

PROCESSO - A. I. Nº 207457.0001/11-5
RECORRENTE - DART DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão nº 0218-01/11
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 30/11/2012

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0358-12/12

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTRIBUINTE ESTABELECIDO EM OUTRO ESTADO. VENDAS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA A CONTRIBUINTES DESTE ESTADO. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS PELO SUBSTITUTO. MERCADORIAS RELACIONADAS NO CONVÊNIO ICMS 45/99 E NO TERMO DE ACORDO DE REGIME ESPECIAL, CONFORME PARECER GETRI Nº 168/97. As operações objeto da autuação estão legalmente sujeitas a retenção do ICMS, a título de antecipação tributária por antecipação, cabendo ao recorrente, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto ao Estado da Bahia. Não acolhidas as arguições de decadência e de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, por intermédio do seu representante legal, em relação à Decisão proferida pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal - 1ª JJF, que, por unanimidade, julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe através do qual foi efetuado o lançamento do crédito tributário, correspondente ao ICMS no valor de R\$19.255,52, acrescido da multa de 60%, em decorrência da falta de retenção e do consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de janeiro a março, maio a dezembro de 2006 e janeiro a dezembro de 2007.

No relatório elaborado pelo i.relator da instância *a quo* consta a observação de que está inserido na descrição dos fatos do Auto de Infração "*que o contribuinte não recolheu o imposto relativo à substituição tributária, para os produtos listados no relatório anexo, em desacordo com o Convênio 45/99 e o Termo de Acordo de Regime Especial – Parecer GETRI 168/97, demonstrado em meio magnético (Anexo I). Acrescenta-se que de acordo com a Cláusula Terceira do Termo de Acordo, a base de cálculo corresponde ao valor da nota fiscal emitida, acrescido do IPI, frete e demais despesas debitadas às distribuidoras e revendedoras. É realçado que o remetente emite notas fiscais a cada mês, com a denominação “custo de empacotamento” no CFOP 6101 (venda de produto do estabelecimento), destacando o ICMS e o IPI, porém sem efetuar o recolhimento do ICMS/ST devido*".

A 1ª JJF decidiu a lide com fundamento no Voto abaixo reproduzido:

Verifico que o impugnante suscitou que os valores exigidos por meio da presente autuação relativos ao período de janeiro a março de 2006 já se encontravam definitivamente extintos, em decorrência da homologação tácita dos lançamentos efetuados pelo contribuinte, com a consequente decadência do direito de o Fisco lançar, nos termos do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN).

Ressalto que as disposições contidas no artigo 173, inciso I do CTN, que são as mesmas previstas no art. 107-A, inciso I do Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB (Lei nº 3.956/81) e no art. 965, inciso I do RICMS/BA (Decreto nº 6.284/97), prevêem que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Também o § 5º do artigo 107-B do COTEB, estabelece que se considera ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 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. Deste modo, resta afastada a alegação de ilegalidade da legislação tributária do Estado da Bahia, pertinente à matéria.

Portanto, o prazo para constituição do crédito tributário ou homologação do lançamento tem a sua contagem iniciada a partir do primeiro dia do exercício seguinte, conforme os artigos 173, inciso I do CTN e 107-B do COTEB acima citados, não podendo prosperar a arguição defensiva, haja vista que, no presente caso, o período questionado se referiu ao exercício de 2006, o que significa que a contagem iniciou-se em 01/01/2007, com termo final em 31/12/2011. Como o contribuinte tomou conhecimento da ação fiscal em 30/01/2011, conforme Termo de Início de Fiscalização (fl. 05), tendo o Auto de Infração sido lavrado em 31/03/2011, portanto, dentro do prazo de 05 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, não há o que se falar em homologação tácita do lançamento e, por consequência, em decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, conforme sugerido pelo autuado.

Saliento que esse tem sido o entendimento deste CONSEF em reiteradas decisões, a exemplo dos Acórdãos CJF 0102/12-05 e 0192-11-05, e mais recentemente o Acórdão CJF 0144-11/09. Diante do exposto, não acolho a arguição de extinção do crédito tributário, por ocorrência de decadência ou homologação tácita do lançamento.

Quanto à alegação de que a legislação tributária estadual é inconstitucional, ressalto que de acordo com o disposto no art. 167, inciso I do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, não se inclui na competência deste órgão julgador administrativo a declaração de inconstitucionalidade.

O presente lançamento decorreu da falta de retenção e do consequente recolhimento do ICMS, na qualidade do contribuinte de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, tendo em vista ser detentor de Termo de Acordo de Regime Especial. Observo que as operações que motivaram a exigência tributária se referiram a remessas feitas a título de “bonificação” e derivadas de “custos de empacotamento”.

Em sua impugnação, o autuado alegou que a legislação correlata, que corresponde ao Convênio 45/99, ao art. 379 do RICMS/BA e ao próprio Termo de Acordo, não tratam sobre a incidência do ICMS referente à substituição tributária (ICMS/ST), nas operações em questão. Comparou as remessas em bonificação a operações amparadas por descontos incondicionais. No que se refere aos custos de empacotamento, alegou que se tratavam apenas da embalagem para transporte das mercadorias, que não seriam comercializadas nessas embalagens, e aduzindo que esse empacotamento não se constitui uma industrialização. Complementou que se trata de uma prestação de serviço, que consiste na embalagem em caixas de papelão dos produtos encomendados para revenda.

Tratando inicialmente a respeito das operações concernentes à denominada “bonificação”, realço que de acordo com o disposto no art. 54, inciso I, alínea “a” do RICMS/BA, incluem-se na base de cálculo do ICMS, nas operações e prestações internas e interestaduais, todas as importâncias que representarem despesas acessórias, e quaisquer outros acréscimos ou vantagens pagos, recebidos ou debitados pelo contribuinte ao destinatário das mercadorias, inclusive o valor das mercadorias fornecidas ou dos serviços prestados a título de bonificação.

Ademais, observo que conforme bem salientou a autuante, as quantidades das mercadorias constantes em grande parte das notas fiscais arroladas no levantamento não permitem aceitar as alegações defensivas, conforme se verifica, por exemplo, nas Notas Fiscais de nºs 550.652 (com 235 unidades de um tipo de mercadoria), 551.102 (com 421 unidades compreendendo três itens) 551.493 (com 854 unidades compreendendo dois itens), 555.881 (relativa a 180 unidades de um produto), dentre várias outras.

No que se refere às notas fiscais relativas a “empacotamento”, novamente deixo de acatar os argumentos defensivos, pois não vejo nenhum sentido na afirmação de que os documentos fiscais se refeririam a serviços prestados vinculados ao serviço de transporte, haja vista que as notas fiscais em questão têm como destinatários os próprios distribuidores sediados no Estado da Bahia, têm como natureza da operação “venda de produção do estabelecimento” e as operações são normalmente tributáveis.

Deste modo, não posso considerar a tese da defesa, que se amparou no art. 2º, § 5º do RICMS/BA, para dizer que a operação não se equipara a industrialização e, portanto, não seria devido sequer o imposto relativo à operação própria. Mesmo porque, conforme detalhei acima, o ICMS normal (da operação própria) encontra-se destacado nas notas fiscais. Por outro lado, o que se discute aqui não é se as operações se referem ou não a um processo industrial, mas se são ou não tributáveis pelo ICMS. Como os custos em questão são totalmente

repassados ao distribuidor, os quais naturalmente são incluídos na formação da base de cálculo do ICMS, devem, por consequência, ter o ICMS/ST devidamente retido e recolhido pelo substituto tributário.

Analizando os demonstrativos elaborados pela autuante (fls. 15 a 68), verifico que os cálculos se referem a cada nota fiscal, estando indicados os valores correspondentes a cada item, a MVA (margem de valor adicionado) prevista no Convênio ICMS 45/99 (40%), o valor do ICMS relativo à substituição tributária e a soma do imposto devido em cada mês.

No mais, saliento que o impugnante encontra-se inscrito no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia, na condição de especial, estando obrigado a fazer a retenção do ICMS nas vendas realizadas para os adquirentes localizados neste Estado (distribuidores e revendedores), na forma prevista no Convênio ICMS 45/99 e no Termo de Acordo amparado pelo Parecer GETRI nº 168/97, o qual foi deferido a pedido do autuado, para atuar como substituto tributário nas operações interestaduais destinadas a este Estado, no que se refere ao sistema de "marketing", conforme disciplinado no art 379 do RICMS/BA, que transcrevo em seguida:

"Art. 379. Nas operações internas e interestaduais que destinem mercadorias a revendedores, estabelecidos neste Estado, que realizem vendas porta-a-porta a consumidor final, sendo as remessas efetuadas por empresas que se utilizem do sistema de "marketing" direto para comercialização de seus produtos, fica atribuído ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas subseqüentes saídas realizadas pelo revendedor (Conv. ICMS 45/99)."

No que concerne aos cálculos realizados pela Fiscalização, vejo que estão em conformidade com o método estabelecido na Cláusula Terceira do mencionado Termo de Acordo, tendo em vista que os valores das mercadorias compreendidas nas notas fiscais objeto do presente lançamento são inteiramente debitados ao destinatário, o que significa que são incorporados ao custo dos produtos comercializados neste Estado, o que torna a exigência totalmente pertinente.

Voto pela procedência do Auto de Infração".

Cientificado da Decisão supra, o sujeito passivo, através dos seus ilustres patronos, ingressou com Recurso Voluntário contra o julgamento de primeira instância, onde, inicialmente, destaca a tempestividade da peça recursal, efetuando, em seguida, um breve resumo da causa para pleitear a reforma da Decisão, em razão dos argumentos a seguir delineados.

No tópico intitulado **"Da inedação do afastamento da preliminar de decadência"**, defende que os julgadores da 1ª JJF se equivocaram ao não reconhecerem a decadência do direito de o Fisco lançar os tributos, cujos fatos geradores ocorreram nos meses de janeiro a março de 2006, isto porque, afirma que o art. 173, I do CTN não se aplica ao presente caso, uma vez que estamos diante de um tributo sujeito à homologação e, portanto, o prazo de cinco anos deverá ser contado partir da data do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

Visando dar substância ao seu argumento, transcreve jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça para concluir, que *"somente a notificação regular do lançamento tem o condão de interromper o decurso do prazo decadencial, e a mesma se deu apenas em 12.04.2011, resta evidente a decadência do direito de efetuar o lançamento do ICMS relativo a fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a março de 2006"*.

Alega ser *"manifestamente inconstitucional"* o art. 107-B da Lei nº 3.956/81 (COTEB) onde estabelece que a homologação tácita do lançamento e a extinção do crédito consideram-se ocorridas após cinco anos, contados a partir de 1º de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, por se tratar de prazo diverso do estabelecido no CTN, estando expresso na Carta Magna que cabe à lei complementar dispor sobre o prazo decadencial tributário (art. 146, III, "b", c/c art. 149, da CF). Cita decisões do STF nesse sentido.

Em seguida, passa a contestar a alegação de que não se inclui na competência de órgão administrativo a declaração de inconstitucionalidade, citando doutrina a este respeito, concluindo que seja reconhecida à decadência do direito de efetuar o lançamento do ICMS cujos fatos geradores tenham ocorrido nos meses de janeiro a março de 2006, com fulcro no art. 150 § 4º do CTN.

Ingressa, em seguida, no tópico IV da peça recursal, intitulado **"Inadequação do Julgamento de Mérito"** onde cita, no que tange a incidência do ICMS-ST sobre as operações de remessas de bonificações, que a Decisão recorrida se fundamentou no art. 54, I do RICMS-BA, o qual transcreveu, defendendo que o mesmo não se aplica ao caso em tela, por se referir apenas ao

ICMS próprio e não ao ICMS-ST. Afirma que recolheu que foi recolhido o ICMS próprio das operações e que não há previsão de incidência ICMS-ST sobre "**operações de bonificações**", seja no RICMS/BA, no Convênio ICMS 45/99 ou mesmo no Termo de Acordo de Regime Especial - Parecer GETRI 168/97, acrescentando, ainda, que tais bonificações constituem parcelas redutoras da receita de venda, da mesma forma que são os descontos incondicionais e que, por este motivo, não deve haver qualquer incidência quer do ICMS próprio quer do ICMS-ST. Cita e transcreve jurisprudência a este respeito.

Diz que, da mesma forma, naquilo se refere aos custos de empacotamento, não deve prosperar a Decisão recorrida, já que tratam de embalagem para mero transporte das mercadorias a serem enviadas aos revendedores, e que, na prática, é uma prestação de um serviço destinada a distribuidora deste Estado, referindo-se, a este respeito, a um julgado do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, em processo do seu interesse (recorrente). Tece outras considerações em relação a esta questão, e conclui afirmando que seus produtos não são vendidos em embalagens, eis que se tratam eles mesmos de embalagens, e, nessa linha, requer a reforma da Decisão recorrida, porquanto a atividade de empacotamento para fins de transporte (EDD) não deve sequer sujeitar-se a incidência de ICMS, nem muito menos à do ICMS-ST. Pugna pela improcedência do Auto de Infração.

A PGE/PROFIS através de Parecer às fls. 179 a 182 opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, por considerar ausentes argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do acórdão ora recorrido.

Considera que a imputação fiscal está absolutamente clara, devidamente tipificada e alicerçada na legislação tributária estadual, enquanto que o lançamento atende aos requisitos previstos pelo art. 39 do RPAF/BA, os cálculos estão devidamente especificados e a margem do valor adicionado utilizada atende ao previsto pelo Convênio ICMS 45/99.

Aduz que todas as arguições de inconstitucionalidades constantes da peça recursal devem ser rechaçadas, pois falece competência a este órgão colegiado à declaração de inconstitucionalidade, nos termos do art. 167, I do RPAF/BA. De igual forma deverá ser afastada a alegação de decadência, já que, a legislação estadual, nos termos do art. 197 do COTEB, em conformidade com a previsão do § 4º, art. 150 do CTN, prevê o início do prazo decadencial como sendo o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador. Desta forma, o prazo decadencial em relação aos fatos geradores do exercício de 2006, teve início em primeiro de janeiro de 2007, e, considerando cinco anos a partir dessa data, tem-se que a autuação ocorreu em 31/03/2011, com ciência do sujeito passivo em abril de 2011, ocorreu dentro do prazo legal.

No mérito, destaca que as operações que motivaram a presente autuação se referem as remessas efetivadas a título de bonificação e de custos de empacotamento. Quanto as bonificações, o art. 54, I, "a" do RICMS/BA, determina a inclusão na base de cálculo do ICMS das operações e prestações internas e interestaduais, de todas as importâncias que representem despesas acessórias e quaisquer outros acréscimos ou vantagens pagas, recebidos ou debitados pelo contribuinte ao destinatário das mercadorias. Por outro giro, a Cláusula terceira, alínea "a", do Termo de Acordo de Regime Especial, Parecer GETRI nº 168/97, estabelece que a base de cálculo para fins de substituição tributária das mercadorias destinadas a revenda, será o valor constante da nota fiscal emitida pelo recorrente, acrescido do IPI, frete e demais despesas acessórias debitadas aos distribuidores e as revendedoras, sendo que o procedimento do contribuinte implicou em ofensa ao Convênio ICMS 45/99 e ao aludido Termo de Acordo de Regime Especial.

VOTO

Inicialmente, no que concerne à arguição de decadência do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente aos períodos de janeiro a março de 2006, por entender o recorrente que deve ser aplicada a disposição do artigo 150, § 4º, do CTN, que prevê o prazo de 05 (cinco) anos para constituição dos tributos declarados ao Fisco, sujeitos ao lançamento por homologação, como ocorre com o ICMS, considero que não pode prosperar.

Isto porque, as disposições do artigo 173, inciso I do CTN, que são as mesmas previstas no art. 107-A, inciso I do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81), prevêm que o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado e não da ocorrência do fato gerador, conforme o artigo 150, § 4º do CTN.

Na realidade, a incidência da regra do art. 150, § 4º do CTN diz respeito às situações nas quais a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação, o que não vem a ser a presente situação, haja vista que o impugnante deixou de recolher parcelas do imposto devido, tendo a Fiscalização, de forma acertada, efetuado o lançamento correspondente à parcela não recolhida.

No caso em exame, o prazo para contagem referente ao período objeto do questionamento se iniciou em 01/01/2006, com termo final em 31/12/2011. Como o lançamento ocorreu em 31/03/2011, não há que se falar em decadência do direito da Fazenda Pública estadual constituir o crédito tributário.

Vale registrar, que este tem sido o entendimento deste CONSEF em reiteradas decisões, a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 0113/12-05, 0102/12-05, 0004-11/06 e 0009-12/08, sendo que deste último reproduzo abaixo trecho do voto do eminente relator Nelson Antonio Daiha Filho:

“Inicialmente, passarei a enfrentar o Recurso Voluntário interposto pelo recorrente, em especial quanto à preliminar de decadência reiterada pelo sujeito passivo em segunda instância.

Rejeito a referida preliminar.

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 Doutra PGE/PROFIS, o STJ, através do Resp 63.529-2/PR, dentre outros julgados, vem decidindo nessa diretiva, 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.”

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 pelo i.relator do voto discordante, 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 1.617/2008, 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.

Do exposto, concluo que os julgadores da primeira instância agiram com acerto ao não acolherem a preliminar de decadência, visto que o Auto de Infração foi lavrado em 31/03/2011, e

se reporta a fatos geradores ocorridos no exercício de 2006, portanto, tinha a Fazenda Pública prazo até 31/12/2011 para efetuar o referido lançamento. Afasto, portanto, a arguição de decadência suscitada pelo recorrente.

Quanto ao argumento de ser "*manifestamente inconstitucional*" o art. 107-B da Lei nº 3.956/81 (COTEB), não cabe a este órgão julgador administrativo apreciar questões desta natureza, a rigor do art. 167 do RPAF/BA. De qualquer maneira, não existe até o presente momento declaração por parte do Supremo Tribunal Federal de inconstitucionalidade do mencionado dispositivo legal, devendo o mesmo ser aplicado pelo órgão julgador.

No que tange ao mérito da autuação, melhor sorte não assiste ao recorrente. Inicialmente observo que a legislação do ICMS é única, inexistindo uma legislação específica para o ICMS dito normal e outra para o ICMS/ST. O que existe de diferença se relaciona apenas e tão somente ao aspecto temporal do lançamento.

Na situação ora sob análise, temos que o recorrente exerce a atividade de marketing direto, é detentor de Regime Especial concedido através do Parecer GETRI 168/97 para operar na condição de contribuinte substituto nas vendas a distribuidores e revendedores situados na Bahia, tendo o Fisco constatado que não foi efetuado o recolhimento do ICMS/ST em diversas operações destinadas ao Estado da Bahia, identificadas através do CFOP 6.949 (outras saídas), bem como, a emissão mensal de documentos fiscais em operações de vendas, a título de "Custo de Empacotamento", CFOP 6101 (venda de produto do estabelecimento), destacando ICMS e IPI, deixando de efetuar o recolhimento do ICMS/ST devido. Portanto operações regularmente tributadas pelo ICMS.

Observo que o Auto de Infração foi lavrado com base no art. 379 do RICMS/BA, no Convênio 45/99 e no Termo de Acordo de Regime Especial - Parecer GETRI 168/97, em especial no disposto na Cláusula Terceira, alínea "a" do Termo de Acordo, **que estabelece que a base de cálculo para fins de substituição tributária das mercadorias destinadas à revenda, será o valor constante na nota fiscal emitida pelo autuado, acrescida do IPI, frete e demais despesas acessórias debitadas aos distribuidores e às revendedoras, adicionando-se sobre esse montante o percentual de agregação de 40%.**

Note-se que o parágrafo único dessa mesma Cláusula estabelece que não seja aplicado esse percentual de margem de lucro **apenas** nas situações em que o requerente efetuar venda de mercadorias destinadas à distribuição gratuita "brindes", material auxiliar de vendas "consumo" ou qualquer outro produto, para revenda, sujeito à substituição tributária, previstas em Convênio ou Protocolos, prevalecendo o percentual que estiver estabelecido nos mesmos.

Desta maneira, o lançamento está plenamente alicerçado em norma legal, não encontrando qualquer amparo o argumento do recorrente no sentido de que *não há previsão de incidência ICMS-ST sobre "operações de bonificações"*, seja no RICMS/BA, no Convênio ICMS 45/99 ou mesmo no Termo de Acordo de Regime Especial - Parecer GETRI 168/97, acrescentando, ainda, que tais bonificações constituem parcelas redutoras da receita de venda, da mesma forma que são os descontos incondicionais e que, por este motivo, não deve haver qualquer incidência quer do ICMS próprio quer do ICMS-ST. Frise-se, por oportuno, que as operações objeto da autuação não se referem a bonificações e, muito menos, a parcelas redutoras de vendas ou descontos incondicionais, pois são debitados, faturados e cobrados dos destinatários. O mesmo se aplica em relação aos custos de empacotamento, que não se reveste a uma mera prestação de serviço aos revendedores, pois se tratam de operações tributadas normalmente pelo ICMS, conforme se observa nos próprios documentos emitidos pelo recorrente. Quanto à Decisão de órgão julgador localizado em outro Estado não se aplica como paradigma para este julgamento, bem como não possui qualquer efeito vinculante ao Estado da Bahia.

Por tudo o quanto aqui exposto, acolho integralmente o Parecer da PGE/PROFIS e voto pelo Não Provimto do Recurso Voluntário, devendo ser mantida, na íntegra, a Decisão recorrida.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência)

Em que pese o sempre abalizado entendimento do n. Conselheiro Relator, ousou discordar de seu entendimento quanto a questão da decadência.

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 2006 e a autuação foi lançada somente em 31.03.2011, ou seja, cinco anos após de parte dos fatos geradores constantes no lançamento de ofício.

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 esta em flagrante desacordo com a exegese do texto da Carta Magna e a interpretação do STF quando da expedição deste juízo Sumular. Caso contrário, não poderíamos falar em preservação da equidade e da segurança jurídica, princípios centrais e sustentadores da decisão vinculante do Tribunal Superior.

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

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

Porém, antes de fechar o raciocínio sobre a SV. 08, é necessário fazer breves comentários em relação à Resposta da Consulta sobre o Procedimento de Uniformização de Orientação Jurídica, elaborada pela PGE/PROFIS, 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, 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, vislumbro que a sua apuração é mensal, com lançamento feito pelo próprio contribuinte e a devida homologação posterior, dos cálculos e do pagamento efetuado, pela autoridade administrativa pertinente.

Diante desse quadro legal, assegurado que: (i) a regra do ICMS é o lançamento por homologação, sendo exceção o lançamento de ofício, v.g., 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 31/03/2006 não mais poderão ser exigidas pelo fisco da Bahia, porquanto alcançadas pela decadência, prevista no artigo 150, §4º do CTN.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à preliminar de decadência, com o voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **207457.0001/11-5**, lavrado contra **DART DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$19.255,52**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Mônica Maria Roters, Valtercio Serpa Júnior e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Rodrigo Lauande Pimentel, Carlos Henrique Jorge Gantois e José Antonio Marques Ribeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de novembro de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE/RELATOR

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – VOTO DIVERGENTE

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