

**PROCESSO** - A. I. Nº 279757.0029/04-8  
**RECORRENTE** - POLY EMBALAGENS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JF nº 0309-04/06  
**ORIGEM** - IFMT – DAT/METRO  
**INTERNET** - 19/12/2012

## **2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO CJF Nº 0397-12/12**

**EMENTA:** ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE AGAMENTO DO IMPOSTO. **a)** MERCADORIAS DESTINADAS AO USO E CONSUMO. Nas aquisições interestaduais de mercadorias e bens destinados ao consumo do próprio estabelecimento, é devido o imposto referente à diferença entre as alíquotas interestadual. Refeitos os cálculos. Infração parcialmente comprovada. **b)** SERVIÇO DE TRANSPORTE. Infração reconhecida. 2. IMPOSTO LANÇADO E RECOLHIDO A MENOS. Infração reconhecida. 3. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. UTILIZAÇÃO DE ALÍQUOTA INTERESTADUAL NAS VENDAS REALIZADAS DENTRO DO ESTADO. Infração não comprovada. 4. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÕES SUCESSÍVAS DE TRANSPORTE. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO RETIDO. A lei atribui ao contratante de serviço de transporte a condição de sujeito passivo por substituição. Infração caracterizada. 5. DIFERIMENTO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO PELO RESPONSÁVEL. O imposto diferido deve ser recolhido pelo contribuinte em cujo estabelecimento ocorrer o termo final do diferimento na condição de substituto tributário. Infração reconhecida. 6. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** IMPOSTO DESTACADO A MAIOR NO DOCUMENTO FISCAL. Infração reconhecida. **b)** LANÇAMENTO DE DOCUMENTOS FISCAIS EM DUPLICIDADE. O autuado não comprovou haver recolhido o imposto devido. Infração caracterizada. **c)** MATERIAL DE CONSUMO. Infração caracterizada. **d)** FALTA DE APRESENTAÇÃO DO DOCUMENTO FISCAL. Infração reconhecida. 7. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Afastada a preliminar de nulidade. Decisão unânime. Não acolhida a preliminar de decadência. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto relator. Decisão por maioria.

## **RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 14/12/2004 para cobrar ICMS e multa no valor de R\$153.441,06, em decorrência do cometimento de 12 (doze) infrações.

Entretanto, o Recorrente somente se insurge na sua peça recursal contras as infrações 5, 8 e 10, a seguir transcritas:

*Infração 05 - Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transportes interestadual e intermunicipal. Total da Infração. R\$28.528,42,*

*Infração 08 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente ao lançamento de documento(s) fiscal(is) em duplicidade. Total da Infração: R\$108.154,76.*

*Infração 10 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Total da Infração: R\$1.078,47.*

Foi apresentada defesa tempestiva às fls. 78 a 100, e informação fiscal às fls. 328 a 331.

Após concluída a instrução, a 4ª JJF julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração em epígrafe, sendo que as infrações 5, 8 e 10 foram julgadas procedentes, conforme parte do voto abaixo colacionado:

“VOTO

(...)

*Na infração 05, é imputado ao autuado ter deixado de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transportes interestadual e intermunicipal.*

*Em sua defesa o autuado reconheceu que não atendeu ao que determina o regime de tributação previsto no art. 380, II, c/c com o art. 382 do RICMS-BA, em que o autuado tem o dever legal de substituir o contribuinte, transportadora, no cumprimento da obrigação principal, devendo reter o ICMS por antecipação, assumindo a condição de sujeito passivo por substituição, nos termos da lei, no lugar do transportador. Diz que, por acordo particular entre o autuado e as transportadoras, onde as essas recolhiam o tributo devido pelo autuado, não existindo ICMS a recolher.*

*Entendo que acordos particulares entre o autuado e terceiros não podem se sobrepor as determinações prevista na legislação do ICMS. Assim, se realmente tiver sido recolhido o imposto pelas transportadoras como alegada o autuado, fato que não ficou comprovado no presente PAF, pois o mesmo somente poderá ser comprovado em uma ação fiscal nas transportadoras, ficando comprovado que houve recolhimento indevido, estas poderão requer a restituição do imposto, se comprovado tal situação. Desta forma, a infração em tela deve ser mantida.*

*Na infração 08, é imputado ao autuado a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a lançamento de documentos fiscais em duplicidade, enquanto na infração 10, é imputado ao autuado a utilização indevidamente de crédito fiscal de ICMS, referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, oriundas do Estado da Bahia.*

*O argumento defensivo de que teria compensado os valores devidos com créditos acumulados não é capaz de elidir a autuação, uma vez que, para utilização do referido crédito o contribuinte deve, obrigatoriamente, formalizar um procedimento especificando, objetivando obter autorização expressa da Administração Tributária, fato que não foi observado pelo autuado.*

*Como bem ressaltou o autuante na informação fiscal, o demonstrativo de folha 60 deixa bem claro quais são os créditos fiscais glosados, quanto às aquisições de material destinado a uso e consumo do estabelecimento, adquirido no Estado. Salientando, ainda, que analisando a documentação anexada pelo autuado, fls. 314 a 324, não deparou com qualquer meio de prova que seja capaz de elidir a acusação, assim como os argumentos apresentado não encontram respaldo legal, com o qual concordo.*

*Ressalto que o autuado não juntou nenhuma prova da existência do referido crédito. Logo as infrações 08 e 10 restaram caracterizadas.*

(...)

*Diante do acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, conforme abaixo:*

Inconformado com a Decisão, a empresa interpõe tempestivamente Recurso Voluntário, às fls. 409 a 427, objetivando a revisão do julgamento.

Alega que a Decisão atacada merece reforma quanto as conclusões relativas às infrações 5, 8 e 10. Propala que o saldo das infrações 1 e 4 e as infrações 2, 3, 4, 6, 7, 11 e 12 foram pagas conforme o DAE em anexo.

Quanto a infração 05, alega que a infração é nula, pois contempla diversos equívocos de fato e de direito. Destaca que foram incluídas operações com micro empresas, devidamente inscritas no SimBahia, em especial a Jamila Transportadora Ltda. e Mufrans Transportes e Serviços Ltda., o que, por força do art. 394-A c/c o art. 382, III, 'c', excluiria a responsabilidade pelo recolhimento do ICM da responsabilidade do tomador do serviço. Assim sendo, entende que a cobrança lançada é indevido.

Neste ponto, colaciona quadro resumo (fls 412) com datas e CTR que no seu entender, devem ser expurgadas do Auto de Infração.

Fala que além da improcedência apontada, o n. Auditor desconsiderou as bases de cálculo reais indicadas no respectivos conhecimentos de transporte e exigiu o valor fixo de R\$ 27,01 no período de janeiro a novembro de 1999, *“tornando o AI confuso e ininteligível, pela diversidade inconciliável de critérios antagônicos”*. Invoca que a autuação deve ser anulada com base no art. 18 do RPAF, pois não haveria elementos suficientes para se determinar com segurança como efetivamente o Auto foi elaborado.

Fala também que a fiscalização cobrou erroneamente ICMS do autuado na condição de substituto tributário, com base no art. 382 do RICMS, diante de fatos que *“não se qualificam juridicamente, como prestações repetidas, e sim, eventuais”*. Formula quadro resumo (f.s 413 e 414) com data e CTC de operações que reputa deverem ser excluídas do lançamento com base nesse argumento.

Passa para os argumentos de mérito da infração 05.

Alega que parte substancial da infração parece tratar de regime de substituição tributária previsto no art. 380, II, c/c o art. 382 do RICMS, em que o recorrente teria o dever legal de substituir os Contribuintes originários.

Porém, a empresa argumenta que *“embora não tenha efetuado diretamente a retenção e o recolhimento determinado por lei de alguns fretes que lhe foram prestados, foi sub-rogada na obrigação de pagar o ICMS, por parte substancial das Transportadoras arroladas no AI, que, por acordo particular com a tomadora dos serviços – o autuado, tiveram a iniciativa de recolher o tributo devido que seria de responsabilidade da Impugnante, dando-lhe incontestado efeito liberatório da obrigação principal”*. Assim, assevera que não descumpriu a obrigação principal, mas tão somente desatendeu alguns aspectos quanto a obrigações acessórias relacionadas à escrituração dos lançamentos fiscais, previstos no art. 382 do RICMS/BA.

Diz que houve verdadeira sub-rogação e que não houve prejuízo ao erário, já que o imposto foi efetivamente recolhido. Alega que o preceito do art. 123 do CTN só deve ser aplicado quando houver *“falta do recolhimento do imposto”*.

Passa a discorrer sobre o instituto da sub-rogação, a relação jurídico-tributária, o art. 123 do CTN, da não essencialidade da qualificação ou individualidade do sujeito que supre o pagamento da obrigação principal e da impossibilidade do Estado em proibir o pagamento do imposto por terceiros.

Novamente afirma que a obrigação principal foi adimplida por terceiros, as transportadoras, que no caso seriam os próprios contribuintes *“de jure”* originários, e que escrituraram as operações e lançamentos que deram origem ao crédito tributário. Diz que a *“a sub-rogação (...) ficou adstrita aos próprios agentes econômicos que praticaram os atos que geraram os fatos geradores do imposto”*. Alega que no mínimo as transportadoras são co-responsáveis e que nenhum absurdo jurídico pode ser apontado quanto à conduta das Transportadoras.

Frisa que a intenção do legislador *“foi transferir a responsabilidade para o tomador do serviço – contribuinte de fato - com o fito de facilitar a fiscalização e a cobrança de eventual*

*inadimplemento, como artifício destinado a dar segurança ao Estado quanto ao recebimento da receita tributária.*”, asseverando que não houve uma inversão da obrigação tributária originária, deslocando o polo passivo para o tomador do serviço, mas tão somente uma medida para assegurar a efetividade do recolhimento do ICMS.

Diz que o recolhimento foi devidamente cumprido e que não há justificativa para qualquer atitude do Fisco, sob pena de bis in idem.

Fala que não se pode desconsiderar os recolhimentos efetuados pelas transportadoras e que um dos objetivos do sistema tributário é passar a riqueza do setor privado para os cofres públicos.

Alega que o recorrente cometeu Ilícito tributário por desconhecimento de suas obrigações acessórias, por falhas de controle administrativo e fiscal interno e que não houve dolo ou intenção de obter vantagem, tendo em vista que houve recolhimento de tributo por parte das transportadoras.

Em sustento à sua argumentação, sustenta que coligiu aos autos “*comprovação dos recolhimento do ICMS alusivos às operações com a Compescal CTR Transportes e Representação Ltda, Queiroz Transportadora, Bonfim Cargas, Eclipse Transportes Ltda e Tegon Valenti S.A.*”, juntamente com cópia dos Livros de Registro de Saídas (docs. 17 a 21 da impugnação) e xerox de todos os Conhecimentos de Transporte (Doc. 03) os quais estão identificados no Livro de Registro de Saídas. Alega que no cotejo dos documentos acostados restaria comprovado o recolhimento do ICMS pelas transportadoras, sem que houvesse prejuízo ao Erário.

Lembra que no direito tributário e na contabilidade, o que interessa é a verdade material ou real. Colaciona doutrina e Acórdão do Conselho de Recursos do Estado da Paraíba no mesmo sentido de sua afirmativa.

Afirma que, com base no princípio da verdade material, a autoridade administrativa deve perquirir e comprovar todos os fatos de que tenha conhecimento, determinando a produção de provas e instruindo os autos, para melhor decidir.

Passa a se manifestar conjuntamente quanto às infrações 8 e 10.

Alega que todos os valores que compõem esta duas infrações foram objeto da Denúncia Espontânea nº 6000000.5279/02-2 (Docs. 22 e 23), anterior ao início da fiscalização ou de qualquer outro procedimento por parte da Fazenda, sendo recolhido através do DAE em 29.11.2002 (Doc. 22). Propala que “*Após quase um ano de fiscalização, com visitas esporádicas in loco, o Agente Fiscal aproveitou-se de todas as informações e documentos que lhe forma entregues, para duplicar a cobrança sem qualquer análise da escrituração do Contribuinte*”. Afirmar que o Agente Fiscal apenas orientou a empresa para que se defendesse no CONSEF.

Quanto ao cerne da acusação, alega que o lançamento se deu por se tratar de créditos de ICMS escriturados indevidamente nos livros Registro de Entrada de Mercadorias, durante os exercícios de 1999 e 2000, que forma detectados e mensurados pelo recorrente, em um período em que o recorrente mantinha Saldo Credor Acumulado do ICMS. Alega que tais saldos credores já foram devidamente auditados pelo próprio autuante, “*inexistindo qualquer questionamento quanto à sua validade*”. Fala que o lançamento se deu porque o Auditor não teve disposição para correlacionar as informações que lhe forma oportunamente prestada com os recolhimentos efetivados.

Alega que no período de apuração entre janeiro de 1999 a agosto de 2000, manteve, ininterruptamente “*um Saldo Credor Acumulado de ICMS que cobririam todos os estornos escriturais no Livro de Apuração*”. Argumenta que tais saldos credores eram suficientes para suportar parte substancial dos ajustes dos créditos ilícitos (créditos em duplicidade e créditos por aquisição de material de uso ou consumo do período) e que os ajustes procedidos pela impugnante foram reproduzidos pelo autuante, sem qualquer inovação, no presente Auto de Infração.

Quanto ao período de setembro a dezembro de 2000, época em que o Saldo do ICMS se tornou negativo, alega que os débitos foram quitados pela Denúncia Espontânea, sem multa punitiva e Correção monetária, nos termos da Lei nº 8.359/02, c/c o art. 138 do CTN (art. 98 do RPAF).

Ressalta que o *dies a quo* considerado para cálculo dos acréscimos moratórios foi o do vencimento do saldo devedor, em relação a cada período de apuração mensal do ICMS, ou seja, o dia em que deveriam ser corretamente recolhidos e não do dia da emissão de cada Nota Fiscal, como fez o autuante.

Após, explana sobre a metodologia adotada pelo recorrente para mensurar o valor da Denúncia Espontânea, como também sobre os quadros demonstrativos que anexa, no intuito de demonstrar os procedimentos adotados (Quadro consolidação dos resultados da apuração do ICMS – Exercício 1999 e 2000 e Quadro recomposição da apuração mensal do ICMS após correções de débitos e créditos indevidos – Exercícios de 1999 e 2000).

Cita o mês de fevereiro de 1999 como exemplo da metodologia aplicada na denúncia espontânea, fazendo a seguinte explicação:

*“A diferença de R\$ 8.627,31, transportada par ao Quadro do item “a” supra, decorre do resultado da soma algébrica dos seguintes valores: R\$ 323.275,13 (coluna “Apuração do Livro”, linha “Saldo Acumulado”), menos R\$ 314.647,82 (coluna “apuração Retificada”, linha “Saldo Acumulado”);*

*O Saldo Acumulado, da coluna Apuração Retificado de R\$ 314.647,82, corresponde a seguinte soma algébrica: R\$ 321.295,29 (Coluna “Apuração Retifica” do mês de janeiro – linha “Saldo Acumulado”) mais R\$ 67.034,67 (coluna “Apuração Retifica” do mês de fevereiro – Créditos pelas Entradas), menos R\$ 73.682,14 (coluna “Apuração Retificada” do mês de fevereiro – Débitos pelas Saídas);*

*Desta forma, o valor da Autuação de R\$ 12.907,89. (soma das infrações 08 e 10 do mês de fevereiro/1999) já estão computados na composição da diferença de R\$ 8.627,31, ou seja: R\$ 12.097,89, menos R\$ 3.004,35 menos R\$ 466,23.”*

Já em relação ao exercício de 2000, toma o mês janeiro para expor o cálculo do quadro “Recomposição da Apuração do ICMS Após Correção de Débitos e Créditos Indevidos”, expondo da seguinte forma:

O valor da Autuação de R\$ 9.354,80 (Anexo ao AI) está reproduzido na coluna “Diferença~, Linha “Movimentação do Mês” e representa o resultado da seguinte soma algébrica: R\$ 111.230,29 (título “Entradas Retificadas 2000”, coluna “Apuração Retificada”, linha “Movimentação do Mês”), menos R\$ 120.585,09 (título “Registro Antes da Retificação”, coluna “Apuração Livro”, linha “Movimentação do Mês”).

O valor do “Saldo Acumulado Retificado”, de R\$ 393.275,19, transportado para o Quadro “Consolidação dos Resultados da Apuração do ICMS – Exercício 2000”, resulta da seguinte soma algébrica: R\$ 282.044,90 (“Saldo do Ano Anterior Retificado”), mais R\$ 217.519,08 (título “Entradas Retificadas 2000”, coluna “Apuração Retificada”, linha “janeiro”), mais R\$ 91.280,27 (títulos “Entradas Retificadas de 2000”, coluna “Créditos”, linha “janeiro”), menos R\$ 197.596,06 (título “Saídas Retificadas 2000”, coluna “BAHIAPLAST”, linha “Total do Mês”);

Denota realçar que todas as diferenças apuradas pelo autuante nos Anexos das Infrações 8 e 10 estão computadas na movimentação retificada deste Quadro, cujos saldos devedores a partir de setembro/2000 foram integralmente recolhidos através da Denúncia Espontânea já reportada (Docs. 22 e 23 da impugnação), constatando-se, ainda, uma diferença favorável ao autuado de R\$ 3.129,82 decorrente de equívocos na Autuação.

Alega que, com a aplicação da metodologia explicitada, foi apurado um saldo devedor total R\$ 161.842,53, recolhido a Fazenda Estadual, acrescido de R\$ 12.832,60 a título de Acréscimos Moratórios, conforme a Lei nº 8.359/02. Assevera que os ditos valores dos débitos já haviam sido “acobertados pelo saldo credor existente à época de competência, consignando os devido recolhimento – Denúncia Espontânea, apenas a partir do momento em que estes se exauriram”. Diz que a persistência na cobrança caracteriza nítido *bis in idem* e enriquecimento sem causa do Estado. Fala que a empresa credora do Estado por créditos escriturais e por isso não pode ser

penalizada por cobrança indevida neste Auto de Infração. Por isso, clama pelo confronto dos valores e a compensação dos mesmos.

Alega novamente que devido a denúncia espontânea, os valores das infrações 8 e 10 foram quitados.

A título de amostragem, anexa xerox de alguns meses do livro de Registro de Entradas utilizados pelo Fiscal para a lavratura do AI e xerox do livro de Registro de Entradas refeito pela empresa, no qual foram corrigidas todas as duplicidades de créditos, e foi base para a denúncia espontânea.

Alega que não anexou a xerox de todos os livros porque alguns deles foram deterioradas por taças, tornando-os imprestáveis. Por isso, pugna pela realização de diligência para que fiscal estranho ao feito, confirme a alegação da defesa.

Ao final de seu arrazoado, pede que este CONSEF acate as preliminares de nulidade ou decida pela insubsistência dos lançamentos combatidos, em especial seja reconhecida a nulidade da infração 5, ou improcedência da mesma, e, no que tange as infrações 8 e 10, reintera o pedido de realização de nova diligência para o exame dos documentos acostados aos autos, como também naqueles que não puderam ser xerocados por se encontrarem parcialmente deteriorados por traças, mas ainda em condições de serem auditados.

Após, os autos fora remetidos à PGE para análise.

As fls. 1175 a 1178 foi emitido Parecer da PGE/PROFIS, da lavra do i. Procurador José Augusto Martins Junior, com uma breve explanação dos fatos, do Recurso e dos cernes das questões debatidas.

Quanto à infração 5, diz que para a solução aventada no Recurso Voluntário quanto as transportadoras Micro Empresas ou enquadradas no SimBahia, cinge-se à verificação da vinculação ou não das citadas empresas transportadas ao regime especial, para que se afaste a incidência do imposto. Aponta que, após pesquisa no INC - Sistema de Informação do Contribuinte da SEFAZ - em relação às empresas Mufrans Transportes e Serviços Ltda e Jamila Transportadora Ltda. não procede a alegação de que as mesmas estavam vinculadas ao SimBahia.

Quanto ao argumento de que de inexistência de habitualidade nas prestações de serviços de transportes lançados, relata que todas as empresas discriminadas em planilha formatada no apelo do Contribuinte foram constituídas para operar com habitualidade e com volume caracterizador do intuito comercial.

Quanto aos itens 8 e 10 do Auto de Infração, alega que não houve comprovação do recorrente de que as operações imputadas foram objeto de denúncia espontânea.

Ao final, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

Em pauta suplementar, essa e. 2ª CJF converteu o feito em diligência (fls. 1183 a 1185) para que fossem corrigidos os cálculos referentes à infração 5 (fls. 40 a 40), intimasse a empresa para apresentar os demonstrativos e correspondentes conhecimentos de transportes que tiveram o pagamento do ICMS efetuados pelos adquirentes ou com empresas inscritas no SimBahia e, no que tange as infrações 8 e 10, que se intimasse a empresa para que esta apresentasse o pagamento por meio de denúncia espontânea dos valores objeto da autuação.

No Parecer ASTEC nº 154/2008 (fls. 1187/1190), no que tange a infração 5, foram excluídos as operações referentes ao SimBahia, reduzindo o valor original para R\$27.787,08, mas sem analisar a questão relativa ao pagamento realizado pelas próprias empresas transportadoras, haja vista que o recorrente, apesar de intimada, não apresentou demonstrativo que comprovasse o pagamento efetuado por terceiros.

No que tange às infrações 8 e 10, o Auditor revisor informou que diante da falta de vinculação entre o demonstrativo apresentado às fls. 1208 a 1222 pela empresa e o levantamento do débito constante às fls. 04 e 05 do Auto de Infração e Demonstrativo de Débito emitido pelo sistema INC/SEFAZ às fls 1223, não foi possível efetuar as devidas exclusões conforme determinado na Diligência solicitada.

Em manifestação de fls 1301, o recorrente novamente alegando que na infração 5 a Fazenda Estadual continua sua investida em cobrar um ICMS cuja obrigação fiscal pertenceria a terceiros, pois, *"não há lei prevendo a cobrança do ICMS"*. Também repete o argumento de que as operações envolvidas nas infrações 8 e 10 foram objeto de denúncia espontânea.

Em novo Parecer de fls. 1326 a 1328, o i. Procurador José Augusto Martins Junior opina pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário ante a revisão da infração 5, mas repelindo a argumentação recursal de denúncia espontânea das infrações 8 e 10.

As fls 1332 a 1333, essa e. 2ª CJF novamente converteu os autos em diligência solicitando ao órgão técnico que em relação às infrações 8 e 10 apontasse com clareza, em termos aritméticos, com revisão da conta-corrente fiscal da empresa, se de fato a denúncia espontânea efetuada pelo sujeito passivo abarcava o ICMS exigido nas infrações 08 e 10.

Em resposta, a ASTEC, no Parecer 161/2008, de fls. 1334 a 1334-A, após demonstrar como foi feita a verificação dos documentos acostados nos autos e da Denúncia Espontânea (fls. 1375) conclui que, *in verbis*:

*"Pelo exposto, passa o débito fiscal apurado na infração nº 8 de 108.154,76, para (fl. 04), para R\$ 570,76 (Quinhentos e setenta reais e setenta e seis centavos), e o apurado na infração nº10 de R\$ 1.078,47 (fls 05) para R\$ 237,77 (Duzentos e trinta e sete reais e setenta e sete centavos), conforme demonstrativo abaixo:"*

Entretanto, mesmo diante de vários Pareceres do órgão de assessoramento técnico, o nobre Relator Eduardo Cezar Gonçalves Braga, diante do exame por amostragem dos documentos acostados aos autos, verificou que havia elementos que comprovavam que as empresas transportadoras efetuaram o pagamento de valores que estavam sendo lançados contra o recorrente. Diante desses fatos, novamente essa e. 2ª CJF converteu o auto em diligência (fls. 1506) para o Fiscal Diligente intimasse o Recorrente para que este apresentasse a comprovação de que as empresas transportadoras efetuaram o efetivo pagamento total ou parcial dos valores cobrados na infração 5 e, depois, de posse das comprovações apresentadas pelo Recorrente e das que já se encontram acostadas ao processo, efetuasse a exclusão dos valores que restaram comprovadamente pagos e elaborasse novo demonstrativo de débito.

Em atendimento ao solicitado, após explicar toda a metodologia de trabalho e todos os dados e informações que se utilizou, o i. Auditor Fiscal João Vicente Costa Neto, no Parecer nº 038/2012, (fls 1509 a 1511) conclui que o débito da infração 5, ante as exclusões pertinentes, ficou reduzido para R\$ 15.223,93.

Em manifestação de fls. 1538, o contribuinte alegou que não foi intimado para que fossem apresentados os documentos que comprovariam o pagamento do ICMS pelas transportadoras. Em vistas desse fato, a n. procuradora Sylvia Amoêdo, no Parecer PROFIS de fls. 1564 opina pela realização de nova diligência.

Diante desses fatos, foi solicitada à ASTEC, por essa n. 2ª CJF a realização de nova diligência com a intimação do recorrente para apresentação de novos documentos e, caso necessário, a elaboração de novo demonstrativo de débito.

No Parecer nº 049/2011 (fls. 1573 a 1575), a ASTEC, após detalhada e minuciosa explicação de todos os fatos ocorridos no presente PAF, elaborou novo demonstrativo de débito da infração 5, cujo valor final é de R\$ 13.161,58.

Em manifestação de fls 1625 a 1626, novamente alega que a infração 5 é nula ou improcedente, conforme os argumentos já levantados em seu Recurso Voluntário e pede para que, em nome da

verdade material, fosse intimada a Transportadora LDB, Transportes de Cargas Ltda para que esta apresentasse a comprovação dos recolhimentos de ICMS gerados nas operações com o autuado.

Por fim, o n. representante da PGE/PROFIS, o procurador José Augusto Martis Junior, em Parecer opinativo de fls 1641, opina pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário, *"aquiesscendo às depurações realizadas pela ASTEC"*.

#### **VOTO (Vencido quanto à preliminar de decadência)**

O presente Recurso Voluntário tem por objeto a modificação da Decisão da 4ª JJF que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração em epígrafe, em relação das infrações 5, 8 e 10.

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

Entendo 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 consta nos autos, os fatos geradores ocorreram em 1999 e a autuação foi lançada somente em 14.12.2004, ou seja, cinco anos após quase todos os fatos geradores.

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

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

*"São inconstitucionais os parágrafos único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de credito 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 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 nº 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 em diversos processos deste CONSEF, de lavra do Procurador Geral do Estado da Bahia. Quadra apontar que, infelizmente, a Resposta concedida não aborda de maneira abalizada a questão principal para a solução dessa lide. Vejo que a d. PGE não fundamenta a sua posição quanto à possibilidade da aplicação ou não do COTEB, levando-se em conta o posicionamento do STF, mas tão somente expõe uma negativa de reabertura de debate, mantendo um posicionamento antigo, sob a égide de outras luzes que não mais existem. Em outras palavras, entendo que não houve o aprofundamento e a reflexão necessários que cabem no trato da questão da decadência e da prescrição, assuntos modificados após o pronunciamento do STF.

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

Dest'arte, apreendo que a única manifestação valiosa da Resposta, exarada pelo Procurador Geral do Estado, o Srº Rui Moraes Cruz, é a indicação da necessidade de alteração do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB) para afastar divergências entre este e o Código Tributário Nacional. Pela importância dessa sugestão, transcrevo tal passagem:

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

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

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

Por fim, com a patente alteração de paradigma ocorrida, tenho como certa a assertiva de que não podemos mais seguir a ‘antiga’ jurisprudência desse Conselho, que abraçava entendimento diferente sobre a possibilidade do regramento da decadência e da prescrição. 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 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 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 14/12/1999 não mais poderão ser exigidas pelo fisco da Bahia, porquanto alcançadas pela decadência, prevista no artigo 150, §4º do CTN.

Passo a análise das ocorrências não tocadas pela decadência.

O PAF foi objeto de diversas diligências que revisaram os débitos lançados das respectivas infrações. Aponto que as infrações ainda debatidas tratam de questões eminentemente de prova e não de direito.

A infração 5 é versa sobre falta de retenção do ICMS nas prestações sucessivas de transportes interestadual, em que, por lei, cabia ao tomador do serviço a responsabilidade do pagamento.

Em sua peça defensiva, o recorrente alega que ou os transportadores recolheram os valores devidos ou que os transportadores eram inscritos no SIMBAHIA, o que retirava a sua incumbência legal pelo recolhimento por substituição. Embasado nesses argumentos, alega que auto é nulo e improcedente.

Quanto à questão da nulidade, entendo que o Auto de Infração está conforme as regras do art. 18 e 39 do RPAF/BA. Compulsando os autos, percebo que a imputação foi clara, foram fornecidos os demonstrativos de débito referentes à autuação em discussão e foram respeitados todos os direitos e garantias do contribuinte, como a ampla defesa, o contraditório e o devido processo legal administrativo.

Assim, refuto a tese de nulidade da infração 5.

Quanto ao mérito desta infração, vejo que são parcialmente procedentes os argumentos defensivos trazidos à baila pelo Recorrente, na medida em que, conforme o Parecer ASTEC nº 049/2011 (fls. 1573 a 1575), com a exclusão dos valores comprovadamente indevidos, o saldo devedor final da infração 5 passou a ser de R\$13.161,58.

Portanto, acolho o Parecer ASTEC nº 049/2011 (fls. 1573 a 1575), sendo devido R\$8.485,50 pela exclusão dos valores tocados pela decadência (até 24.12.1999).

Quanto à tese de que não se tratam de operações sucessivas, não cabendo assim o previsto nos artigos 380 e 382 do RICMS vigente à época dos fatos, entendo que não é essa a melhor interpretação das normas em comento.

Assim dispunha o art. 380 e 382 do RICMS/BA:

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

*(...)*

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

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

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

Ora, como bem apontou o n. Representante da PGE/PROFIS, no Parecer de fls 1.175 a 1.178, as empresas contratadas pelo recorrente foram devidamente constituídas para operar com habitualidade e no intuito comercial nas operações de serviços de transportes.

A diferenciação da lei, com o uso das expressões "prestações sucessivas" ou "repetidas prestações" tem o intuito de separar as operações comerciais, como é o caso dos autos, daquelas operações de transporte feito pelo próprio dono dos bens, sem fins econômicos, nos casos de mudança, por exemplo. Desta forma, entendo que, qualquer operação que objetive o transporte de mercadorias para fins comerciais é fato gerador do ICMS, pois se trata de uma operação prevista no tipo normativo-tributário geradora do imposto.

Também é necessário apontar que o próprio contribuinte faz essa distinção uma vez que, como ele próprio alega em suas peças de impugnação, quando de suas operações de transporte, obrigou o recolhimento do ICMS devido, que era sua responsabilidade, para as empresas transportadoras, mediante acordos privados.

Ora, se já existia essa preocupação pelo recolhimento do ICMS pelo Contribuinte, não pode ele alegar que as operações que realizava não se enquadram no tipo tributário em discussão.

Assim, julgo parcialmente procedente a infração 5, sendo devido o valor de R\$8.485,50.

Quanto às infrações 8 e 10, o recorrente se defende alegando que os valores lançados neste Auto de Infração correspondem àqueles pagos mediante Denúncia Espontânea. Da análise dos documentos acostados aos autos e conforme entendimento do Órgão de assistência técnica - ASTEC - e da PGE/PROFIS, depreendo que realmente tem razão o contribuinte ao dizer que os valores cobrados no lançamento de ofício ora combatido correspondem com aqueles que foram efetivamente pagos mediante denuncia espontânea (fls. 1375).

Assim, consoante o Parecer nº 161/2008 (fls 1334 e 1334-A), o débito da infração 8 passaria a ser de R\$570,76 e da infração 10 seria reduzido para R\$237,77. Entretanto, com a constatação da decadência, entendo que o valor devido da infração 8 é de R\$ 321,69 e da infração 10 é de R\$ 171,87.

Infrações 8 e 10 parcialmente procedentes.

Por fim, não entendo devido o pleito do contribuinte de que fossem intimados pela Secretaria da Fazenda as outras transportadoras que fizeram operações com o recorrente mas que não forneceram os comprovantes de pagamento. Entendo que se trata de uma questão de prova e, por força da legislação processual civil e administrativa, a incumbência de sua produção é do recorrente.

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para reformar a Decisão recorrida em relação às infrações 5, 8 e 10, para julgar PROCEDENTE EM PARTE o presente Auto de Infração.

#### **VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência)**

Em que pese o voto do ilustre relator, permito-me dele discordar, no tocante à questão levantada de ofício, quanto à existência de possível decadência do direito da Fazenda pública em constituir o crédito tributário, diante do seu entendimento de ter a mesma ocorrida, mencionando em seu amparo, inclusive a decisão do STF motivador da edição da Súmula Vinculante nº 8.

Impende afirmar-se que quando da edição de tal Súmula Vinculante, este fato gerou controvérsias no âmbito deste Conselho, 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 conteúdo e alcance da citada Súmula do STF e em relação ao ICMS neste Estado, opina 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 no ano de 2005, e o lançamento encontra-se com data de 30 de agosto de 2010, ou seja, cinco anos após parte dos 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, claro está 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 STF.

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 nº 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, instituidoras 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, e com a devida *vênia*, 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 entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN.”*

Ora, se há necessidade de alteração, é sinal de que tal norma não é adequada para a solução e regulação das situações jurídicas tributárias realizadas dentro do Estado da Bahia. 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, 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 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.

Daí, 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, tributo que se discute nesta oportunidade.

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, a festejada professora 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.

Assim, 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, vez que o lançamento deu-se em 30 de agosto de 2010, e sua ciência em 01 de setembro de 2010.

Por outro lado, ao posicionar-se em função da declaração de decadência de todos os períodos incluídos no lançamento, inclusive em relação àqueles débitos não contestados pela Recorrente, muito ao contrário, até mesmo objeto de pagamento, desconhece o Relator a aplicação do artigo 156, inciso I do CTN, o qual determina que:

*"Art. 156. Extinguem o crédito tributário:*

*I - o pagamento;"*

O pagamento (em sentido estrito) é a mais comum das formas de extinção e se caracteriza pela extinção estritamente pecuniária, tal como disciplina o artigo 3º do CTN, e por ele, desaparece a obrigação tributária ou o crédito tributário até então existente.

Da leitura de tal dispositivo legal, podemos concluir de forma resumida, que o pagamento consiste na satisfação da prestação que o sujeito passivo da relação jurídica tributária, ou alguém por ele (responsável ou substituto) faz ao credor, da importância pecuniária relativa ao débito tributário. A palavra *pagamento* é empregada pelo CTN, no art. 156, I, em seu *sentido restrito* específico da prestação tributária principal. O que se atinge com o pagamento é o objeto da relação jurídica obrigacional, ocorrendo a satisfação integral da prestação e a satisfação voluntária do crédito ou do conteúdo da obrigação pretendida.

Hugo de Brito Machado entende em estudo doutrinário acessível através de [http://187.58.65.138/hugomachado/conteudo.asp?home=1&secao=2&situacao=2&doc\\_id=163](http://187.58.65.138/hugomachado/conteudo.asp?home=1&secao=2&situacao=2&doc_id=163), que “o pagamento extingue não apenas o crédito no sentido formal, mas também a relação obrigacional tributária. Não é, todavia, a única causa de extinção do crédito tributária. É apenas a mais comum, mais freqüente, a causa que ordinariamente opera a extinção dos créditos tributários em geral”.

Logo, com a devida vênia, inexistindo mais relação de obrigação tributária, não se pode tentar “ressuscitar” o que não mais se encontra no mundo jurídico, que é a obrigação adimplida.

Por tais razões, afasto a decadência argüida pela Recorrente, rejeitando a preliminar levantada, vez que o processo administrativo tributário, sob pena de nulidade, obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência, que no caso presente, foram rigorosamente obedecidos, razão pela qual adentro no exame de mérito.

Quanto a este, a decisão de primeiro grau não merece reparo, diante do fato de que buscou a verdade material, inclusive realizando diligências no sentido de esclarecer e aclarar a discussão.

Assim, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário apresentado para reformar a Decisão recorrida em relação às infrações 5, 8 e 10, conforme o demonstrativo abaixo:

INFRAÇÃO 5 (FLS. 1574/1575)		
Data Ocorr.	Data Venc.	Debito
31/01/1999	09/02/1999	1.420,23
28/02/1999	09/03/1999	384,56
31/03/1999	09/04/1999	0,00
30/04/1999	09/05/1999	3,13
31/05/1999	09/06/1999	468,54
30/06/1999	09/07/1999	1.152,57
31/07/1999	09/08/1999	747,32
31/08/1999	09/09/1999	441,51
31/10/1999	09/11/1999	0,00
30/11/1999	09/12/1999	58,22
31/01/2000	09/02/2000	679,29
28/02/2000	09/03/2000	947,22
31/03/2000	09/04/2000	23,77
30/04/2000	09/05/2000	166,77
31/05/2000	09/06/2000	1.123,29
30/06/2000	09/07/2000	820,18
31/07/2000	09/08/2000	1.005,79
31/08/2000	09/09/2000	663,22
30/09/2000	09/10/2000	607,58
31/10/2000	09/11/2000	713,23
30/11/2000	09/12/2000	401,25
31/12/2000	09/01/2001	1.333,91
TOTAL		13.161,58

D.OCORRÊNCIA	D.VENCIMENTO	VLR. ASTEC (FL. 1334-A)
31/08/2000	09/09/2000	276,69
31/10/1999	09/11/1999	294,07
TOTAL DA INFRAÇÃO 8		570,76

05/02/1999	09/03/1999	30,00
10/06/1999	09/07/1999	35,90
31/03/2000	09/04/2000	34,68
30/04/2000	09/05/2000	33,15
30/09/2000	09/10/2000	104,04
<b>TOTAL DA INFRAÇÃO 10</b>		<b>237,77</b>

Em suma, o débito do Auto de Infração se configura da seguinte maneira:

INF.	ICMS DEVIDO-JJF	ICMS DEVIDO-CJF	SITUAÇÃO
1	2.277,29	2.277,29	PROC. PARTE
2	2.499,31	2.499,31	PROCEDENTE
3	500,00	500,00	PROCEDENTE
4	133,25	133,25	PROC. PARTE
<b>5</b>	<b>28.528,42</b>	<b>13.161,58</b>	<b>PROC. PARTE</b>
6	74,24	74,24	PROCEDENTE
7	17,95	17,95	PROCEDENTE
<b>8</b>	<b>108.154,76</b>	<b>570,76</b>	<b>PROC. PARTE</b>
9	961,26	961,26	PROCEDENTE
<b>10</b>	<b>1.078,47</b>	<b>237,77</b>	<b>PROC. PARTE</b>
11	193,39	193,39	PROCEDENTE
<b>12</b>	<b>427,63</b>	<b>427,63</b>	<b>MULTA</b>
<b>TOTAL</b>	<b>144.845,97</b>	<b>21.054,43</b>	

## 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 voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279757.0029/04-8**, lavrado contra **POLY EMBALAGENS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$20.626,80**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “e” e “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$427,63**, prevista no inciso IX, do mesmo artigo e lei, com os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologando os valores recolhidos.

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

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

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

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

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

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – VOTO VENCEDOR  
(Preliminar de decadência)

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS