

**PROCESSO** - A. I. Nº 141596.0004/13-0  
**RECORRENTE** - ABB LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO –Acórdão 1ª JJF nº 0064-01/14  
**ORIGEM** - INFAZ INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 26/02/2015

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACORDÃO CJF Nº 0021-11/15

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTRATAÇÃO DE TRANSPORTADOR AUTÔNOMO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO RETIDO. A lei atribui ao contratante de serviço de transporte prestado por autônomo a condição de sujeito passivo por substituição, sendo o contratante inscrito na condição de contribuinte normal. Excluídos da exigência fiscal os valores referentes às prestações de serviços realizadas por veículos registrados na categoria de táxi, que são amparadas por isenção do ICMS, conforme previsto no art. 30, II, do RICMS/BA/97. Refeitos os cálculos. Reduzido o valor do débito. Infração parcialmente subsistente. Rejeitada, de ofício, a preliminar de decadência suscitada pelo relator. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/09/2013 para cobrar ICMS no valor de R\$297.072,48, em decorrência do suposto cometimento de 05 infrações.

No seu Recurso, a empresa se insurge somente contra a infração 3, abaixo descrita:

*INFRAÇÃO 03. Deixou de proceder a retenção do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais, efetuadas por autônomo ou empresa transportadora não inscrita neste Estado. Total da Infração R\$198.607,53, acrescido da multa de 60% (meses de janeiro a maio, setembro a dezembro de 2008, janeiro a julho de 2009, sendo exigido ICMS no valor de).*

Foram apresentadas Defesa tempestiva as fls. 58 a 61 pugnando pela improcedência das infrações impugnadas 3 e 4, bem como a respectiva Informação Fiscal pela Autuante, às fls. 86 e 87, acolhendo parte das justificativas defensivas em relação ao item 4 da autuação, trilhando o entendimento da procedência parcial do Auto de Infração.

Regularmente instruído, o processo foi a novo julgamento pela 1ª JJF, que decidiu, por unanimidade, pela Procedência Parcial da exigência fiscal, com base nas considerações a seguir transcritas, *in verbis*:

### VOTO

*Versa o Auto de Infração em lide sobre o cometimento de cinco infrações à legislação do ICMS atribuídas ao autuado, dentre as quais este reconheceu as infrações 01, 02 e 05, inclusive efetuando o pagamento do valor do débito reconhecido, conforme comprovante de recolhimento acostado aos autos. Impugnou as infrações 03 e 04.*

*No que tange às infrações 01, 02 e 05, o reconhecimento pelo autuado do cometimento das ilicitudes apontadas nestes itens, confirmam o acerto da autuação, sendo tais infrações procedentes, devendo ser homologado o pagamento.*

*Quanto à infração 03, considero que assiste razão ao autuante no que tange à exigência fiscal referente à*

empresa AMH – SERVIÇOS DE CONSULTORIA E TRANSPORTES LTDA. - CNPJ: 97.474.456/0001-25, haja vista que, de fato, o artigo 380, II, do RICMS/BA/97, estabelece a obrigatoriedade do recolhimento do imposto pelo tomador do serviço, quando inscrito na condição de contribuinte normal, nas prestações sucessivas de serviços de transporte.

Assim dispõe o acima referido dispositivo do RICMS/BA/97:

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

(...)

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

Ora, nas palavras do próprio autuado, a empresa AMH – SERVIÇOS DE CONSULTORIA E TRANSPORTES LTDA., não realizava serviços de transporte, e que era contratada pela FORD e todas as “Sistemistas” e outras que atuavam dentro do Complexo Industrial, como a operadora e/ou Administradora de todo o transporte dos funcionários, sendo que ela contratava as empresas transportadoras, ficando responsável pelo recolhimento de todo o ICMS, envolvido na prestação.

O art. 382, I, “b”, II, do mesmo RICMS/BA/97, cuida da responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, nas prestações de serviços de transporte que envolvam repetidas prestações, quando se tratar de transporte de pessoas, conforme se vê na reprodução abaixo da referida norma regulamentar:

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

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

(...)

b) tratando-se de transporte de pessoas, é dispensada a emissão de qualquer documento fiscal a cada prestação, sendo bastante que o transporte seja feito acompanhado de cópia autenticada do ato concessivo da autorização de que cuida o inciso seguinte;

Certamente que a atribuição da responsabilidade tributária decorre de lei, não podendo um acordo entre as partes se sobrepor ao mandamento legal.

No presente caso, a ABB Ltda., de fato, estava na condição de tomador do serviço de transporte, inscrito na condição de contribuinte normal, nas prestações sucessivas de serviços de transporte, nos termos do art. 382, portanto, responsável pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, nas prestações de serviços de transporte que envolvam repetidas prestações, quando se tratar de transporte de pessoas.

Desse modo, a exigência fiscal quanto a esse tópico se apresenta correta.

Entretanto, no que concerne à exigência do imposto referente à COOPERATIVA DOS MOTORISTAS AUTONOMOS DA REGIÃO METROPOLITANA LTDA.-CNPJ 74.034.091/0001-12, verifico que descabe a imputação, haja vista que, conforme esclarecido pelo autuado e consta dos autos, dizem respeito a prestações de serviço de transporte rodoviário realizadas por veículos registrados na categoria de táxi, que são amparadas pela isenção do ICMS, conforme previsto no art. 30, II, do RICMS/BA/97.

Desse modo, cabe a exclusão dos valores referentes a COOPERATIVA DOS MOTORISTAS AUTONOMOS DA REGIÃO METROPOLITANA LTDA.-CNPJ 74.034.091/0001-12, constantes do demonstrativo elaborado pela autuante de fl. 17 dos autos, correspondente ao exercício de 2009, ficando o demonstrativo de débito com a seguinte conformação:

| Data de Ocorrência | ICMS devido (R\$) |
|--------------------|-------------------|
| 31/01/2008         | 9.545,46          |
| 29/02/2008         | 32.194,89         |
| 31/03/2008         | 9.842,57          |
| 30/04/2008         | 20.486,58         |
| 31/05/2008         | 1.686,41          |
| 30/09/2008         | 14.175,82         |
| 31/10/2008         | 19.948,30         |
| 30/11/2008         | 6.120,53          |
| 31/12/2008         | 11.505,33         |

|              |                   |
|--------------|-------------------|
| 31/01/2009   | 16.577,47         |
| 28/02/2009   | 14.135,56         |
| 31/03/2009   | 18.295,78         |
| 30/04/2009   | 12.010,52         |
| 30/06/2009   | 661,21            |
| 31/07/2009   | 2.082,88          |
| <b>TOTAL</b> | <b>189.269,31</b> |

*Relativamente à infração 04, verifico que a própria autuante na informação fiscal admite que assiste razão ao autuado, haja vista que o fornecedor de refeição Gran Sapore do Brasil S/A estava autorizado pela SEFAZ/BA mediante Regime Especial a recolher o ICMS quando do fornecimento de refeições aos adquirentes, nos termos do Parecer nº 4428/2007 da GECOT/DITRI, descabendo a exigência de pagamento por parte do autuado.*

*Dessa forma, este item da autuação é insubsistente.*

*Diante do exposto, as infrações 01, 02 e 05 são subsistentes, a infração 03 parcialmente subsistente e a infração 04 insubsistente.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologado o pagamento efetuado.*

Inconformado com a Decisão, a empresa interpõe tempestivamente Recurso Voluntário, às fls. 110 a 114, objetivando a revisão do julgamento no que tange a infração 3.

Após breve síntese dos fatos, passa a tecer alguns esclarecimentos. Diz que é uma empresa de São Paulo e que tem duas filiais no pólo de Camaçari. Alega que sua área de atuação é manutenção “para todas as empresas estabelecidas no Complexo Industrial Ford Nordeste, tanto para a própria Ford, como para todas as Sistemistas, na realização de serviços de Mecânica / Elétrica / Instrumentação / Metrologia / Informática e especialmente na área da Robótica, havendo necessidade de utilizar em diversas ocasiões as oficinas da Filia/Pólo, com a geração de 6000 (seiscentos) empregos diretos”.

Fala que atuava como “Gestora” do contrato de transporte dos funcionários que trabalhavam no complexo Ford Nordeste, e que tal contrato “não causou nenhum tipo de prejuízo ao Erário Público ... tendo em vista que todo o ICMS incidente tinha seu recolhimento sob a responsabilidade da AMH e as Empresas Transportadoras contratadas”.

Como mérito, alega que a AMH – Serviços de Consultoria e Transportes Ltda. “não realizava serviços de transporte”, mas que “a mesma era contratada pelo recorrente, a FORD e todas as Sistemistas que atuavam dentro do Complexo Industrial, como a operadora e/ou Administradora de todo o transporte dos funcionários”. Neste sentido, propala que as empresas transportadoras prestadoras dos serviços de transporte eram as responsáveis sobre o recolhimento do ICMS (TURIM TRANSPORTES E SERVIÇOS, AMPLA VEÍCULOS E SERVIÇOS LTDA, LIS TRANSPORTES LTDA, VITOR TURISMO – WALTER AGÊNCIA VIAGENS LTDA. BELL TOUR VAGEM E TURISMO LTDA. KRIS AGENCIA DE VIAGENS, FRETE E TURISMO).

Assevera que ela e as outras empresas do complexo industrial, somente realizavam a distribuição de tickets e vales para os funcionários. Em seguida, diz que os tickets e vales eram faturados pela AMH através de emissão de Nota Fiscal de Prestação de Serviços, conforme estabelece o CNAE daquela empresa, que transcreve (70.20-4-00: Atividades de consultora em região empresarial, exceto consultoria técnica específica).

Conclui afirmando que, com base no art. 380, inciso II, do RICMS/BA- 97, vigente a época dos fatos, todo o ICMS envolvido na prestação de serviços era de responsabilidade da AMH e das prestadoras de serviço de transporte subcontradas por ela.

Ao final, pede pela improcedência da ação fiscal, cancelando o débito reclamado.

Em termos, os autos foram remetidos à PGE/PROFIS para análise.

No Parecer de fls. 123 a 126, a n. procuradora Maria Helena de Mendonça Cruz, após tecer breves considerações sobre os fatos vividos no presente PAF, observa que as razões recursais são insuficientes para provocar a mudança do julgamento proferido pela primeira instância.

Aponta que o Recorrente reitera as mesmas considerações tecidas em sede de defesa.

Afiança que a legislação tributária estadual estabelece expressamente a obrigatoriedade do tomador do serviço efetuar o recolhimento do imposto nas prestações sucessivas de transporte, conforme os artigos 380, II e 382, I e 'b' do RICMS/BA-97, que transcreve.

Assegura que, no vertente caso, como o autuado é efetivamente a tomadora do serviço de transporte, a sua responsabilidade pelo recolhimento do imposto decorre expressamente da lei, não podendo qualquer convenção particular eximir sua responsabilidade tributária, a teor do art. 123 do CTN.

Ao final, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

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

Temos sob análise Recurso Voluntário contra Decisão exarada pela 1ª JfF que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração lançado pelo suposto cometimento de 5 infrações.

*Ab initio*, passo, de ofício, à análise de questão de ordem pública, quanto ao reconhecimento da decadência do direito de constituição do crédito tributário em relação ao presente PAF.

Compulsando os autos, pondera-se quanto a ocorrência da decadência do direito do Fisco de constituição do crédito tributário conforme o art. 150, §4º do CTN, pois, segundo relata, os fatos geradores ocorreram em 2008 e a autuação foi lançada somente em 30.09.2013, ou seja, cinco anos após parte dos 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 pelas Câmaras deste CONSEF.

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

*“São inconstitucionais os parágrafos único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.*

Primeiramente ressalto que a redação dada ao verbete sumular não ajuda o intérprete a reconhecer o extraordinário alcance e dimensão dessa nova norma jurídica inserida no sistema legal brasileiro. A princípio, a referida manifestação do STF unicamente expurga do ordenamento jurídico, por vício de inconstitucionalidade, os citados artigos de matéria previdenciária. Entretanto, somente após uma leitura atenta e diante de uma reflexão profunda dos fundamentos que levaram a edição desta posição jurisprudencial importante, é que podemos entender como todo o sistema tributário nacional foi alterado de forma indelével.

Após uma análise mais apurada dos seus fundamentos, entendo que a verdadeira questão de fundo neste posicionamento do Supremo Tribunal Federal é o estabelecimento da competência legislativa e o tipo de norma legal adequada para prever a aplicação dos institutos da decadência e prescrição. Da leitura dos votos dos Recursos Extraordinários que embasaram o entendimento Sumular Vinculante nº 8 (RE's 556664-1, 560626-1, 559943-4, dentre outros), fica constatado com plena nitidez que o STF conclui que a prescrição e a decadência só podem ser disciplinadas por Lei Complementar de âmbito nacional, vez que são institutos gerais do direito tributário.

A ementa do Recurso Extraordinário nº 556.664/RS é lapidar e resume toda a essência da debatida Súmula, por isso, vale transcrevê-la, *in litteris*:

*“EMENTA: PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, b,*

*III, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica. II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias. III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes. IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69. V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento. (RE 556664 / RS-RIO GRANDE DO SUL / RECURSO EXTRAORDINÁRIO / Relator(a): Min. GILMAR MENDES / Julgamento: 12/06/2008 / Órgão Julgador: Tribunal Pleno)” (grifo nosso)*

Diante deste inequívoco pronunciamento, está claro que, em nome da equidade e da segurança jurídica, a determinação do Supremo Tribunal Federal, via Súmula Vinculante nº 8, é no sentido de que **SOMENTE O CTN PODE PREVER PRAZOS PRESCRICIONAIS E DECADENCIAIS EM TORNO DE MATÉRIA TRIBUTÁRIA**, e, deste modo, não poderia o COTEB versar sobre esses assuntos, por se tratar de matérias reservadas a Lei Complementar, segundo mandamento constitucional e interpretação do Supremo.

Na inteligência dessa jurisprudência vinculante, permitir regulação distinta por parte de cada ente da federação, implicaria um verdadeiro ataque aos princípios da isonomia e da segurança jurídica. Portanto, se faz necessária que a regulação desses temas tributários tenha âmbito nacional, sob a égide de uma única norma, o CTN.

Deste modo, tecidas as considerações acerca dos reflexos advindos da Decisão do STF, entendo que a aplicação do COTEB para fins de estabelecimento do início da contagem do prazo decadencial não se coaduna com o quanto disposto na própria Constituição Federal e no quanto estabelecido nos fundamentos da Súmula Vinculante nº 8 do STF.

Por seu turno, também devemos analisar a ressalva do início do §4º do art. 150, de que supostamente instituiria uma permissão legal para fixação de prazo diverso de decadência em outra lei.

A meu ver, para solucionar essa celeuma, devemos fazer uma interpretação jurídica com referência a dois aspectos relevantes na análise desta questão: a) a de que o CTN é anterior à promulgação da Constituição Federal de 1988, ou seja, aquele Código deve se adequar aos mandamentos constitucionais e, b) a de que o entendimento esposado pelo STF, com a edição desta Súmula Vinculante, não permite o regramento de institutos gerais de direito tributário por outras normas, a não ser a Lei Complementar prevista na própria Constituição Federal, afastando automaticamente a ressalva disposta no texto original do Código Tributário, parte, que eu entendo, não fora recepcionada pela Carta Magna.

Em outras palavras, não podemos nos ater a uma interpretação literal do disposto no §4º 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 de competência material, fica afastada a aplicação da mesma permissão legal do §4º para as outras normas de

natureza tributária de todos os entes da federação, instituidora de qualquer tributo. Isso nada mais é do que uma consequência lógica/jurídica inegável e inexorável, com aplicação e abrangência em relação à lei criadora de qualquer tributo, seja a lei do ICMS, ISS, IPI, etc.

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

Porém, antes de fechar o raciocínio sobre a SV. 08, é necessário fazer breves comentários em relação à Resposta da Consulta sobre o Procedimento de Uniformização de Orientação Jurídica, elaborada pela PGE/PROFIS, de lavra do Procurador Geral do Estado da Bahia. Quadra apontar que, infelizmente, a Resposta concedida não aborda de maneira abalizada a questão principal para a solução dessa lide. Vejo que a d. PGE não fundamenta a sua posição quanto à possibilidade da aplicação ou não do COTEB, levando-se em conta o posicionamento do STF, mas tão somente expõe uma negativa de reabertura de debate, mantendo um posicionamento antigo, sob a égide de outras luzes que não mais existem. Em outras palavras, entendo que não houve o aprofundamento e a reflexão necessários que cabem no trato da questão da decadência e da prescrição, assuntos modificados após o pronunciamento do STF.

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

Dest'arte, apreendo que a única manifestação valiosa da Resposta, exarada pelo então 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 juízo, 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. E 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 nº 7.014/96; e (ii) entendendo que somente o CTN pode regulamentar as normas gerais de direito, por mandamento constitucional e aplicação da SV. 08 nos seus fundamentos; concluo que o prazo a ser observado nos lançamentos do ICMS por homologação é aquele previsto no art. 150, §4º do CTN, ou seja, 5 (cinco) anos após o dia de ocorrência do fato gerador.

Por tudo exposto, concluo que as ocorrências datadas antes 30/09/2008 não mais poderão ser exigidas pelo fisco da Bahia, porquanto alcançadas pela decadência, prevista no artigo 150, §4º do CTN.

Vencido por maioria, passo a análise das outras questões ventiladas no Recurso Voluntário interposto.

Como dito no relatório, somente é objeto do presente Recurso a infração 03, cobrada pela falta de retenção do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações de serviços de transporte de passageiros intermunicipais, efetuadas por empresas não inscrita na Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.

O Contribuinte argumenta que não é a responsável pela retenção, por não ser a empresa prestadora do serviço, mas mera ‘gestora’ do contrato de transporte dos funcionários do complexo Ford do Nordeste, realizado pela AMH – Serviços de Consultoria e Transportes Ltda. e outras empresas do ramo, bem como não ter havido nenhum prejuízo ao erário com seu comportamento.



Pois bem. Em que pesem as argumentações tecidas pelo Contribuinte, vejo que não merecem acolhida as razões recursais.

Primeiramente, não há como prosperar a alegação de que a empresa gestora do contrato de transporte não era responsável pelo recolhimento do ICMS-Transporte. Consoante os artigos 380, II e 380, I, alínea 'b' do então vigente RICMS/BA-97, cabia ao tomador do serviço de transporte a responsabilidade do imposto devido pelo prestador do serviço, na condição de sujeito passivo por substituição.

Não há dúvida que a tomadora do serviço é a ABB Ltda., pois isso a própria faz essa afirmação.

Portanto, como a lei é claríssima em determinar que é de responsabilidade do tomador de serviço o recolhimento do ICMS-Transporte, fica afastando, perante o Fisco estadual, qualquer acordo entabulado entre as partes em sentido contrário.

Cura lembrar que é neste sentido trafega o art. 123 do CTN, abaixo transcrito:

*Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.*

Portanto, não prospera a alegação da empresa de falta de responsabilidade por sua parte.

Quanto à propalada falta de prejuízo ao erário, vejo que esta afirmativa não foi comprovada pelo Contribuinte, uma vez que, para cabalmente atestá-la, seria necessário trazer ao PAF os comprovantes do recolhimento, mês a mês, do ICMS-Transportes, referentes aos serviços realizados pelos prestadores de serviços, o que não foi feito.

Caso realmente tenha havido tais recolhimentos por terceiros, o Contribuinte poderá pleitear a repetição do indébito tributário, consoante às normas procedimentais pertinentes, sem esquecer da necessária autorização das empresas que equivocadamente efetuaram o pagamento.

Assim, julgo a infração 3 parcialmente procedente, conforme o julgamento de piso.

Pelo todo exposto, reconheço, de ofício, a decadências dos fatos geradores anteriores a 30/09/2008, e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter a Decisão proferida pela 1ª JF, devendo ser homologado os pagamentos já efetuados que constam às fls. 90/91, no extrato do SIGAT, referente aos débitos já reconhecidos.

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

Este voto reporta-se apenas à apreciação da alegação de decadência. Quanto ao mais, coaduno-me com o voto do digno Conselheiro Relator.

Assim quanto à alegação, levantada em mesa, relativa à pretendida ocorrência de decadência do direito de constituição do crédito tributário pela Fazenda Estadual da Bahia, em relação ao exercício de 2008, observo que à época do lançamento de ofício os artigos 150, §4º, e 173, ambos do CTN, já estabeleciam:

*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 dispunha na redação em vigor até 30/11/2014:

*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 fixava 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 no sentido de que não ocorreu a alegada decadência, tendo em vista que o lançamento de ofício foi realizado em 30/09/2013.

Outro aspecto levantando em mesa diz respeito à caracterização do lançamento em si, posto que na apreciação da presente lide foi defendido o entendimento 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, peço permissão para expor que afigura-se-me equivocada tal compreensão.

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, pelo que não acolho a arguição recursal neste sentido.

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 CJP nº 0130-11/11 deste CONSEF, e que de maneira precisa trata a questão:

*Acórdão CJP 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.”*

Contudo, insta registrar que com o advento da Lei nº 13.199, de 29/11/2014, publicada no DOE de 29 e 30/11/2014, efeitos a partir de sua publicação, foi revogado o §5º do artigo 107-B da Lei nº 3.956/81, Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB. Trata-se de norma jurídica de natureza material e não procedimental, ou interpretativa, razão pela qual não se pode fazer retroagir sua aplicação para que surta efeito em relação a fato gerador constituído sob a égide da legislação tributária na redação anterior, então vigente. O Auto de Infração em foco foi lavrado em 30/09/2013, quando ainda em vigor o mencionado §5º do artigo 107-B do COTEB, e por conseguinte em relação aos fatos geradores ocorridos em 2008 não havia ocorrido a decadência do direito de lançar.

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

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à preliminar de decadência suscitada pelo relator, com voto de qualidade do presidente e, por unanimidade quanto ao mérito, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **1419596.0004/13-0**, lavrado contra **ABB LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$224.711,96**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “e” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas percentual no valor de **R\$59.467,12** e por descumprimento de obrigações acessórias no valor de **R\$920,00**, previstas nos incisos II, “d” e XX, do mesmo diploma legal, alterada pela Lei nº 8.534/02, com os acréscimos moratórios na forma da Lei nº 9.837/05, devendo ser homologado o pagamento efetuado.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência) - Conselheiros(as): Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva, Eduardo Ramos de Santana e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO (Preliminar de decadência) - Conselheiros(as): Rodrigo Lauande Pimentel, Raísa Catarina Oliveira Alves Fernandes e Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de janeiro de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

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

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

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS