

**PROCESSO** - A. I. Nº 269200.0342/13-1  
**RECORRENTE** - LOJAS AMERICANAS S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0098-05/14  
**ORIGEM** - IFEP - DAT/NORTE  
**INTERNET** - 16/10/2014

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0305-11/14

**EMENTA:** ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. TRANSFERÊNCIAS DE FILIAL SITUADA EM OUTRO ESTADO. 2. ALÍQUOTA. ERRO NA APLICAÇÃO. a) OPERAÇÕES COM DEOCOLÔNIAS E DESODORANTES CORPORAIS. APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA DE 17%, EM VEZ DE 27%. b) OPERAÇÕES COM CARREGADOR DE PILHA. APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA DE 7% EM VEZ DE 17%. 3. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL DECLARADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL. a) SAÍDAS TRIBUTADAS EM 17% COMO NÃO TRIBUTADAS (SITUAÇÃO ST – F). b) SAÍDAS TRIBUTADAS EM 17% COMO NÃO TRIBUTADAS (SITUAÇÃO ST – F). ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Cinge-se o Recurso Voluntário a arguir, apenas, a decadência dos valores remanescentes após julgamento de 1ª Instância. A legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, não podendo ser argüida a determinação do artigo 150, §4º, do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação. Os créditos constituídos, em relação aos quais o contribuinte alega se ter operado a decadência, foram relativos ao exercício de 2008, e só seriam desconstituídos, em relação a este exercício, se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/2014. Rejeitada a preliminar de decadência. Vencido o voto do relator. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário em razão da Decisão proferida pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal, através do Acórdão nº 0098-05/14 que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração nº 269200.0342/13-1, que imputou ao contribuinte o cometimento de seis infrações, quais sejam:

*Infração 1 – Deixou de proceder ao recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao consumo do próprio estabelecimento, sendo lançado o valor total de*

*Infração 2 – Recolheu a menos o ICMS, em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Saída por ECF de mercadoria tributada à alíquota de 27% (colônias, deocolônias e perfumes) tributando erroneamente à alíquota de 17%*

*Infração 3 - Recolheu a menos o ICMS, em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Saída de mercadoria tributada à alíquota de 17% (carregador de pilhas), tributando erroneamente à alíquota de 7%*

*Infração 4 – Deixou de recolher o ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis,*  
ACÓRDÃO CJF Nº 0305-11/14

regularmente escrituradas. Saída de mercadorias tributadas à alíquota de 17% como se fosse não tributada(situação ST – F)

**Infração 5 - Deixou de recolher o ICMS** em razão de ter praticado operações tributáveis, regularmente escrituradas. Saída de mercadorias tributadas à alíquota de 17% como se fosse não tributada(situação ST – N)

**Infração 6 – Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS** por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior

Após regular tramitação, a 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal acolheu a revisão fiscal e assim exarou Acordão nº 0098-05/14 por meio do qual julgou Procedente em Parte o Auto de Infração nos seguintes termos:

*Em preliminar de decadência, a impugnante refuta os lançamentos em todas as infrações quanto aos valores lançados nos meses anteriores a dezembro de 2008, reconhecendo parcialmente os valores imputados ao mês de dezembro nas infrações de 1 a 5 e nenhum valor na infração 6, dado que o único lançamento deste item se reporta a outubro de 2008 e portanto, pelo entendimento da impugnante, nada restaria a reconhecer neste item.*

Textualmente alega que “para que pudesse exigir eventual diferença identificada, relativamente ao mês de janeiro de 2008, deveria o Fisco ter realizado o lançamento do imposto até janeiro de 2012 e assim sucessivamente até o mês de novembro de 2008, quando deveria autuar a Companhia até novembro de 2012”. Ao que parece o impugnante aqui se confundiu ao estabelecer o prazo decadencial de apenas 04 (quatro) anos (janeiro de 2008 a janeiro de 2012), quando provavelmente quis se referir a janeiro de 2008 a janeiro de 2013, já que não há qualquer dúvida quanto ao prazo legal de 05 (cinco) anos. Também se equivocou o autuante quando disse na informação fiscal, que o impugnante havia reconhecido parcialmente todas as infrações. De fato, não houve qualquer reconhecimento quanto ao item 6.

Embora o autuante tenha citado que este Conselho de Fazenda tem reiteradamente reconhecido o prazo decadencial como o de cinco anos, a contar do primeiro dia do exercício subsequente ao que o lançamento deveria ser efetuado, sem no entanto trazer exemplo de algum julgado, como alegou o impugnante, é certo que a jusrisprudência deste Conselho aponta no sentido de obediência aos termos do art. 107-A, I do Código Tributário do Estado da Bahia, em consonância com o disposto no art. 173, I do CTN, conforme excerto de julgamento abaixo, em Segunda Instância, neste CONSEF:

## 2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0387-12/10

Essa questão é deveras remansosa nesse Contencioso Administrativo, alvo de inúmeros acórdãos, em que reiteradamente é majoritariamente decidida sob o mesmo enfoque exegético. O Código Tributário Nacional permitiu que, através de lei, o ente federativo respectivo possa estipular uma outra contagem de prazo para aplicação dos efeitos decadenciais, conforme alinhado no § 4º do art. 150. A Bahia assim procedeu ao editar o seu Código Tributário Estadual, aprovado pela Lei 3956/81.

A legislação do Estado da Bahia fixa prazo para homologação do lançamento e, por isso, não é acatada a alegação referente à determinação do art. 150, § 4º, do CTN, que prevê: “se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador”.

O 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, estabelece como prazo de decadência 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

A falta de pagamento integral de tributo cujo lançamento se dê por homologação no prazo regulamentar faz surgir para a Fazenda Pública o direito subjetivo de constituir o crédito tributário por meio do lançamento de ofício. Esse direito do Estado, sob pena de extinção, deve ser exercido em determinado lapso de tempo. O tempo deve ser contado, como já visto, segundo o que dispõe o artigo 173, I do CTN, ou seja, em cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

Por tal razão, a decadência dos fatos geradores, relativos ao mês de janeiro de 2008, em questão, somente se operaria após o dia 31/12/2013 e o auto foi lavrado em 17/12/2013, portanto dentro do prazo decadencial. Assim, a preliminar de **decadência não fica reconhecida** neste julgamento. Decorre então, que as infrações 2 e 3 foram defendidas exclusivamente quanto à questão decadencial, e que não foram suscitados quaisquer outros argumentos defensivos, sejam de fato, sejam de Direito, restando assim, configurada a procedência de ambas infrações, nos termos do art. 140 do RPAF – “o fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas”.

Desse modo, pelo exposto, julgo procedentes as infrações 2 e 3.

Passando então à análise da defesa das demais infrações, constato que o impugnante reconheceu parte do ACÓRDÃO CJF Nº 0305-11/14

lançamento de dezembro de 2008, nas infrações de 1 a 5, mas atacou os lançamentos alegando a Súmula nº 166 do STJ, por se tratar de transferências interestaduais e que portanto não haveria fato gerador do imposto.

A este respeito, a jurisprudência deste Conselho de Fazenda tem sido pontuada com sólidos fundamentos em sentido contrário aos argumentos do impugnante, conforme se comprova pela transcrição abaixo, de julgamento em Recurso voluntário de Decisão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal, que em caso semelhante acolheu a manutenção do lançamento. Primeiro, vejamos trecho de voto do ACÓRDÃO JJF Nº 0076-05/12, em Decisão de Primeira Instância.

Conforme o art. 4º, inciso XV da Lei nº 7.014/96, para efeito de pagamento da diferença de alíquotas, ocorre o fato gerador no momento da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, quando destinados a uso, consumo ou ativo permanente do próprio estabelecimento. É irrelevante para a caracterização do fato gerador, a natureza jurídica da operação (art. 2º, § 1º, I da Lei nº 7.014/96. Ademais, o art. 7º, III do RICMS/BA trata das hipóteses em que não é devido o pagamento da diferença de alíquotas, se a operação de remessa for realizada com não-incidência do imposto, ou isenção decorrente de convênio, o que não se aplica ao caso concreto trazido nesta lide.

Em julgamento de Recurso desta Decisão, vejamos o que disse 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, ACÓRDÃO CJF Nº 0419-11/13, em voto Relator, Conselheiro Paulo Danilo Reis Lopes:

Primeiramente, data vénia, a referida Súmula não é vinculante, além de ser anterior à Lei Complementar (LC) 87/1996, chamada Lei Kandir, à qual a Constituição Federal delegou poderes para dispor sobre normas gerais do imposto em enfoque.

A referida LC é chamada de lei nacional do ICMS e estatui as normas de hipóteses de incidência, não incidência, contribuintes, substituição tributária, local da operação, momento da ocorrência do fato gerador, base de cálculo e compensação, entre outras situações de natureza mais específica.(...)

No mesmo sentido aponta a segunda parte do inciso I do art. 12 da Lei Complementar, ao informar que ocorre o fato gerador no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro do mesmo titular.

Pois bem, apesar dos posicionamentos antigos sobre a matéria, que privilegiavam a Súmula 166, a discussão sobre a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma titularidade foi submetida e apreciada mais recentemente pela Segunda Turma do STJ (uma das duas turmas componentes da Primeira Seção, regimentalmente competente para julgar matéria de direito público), que decidiu pela aplicação daquilo que o legislador complementar positivou.

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. ESTABELECIMENTOS. MESMOTITULAR. TRANSFERÊNCIA ENTRE FÁBRICA E CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO. ARTIGO 13, § 4º, DA LC87/96. Recurso especial conhecido em parte e provido também em parte.(REsp 1109298/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/04/2011, DJe25/05/2011)”. Em face do exposto, com fundamento na legislação e jurisprudência acima referenciadas, concluo que as indigitadas operações encontram-se ao alcance da tributação do gravame estadual, pelo que voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

Assim, pelo exposto, resta evidenciado que no plano do Direito Tributário, vige o princípio da autonomia dos estabelecimentos, sendo devido a diferença de alíquota nas aquisições interestaduais para consumo ou incorporação ao ativo imobilizado, mesmo quando oriundo de uma filial do estabelecimento destinatário. Esse princípio tem sede no § 3º, II, do art. 11 da Lei Complementar nº 87/96 e assim não acolho a impugnação. É certo que o autuante reconheceu erro material na apuração do imposto e elaborou novo demonstrativo, do qual o impugnante tomou ciência mas não se pronunciou, acatando tacitamente os valores quanto ao aspecto material.

Outro aspecto a ser relevado neste voto, é que o impugnante embora tenha sustentado a tese de que não há fato gerador nas transferências, ainda assim, reconheceu a parte do lançamento que entendeu estar fora do prazo decadencial, em franca contradição à sua própria tese defensiva, e assim julgo parcialmente procedente a infração 1, nos valores em que foram corrigidos na informação fiscal, visto a falta de contestação do cálculo por ocasião da manifestação do impugnante.

Infração 1- correções	
MÊS	ICMS
janeiro	39,30
fevereiro	13,44
março	19,04
abril	51,01
maio	20,88
junho	25,56
julho	29,06
agosto	24,95

setembro	163,44
outubro	262,71
novembro	24,69
dezembro	28,98
<b>TOTAL</b>	<b>703,06</b>

*Infração 1 procedente em parte, nos termos das correções dos valores fundamentados na informação fiscal acima expostos.*

Já as infrações 4 e 5 são congêneres, pois ambas tratam de lançamento devido ao fato do impugnante efetuar operações tributáveis como não tributáveis. A impugnação teima que são realmente mercadorias submetidas às regras de substituição tributária e traz anexo no doc. 03 da impugnação, conforme consta no CD anexo, apenas as mercadorias descritas como achocolatado em pó, bota hot wheels e moleca boneca. O autuante reconheceu que os itens bota hot wheels e moleca boneca como calçados, e portanto estão na substituição tributária, e refez os cálculos mantendo o achocolatado em pó no lançamento. A este respeito, a DITRI já se pronunciou da seguinte forma:

*PARECER N° 21590/2008.*

**ICMS. O PRODUTO "ACHOCOLATADO EM PÓ" NÃO ESTÁ SUJEITO AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PREVISTO NO ARTIGO 353, INCISO II, DO RICMS/BA.**

Da análise da questão apresentada, cumpre-nos ressaltar, em princípio, que as mercadorias que estão enquadradas na substituição tributária interna são aquelas que estão indicadas no RICM-BA/97, art. 353, inciso II. Para que um determinado produto seja enquadrado no regime de substituição tributária, porém, é necessário que possua a classificação fiscal indicada no dispositivo legal específico e, concomitantemente, corresponda à descrição nele contida. Dessa forma, e considerando que no RICM-BA/97, art. 353, inciso II, não há qualquer referência a produto que corresponda à descrição "achocolatado em pó" e autorize a aplicabilidade do regime de substituição tributária, temos que as operações com a referida mercadoria, ainda que classificada na posição 1806.90.00 da NCM, serão tributadas normalmente, com a alíquota de 17% (operações internas), ou 12% (operações interestaduais), na forma prevista no art. 50 do RICMS-BA/97.

*Não houve contestação aos cálculos refeitos pelo autuante, na informação fiscal, que reduziu a infração 4 para os valores abaixo discriminados. Infração 4 procedente em parte.*

Infração 4 - correções	
MÊS	ICMS
janeiro	69,92
fevereiro	38,94
março	37,11
abril	29,42
maio	46,31
junho	42,53
julho	70,17
agosto	96,00
setembro	56,37
outubro	63,20
novembro	52,77
dezembro	59,51
<b>TOTAL</b>	<b>662,25</b>

Já na infração 5, o autuante justifica que não procedeu a qualquer alteração, em virtude do impugnante não comprovar que alguma mercadoria estivesse na substituição tributária, como ocorreu na infração 4. O impugnante, por sua vez, ao se manifestar, apenas comentou de forma lacônica que o autuante manteve a exigência fiscal calcada na infração 5, "haja vista que o demonstrativo de débito respectivo (anexo 5) não faz referência a qualquer das duas mercadorias: bota hot wheels e moleca boneca". Assim, após a informação fiscal, o impugnante não fez qualquer refutação aos termos apostos pelo autuante quanto a qualquer mercadoria que considere estar incluída na substituição tributária, permanecendo silente quanto a este item, apenas reproduzindo comentário feito pelo autuante na informação fiscal. Infração 5 procedente.

Na infração 6, o impugnante repete os argumentos defensivos utilizados para a primeira infração. No caso, a razão para o lançamento é a falta de antecipação tributária de mercadorias relacionadas nos anexos 88 e 89, destinadas a estabelecimento varejista. Nos termos do art. 125, do RICMS, o imposto será recolhido por antecipação, pelo próprio contribuinte ou pelo responsável solidário:

*II - antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação ou do exterior, observado o disposto nos §§ 7º e 8º.*

*b) tratando-se de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação pela legislação estadual interna, relativamente ao imposto correspondente à operação ou operações subsequentes;*

*Pelo exposto, resta evidenciado que o argumento defensivo, de que se trata de transferências entre lojas da mesma empresa e que por isso as operações deixam de ser tributadas, em suma, tal argumento não desagrava o contribuinte da obrigação de efetuar a antecipação tributária, pelas mesmas razões expostas neste voto, quando do julgamento da primeira infração. Infração 6 procedente.*

*Quanto ao pedido de que todas as intimações relativas ao presente processo sejam feitas ao Representante Legal da Impugnante, no endereço citado na impugnação, embora eventualmente tal pedido possa ser atendido, necessário esclarecer que nos termos do RPAF, art. 109, considera-se efetivada a intimação quando pessoal, na data da aposição da ciência do sujeito passivo ou do interessado, seu representante ou preposto, no instrumento ou expediente, não podendo o impugnante alegar qualquer direito em seu favor, em caso do descumprimento do pedido de intimação no endereço citado.*

*Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.(sem grifos no original)*

Tempestivamente o contribuinte interpôs Recurso Voluntário nos termos do art. 169 do RPAF alegando apenas que os valores remanescente estão fulminados porque alcançados pelo prazo decadencial. Defendeu, o sujeito passivo, a tese de inaplicabilidade do art. 107-B do COTEB, devendo ser o prazo de decadência contado conforme reza o art. 150, §4º do CTN e Súmula Vinculante nº 08 do STF. Juntou doutrina e jurisprudência para embasar sua tese recursal. Não houve qualquer discussão em relação ao mérito das infrações objeto do Auto de Infração em tela.

Não houve pronunciamento da PGE/PROFIS.

#### **VOTO VENCIDO (Decadência)**

Trata-se de Recurso Voluntário contra o não acolhimento da preliminar de decadência em relação a todas as infrações objeto do presente Auto de Infração, em referência aos lançamentos anteriores a 19 dezembro de 2008. O recorrente não trouxe argumentos relativos ao mérito das infrações que lhe foram imputadas.

No que diz respeito a preliminar de decadência, única matéria discutida no Recurso Voluntário ora em apreço, entendo correta a alegação do contribuinte no sentido de que estão fulminados pela decadência todos os créditos lançados antes do mês de dezembro do ano de 2008.

Para decidir sobre essa questão, é necessário fazer uma reflexão sobre a Súmula Vinculante nº 08 e o Parecer exarado pelo ilustre Procurador Geral do Estado da Bahia, em decorrência da diligência suscitada por este CONSEF.

A Súmula Vinculante nº 08, editada pelo STF tem a seguinte redação:

*“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”.*

Em uma primeira leitura, a referida manifestação do STF unicamente afasta a aplicação dos artigos lá consignados, que versam sobre Direito Previdenciário. Em uma leitura mais atenta é que podemos entender como todo o sistema tributário nacional foi modificado após a edição do verbete citado alhures.

A edição da Súmula Vinculante em tela teve como paradigma os RE's 556664-1, 560626-1, 559943-4 e da leitura das razões de decidir fica constatado que o Supremo Tribunal Federal conclui que a decadência só pode ser disciplinada por Lei Complementar editada pela União Federal, vez que são institutos gerais do direito tributário, nos termos do art. 22 da CF/88.

A ementa do Recurso Extraordinário nº 556.664-1/RS é bastante elucidativo ao tratar da matéria, razão pela qual peço vênia para transcrevê-la:

*“EMENTA: PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVÍDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a*

*Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, b, III, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica. II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias. III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes. IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO 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)” (sem grifo no original)*

Vejo que a determinação do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que somente o CTN pode versar sobre matérias atinentes a prazos decadenciais em torno de matéria tributária, e, deste modo, não poderia o Código Tributário do Estado da Bahia, que é lei estadual, tratar dessa matéria, a ser aprovada após regular processo legislativo no Congresso Nacional, como já dito anteriormente.

Entendo que a aplicação do COTEB para tratar de regras de começo da contagem do prazo decadencial, como exposto na Decisão de piso, ora vergastada, não se coaduna com o quanto disposto na própria Constituição Federal e no quanto estabelecido na multicitada Súmula Vinculante nº 8 do STF.

Neste sentido, entendendo que com a edição da Súmula Vinculante o STF entendeu como inconstitucional os artigos 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, entendo que assim resta 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.

O Código Tributário Nacional, recepcionado pela Carta Magna com status de lei complementar, regula 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)"*

Diante desse quadro legal, assegurado que: (i) a regra do ICMS é o lançamento por homologação, sendo exceção o lançamento de ofício, nos casos de lançamento por presunção do art. 4º, §4º da Lei nº 7.014/96; e (ii) entendendo que somente o CTN pode regulamentar as normas gerais de direito, por mandamento constitucional e aplicação da Súmula Vinculante nº 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 de dezembro de 2008 não mais poderão ser exigidas pelo Fisco da Bahia, por que entendo estarem alcançadas pela decadência, prevista no artigo 150, §4º do CTN.

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, pelo que acolho a decadência em relação as infrações nas quais houve efetivo recolhimento do tributo.

#### **VOTO VENCEDOR (Decadência)**

Peço vênia para divergir do voto do ilustre Conselheiro Relator, por entender não merecer provimento o pleito recursal.

Assim, em relação à alegação recursal relativa à pretendida ocorrência de decadência do direito de constituição do crédito tributário pela Fazenda Estadual da Bahia, em relação ao exercício de 2003, observo que os artigos 150, §4º, e 173, ambos do CTN, estabelecem:

*CTN:*

*art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativo, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado expressamente a homologa.*

*§4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

*art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

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

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

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

*art. 107-B.*

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

Assim, a legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, não podendo ser argüida a determinação do artigo 150, §4º, do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação. Os créditos constituídos, em relação aos quais o contribuinte alega se ter operado a decadência, foram relativos ao exercício de 2008, e só seriam desconstituídos, em relação a este exercício, se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/2014.

Assim, por este aspecto comungo do entendimento reiteradamente esposado pela PGE/Profis em situações análogas, no sentido de que não ocorreu a alegada decadência, tendo em vista que o lançamento de ofício foi realizado em 17/12/2013.

Outro aspecto costumeiramente levantado na análise da questão decadencial neste Contencioso diz respeito à caracterização do lançamento em si, diante de alegações no sentido de que o lançamento realizado pela autoridade fiscal só se encontraria definitivamente realizado com a cientificação ao sujeito passivo acerca da lavratura do Auto de Infração, nessa linha de raciocínio expondo-se que só após tal cientificação ao sujeito passivo é que o lançamento de ofício teria eficácia no sentido de evitar que ocorresse a decadência relativa ao direito de constituição do crédito tributário.

Contudo, com a necessária licença expresso perceber equivocada tal análise.

Na realidade, o lançamento de ofício, na situação em foco com a lavratura de Auto de Infração, é ato do Poder público, que figura como sujeito ativo da relação tributária.

Por conseguinte, tendo o Estado o poder-dever de agir, e neste sentido o poder-dever de constituir o crédito tributário, o lançamento do crédito tributário é apenas um ato administrativo vinculado.

A eficácia de tal ato administrativo, relativamente à cientificação ao sujeito passivo, diz respeito a contagem de prazo para impugnação pelo contribuinte, e prazo para pagamento integral, ou parcial, do débito lançado pela autoridade fiscal. Por exemplo, se um Auto de Infração é lavrado,

e o sujeito passivo não é do mesmo regularmente cientificado, tal lançamento não poderá ter eficácia quanto à cobrança administrativa, e/ou judicial, do débito lançado.

Mas a data da realização do lançamento de ofício, ato da administração pública, tem eficácia relativamente à interrupção da contagem para efeito de caracterização de decadência do direito de lançamento, independentemente da cientificação ao contribuinte, que é outro, e necessariamente posterior, ato administrativo.

O contribuinte pode, e deve, declarar o imposto que calculou devido ao Estado mas este, na condição de sujeito ativo da relação jurídica, é aquele que tem o poder de analisar e homologar o auto-lançamento de débito tributário previamente realizado pelo contribuinte e, mesmo quando não tenha sido esse auto-lançamento realizado, proceder ao lançamento de ofício. Assim define o CTN em seu artigo 142:

CTN:

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

(destaques nossos)

Portanto, a data de lavratura do Auto de Infração é a data válida para efeito de impedir que se opere a decadência do direito de lançar o crédito tributário, e não a data de cientificação ao contribuinte.

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

Acórdão CJF nº 0130-11/11:

“VOTO

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

(...)

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

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

*embora deva ser também ressaltado que ambos não vinculam a Administração Estadual baiana ou o Conselho de Fazenda Estadual, mormente diante da disposição expressa da nossa legislação, acima citada.”*

Pelo exposto, voto no sentido da não ocorrência da decadência em relação ao período objeto do lançamento fiscal, neste incluído todo o exercício de 2008.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269200.0342/13-1**, lavrado contra **LOJAS AMERICANAS S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$12.820,84**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “a”, “d” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva, Eduardo Ramos de Santana e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO – Conselheiros (as): Edmundo José Bustani Neto, Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes e Rosany Nunes Mello Nascimento.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de setembro de 2014.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

EDMUNDO JOSÉ BUSTANI NETO – RELATOR/VOTO VENCIDO

OSMIRA FREIRE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA - VOTO VENCEDOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEIRO COSTA – REPR. DA PGE/PROFIS