter inalterada a Decisão de primeiro grau para os fatos não alcançados pela decadência.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de Decadência - Infração 4)

Com os devidos elogios ao voto do ilustre relator, por sua robustez, permito-me discordar do mesmo, quanto ao seu entendimento em relação à questão da decadência do direito de constituição do crédito tributário.

Isso por que quando da edição da Súmula Vinculante nº 08 do STF, este fato gerou controvérsias no âmbito deste Conselho de Fazenda, que, e de ofício, provocou a Procuradoria Estadual para que este Órgão Jurídico se pronunciasse acerca da contagem inicial do prazo de decadência relativo ao ICMS.

Aquele órgão, após análise jurídica do quanto ao conteúdo e alcance da citada Súmula do STF e em relação ao ICMS neste Estado, opina de que os processos onde tal matéria se fizesse presente deveriam ser analisados de acordo com o entendimento anteriormente adotado pela PGE/PROFIS, e, por consequência, por este órgão julgador.

Foi suscitada por essa 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 2005, no período de janeiro a dezembro, e o lançamento encontra-se com data de 14 de dezembro de 2010, ou seja, cinco anos após os fatos geradores.

Para decidir sobre essa questão, é necessário fazer uma reflexão sobre o teor da Súmula Vinculante nº 08 e o Parecer exarado pelo ilustre Procurador Geral do Estado da Bahia, de conhecimento de todos, a respeito da matéria.

Assim 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”.

Inicialmente, importante observar-se 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.

Todavia, apenas somente após uma leitura atenta e diante de uma reflexão 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.

Noto, a partir da análise dos seus fundamentos, 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 esclarecedora e resume e enriquece toda a discussão.

“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)"

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 desrespeito 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, à vista de tais considerações, 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. Nesse ponto, impende fazer uma interpretação jurídica com referência a dois aspectos relevantes na análise desta questão: 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, 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 ao meu ver 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.

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, 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, 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.

Contudo, entendo necessário tecer algumas observações 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.

Ao meu entendimento, a Resposta concedida não aborda de maneira abalizada a questão principal para a solução dessa discussão. Verifico que a 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, sem haver 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 função da 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.

Entendo, ainda, que da resposta, exarada pelo Procurador Geral do Estado, 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. Daí se depreende 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.

Com a edição da Súmula em debate, 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 tem opinado 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 perquirar 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.

Dai, para sabermos qual a regra deva ser usada, 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)".

Desse modo, em reforço a tal argumentação, e consoante pacificada jurisprudência, sobretudo do Superior Tribunal de Justiça, conforme já mencionado, o prazo decadencial conta-se na forma do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS. ALTERAÇÃO DAS CONCLUSÕES DA CORTE A QUO. IMPOSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 7/STJ. DECADÊNCIA. INÍCIO DO PRAZO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN).

(...)

3. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando o sujeito passivo omite-se no cumprimento dos deveres que lhe foram legalmente atribuídos, deve a autoridade fiscal proceder ao lançamento de ofício (CTN, art. 149), iniciando-se o prazo decadencial de cinco anos no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito (artigo 173, I, do CTN).

4. Agravo regimental não provido (AgRg no Ag nº. 1.315.679/SP, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgamento ocorrido em 02 de junho de 2011).

AGRAVO REGIMENTAL. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ICMS. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, E 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. (RECURSO REPETITIVO - RESP 973.733-SC).

1. O tributo sujeito a lançamento por homologação, em não ocorrendo o pagamento antecipado pelo contribuinte, incumbe ao Fisco o poder-dever de efetuar o lançamento de ofício substitutivo, que deve obedecer ao prazo decadencial estipulado pelo artigo 173, I, do CTN, segundo o qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

(...)

3. Desta sorte, como o lançamento direto (artigo 149, do CTN) poderia ter sido efetivado desde a ocorrência do fato gerador, é do primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao nascimento da obrigação tributária que se conta o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, na hipótese, entre outras, da não ocorrência do pagamento antecipado de tributo sujeito a lançamento por homologação, independentemente da data extintiva do direito potestativo de o Estado rever e homologar o ato de formalização do crédito tributário efetuado pelo contribuinte (Precedentes da Primeira Seção: AgRg nos EREsp 190287/SP, desta relatoria, publicado no DJ de 02.10.2006; e ERESP 408617/SC, Relator Ministro João Otávio de Noronha, publicado no DJ de 06.03.2006).

(...)

5. À luz da novel metodologia legal, publicado o julgamento do Recurso Especial nº. 973.733/SC, submetido ao regime previsto no artigo 543-C, do CPC, os demais recursos já distribuídos, fundados em idêntica controvérsia, deverão ser julgados pelo relator, nos termos do artigo 557, do CPC (artigo 5º, I, da Res. STJ 8/2008).

6. Agravo regimental desprovido (AgRg no REsp. n. 1.074.191/MG, rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, j. em 2-3-2010, DJe de 16-3-2010).

Frise-se que não estou aqui negando efeito à Súmula Vinculante do STF, muito ao contrário, pois a sociedade vive ao império da lei, e do princípio da legalidade. Todavia, as decisões acima enunciadas não se reportam à decisão acerca de matéria previdenciária, tal como a que baseou a Súmula Vinculante nº. 08, mas, especificamente, a ICMS.

Observe-se pela importância, o prazo extintivo do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, ou seja, efetuar o lançamento de ofício é regulado, repito, pelo artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional, que estabelece o decurso de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O citado dispositivo prevalece à previsão de homologação tácita do lançamento efetuado pelo contribuinte a que alude o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, quanto ao montante não contemplado na apuração, posteriormente verificado pelo Fisco, e devidamente lançado de ofício, nos termos do art. 149, inciso V do mesmo diploma legal.

Acerca desta matéria, Misabel de Abreu Machado Derzi, aborda a questão com propriedade:

"A inexistência de pagamento de tributo que deveria ter sido lançado por homologação, ou a prática de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo ensejam a prática do lançamento de ofício ou revisão de ofício, previsto no art. 149. Inaplicável se torna então a forma de contagem disciplinada no art. 150, § 4º, própria para a homologação tácita do pagamento (se existente). Ao lançamento de ofício aplica-se a regra geral do prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173 do mesmo Código." (Direito Tributário Brasileiro – Editora Forense, 11ª Edição, páginas 912 e 913).

Dessa forma, não poderia ser outro o meu entendimento, diante dos argumentos acima expostos.

Logo, da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2005, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 1º de janeiro de 2006, findando-se em 31 de dezembro de 2010. Desta forma, os fatos geradores evidenciados no feito, relativos ao período questionado, ver-se-iam atingidos pela decadência somente a partir de 1º de janeiro de 2011.

Dessa forma, claro está que a constituição do crédito tributário, relativamente ao exercício de 2005, deu-se dentro do prazo decadencial, não se tendo fulminado, ainda, o direito da Fazenda Pública de constituí-lo.

Dessa forma, afasto a decadência argüida pelo nobre relator, mantendo a autuação tal como originalmente julgada.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à preliminar de decadência suscitada pelo relator, com voto de qualidade do presidente e, por unanimidade quanto ao mérito dos demais períodos, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração, nº **206844.0206/10-3**, lavrado contra **SATÉLITE DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$5.808,67**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Infração 4) – Conselheiros(as): Mônica Maria Roters, Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO (Infração 4) – Conselheiros: José Antonio Marques Ribeiro, Carlos Henrique Jorge Gantois e Rodrigo Lauande Pimentel.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de setembro de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR/VOTO VENCIDO

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – VOTO EM SEPARADO

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – VOTO VENCEDOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPRS.PGE/PROFIS