

**PROCESSO** - A. I. N° 129712.0005/13-2  
**RECORRENTE** - ESTOK COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES S.A. (TOK & ESTOK)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JF nº 148-04/14  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 16/03/2015

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0031-11/15

**EMENTA:** ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE EMISSÃO. OPERAÇÕES DE VENDAS À CONSUMIDOR FINAL LOCALIZADO NO ESTADO DA BAHIA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Constitui fato gerador do imposto as vendas de mercadorias realizadas pelo estabelecimento, que forem entregues por outro estabelecimento pertencente ao mesmo titular, diretamente ao adquirente consumidor final, mesmo que não tenha transitado pelo estabelecimento que transfira a sua propriedade. Rejeitadas às preliminares de nulidade. Afastadas as arguições de decadência e de ilegalidade da multa aplicada que está vinculada à infração tipificada na autuação. Decisão não unânime. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo recorrente, nos termos do art. 169, I, “b”, do RPAF/99. O Auto de Infração lavrado em 25/09/13, exige ICMS no valor de R\$ 13.160.775,62, em decorrência da falta de recolhimento do imposto, no prazo regulamentar, referente a operações não escrituradas nos livros fiscais próprios. Consta na descrição dos fatos, que a irregularidade foi constatada pelas vendas de mercadorias à consumidor final realizadas pelo autuado, estabelecido neste Estado, sendo as mercadorias remetidas diretamente ao comprador por estabelecimento da mesma empresa situado em outra unidade da Federação, sem o recolhimento do imposto devido ao Estado da Bahia. A exigência fiscal foi feita com base no confronto da leitura das memórias fiscais (MFD) dos ECFs do estabelecimento fiscalizado com os boletins de Caixa que comprovam o ingresso dos Recursos no estabelecimento deste Estado. Todas as negociações mercantis realizadas com os consumidores finais foram promovidas pelo estabelecimento baiano, portanto, foi quem procedeu efetivamente às vendas das mercadorias para os consumidores localizados no Estado da Bahia. Foi ressaltado que a exigência fiscal se restringiu à parcela do imposto devido à Bahia, uma vez que, ao ser calculado o imposto não recolhido, foi deduzido o valor do ICMS relativo à operação interestadual. Tudo conforme demonstrativos anexos cujas cópias foram fornecidas ao contribuinte.

Na Decisão proferida pela 4ª JF, inicialmente foi afastado a nulidade suscitada sob o argumento de ter sido ofendido o princípio da legalidade, por não existir lei no Estado da Bahia que determine a incidência do ICMS sobre “negociação de venda”, fundamentando que a exigência fiscal recai sobre operações relativas à circulação de mercadorias ocorridas neste Estado, em conformidade com o previsto no art. 155, II, da CF 88, Lei Complementar nº 87/96 e Lei nº 7.014/96, não havendo ofensa ao princípio da legalidade, visto que encontra amparo na legislação vigente, o que será apreciado nas razões de mérito.

Afastou a nulidade suscitada sob alegação de falta de subsunção do fato à norma, fundamentando que a infração que lhe foi imputada foi apurado (realização de operações de saídas de mercadorias sem a devida escrituração e, portanto, sem o pagamento do ICMS) que se subsume à

norma que prevê a obrigação de pagar o ICMS correspondente para essas operações, uma vez caracterizada a ocorrência do fato gerador do tributo. E mesmo que haja um eventual equívoco na indicação dos dispositivos legais citados pelas autuantes, não implica em nulidade do lançamento, pois a irregularidade apurada foi descrita com clareza e precisão.

Rejeitou a preliminar de mérito do direito de constituição do crédito tributário relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a setembro/08, fundamentando que o art. 150, §4º, do CTN estabelece a restrição “*Se a lei não fixar prazo a homologação*”, o qual é fixado no art. 107-A, I, do COTEB). E que, a apreciação da constitucionalidade da legislação estadual não se inclui nas competências do órgão julgador administrativo, a teor do art. 167, I, do RPAF/99.

Também, que não pode ser acolhida a alegação defensiva atinente a recolhimentos efetuados antecipadamente, uma vez que os valores que estão sendo cobrados no presente Auto de Infração não foram objeto de qualquer pagamento, aplicando-se ao caso concreto o previsto no art. 173, I, do CTN, que possui a mesma redação do art. 107-A, I, do COTEB.

Ressalto que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça citada na defesa não vincula a presente Decisão e nem torna pacífico o entendimento do Poder Judiciário acerca da matéria.

Indefiro o pedido de realização de perícia ou de diligência, com amparo no art. 147, I, “a”, II, “a”, do RPAF/BA, por entender que os elementos existentes nos autos eram suficientes para a formação do convencimento dos julgadores e não depender de conhecimento especial de técnicos.

Indeferiu o pedido de dispensa ou redução de multa aplicada por descumprimento de obrigação tributária principal, por falta de competência da Junta de Julgamento Fiscal e justificou a não apreciação dos aspectos relacionados à constitucionalidade da legislação tributária estadual, em razão do disposto no art. 125, inc. I, do COTEB.

No mérito, foi apreciado que:

*... a tese defensiva está fundamentada no entendimento de que a “negociação de venda” não é suficiente para gerar a obrigação de pagar ICMS, pois o fato gerador do imposto é a circulação da mercadoria, o qual ocorreu no momento da saída da referida mercadoria do estabelecimento comercial localizado no Estado de São Paulo.*

*É pacífico que o ICMS não incide sobre a “negociação de venda”, uma vez que o referido tributo tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias, além das prestações de serviços de transporte e de comunicação. Como no caso em análise trata-se de uma empresa comercial, interessa-nos saber se efetivamente ocorreram ou não operações relativas à circulação de mercadorias, pois sem essas operações não haverá a obrigação de pagar ICMS, bem como saber qual o sujeito ativo dessa obrigação tributária.*

*O autuado está inscrito no cadastro de contribuintes do ICMS do Estado da Bahia (CAD-ICMS) como sendo um estabelecimento comercial varejista de móveis. É relevante salientar que, apesar de as mercadorias tratadas neste lançamento serem provenientes da sua matriz localizada no Estado de São Paulo, o autuado não é representante comercial daquele estabelecimento paulista.*

*Nas operações relacionadas no lançamento em apreço, os adquirentes das mercadorias se dirigiram ao estabelecimento do autuado e com ele celebraram contratos de compra e venda e efetuaram o correspondente pagamento, tudo conforme a farta documentação probante acostada ao processo. Essas transações comerciais caracterizam vendas efetivas de mercadoria e são representadas pelos comprovantes de pagamentos efetuados, haja vista que o autuado deixou de emitir e registrar a documentação fiscal prevista na legislação. Dessa forma, foi no estabelecimento localizado no Estado da Bahia onde ocorreu a aquisição das mercadorias em questão pelos consumidores locais, sendo este, portanto, o local da operação para os efeitos da cobrança do ICMS, nos termos do art. 11, I, “c”, da L. C. 87/96, cujo teor transcrevo a seguir:*

*Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:*

*I - tratando-se de mercadoria ou bem:*

*[...]*

*c) o do estabelecimento que transfira a propriedade, ou o título que a represente, de mercadoria por ele adquirida no País e que por ele não tenha transitado;*

*O fato de parte dessas mercadorias ter sido entregue aos adquirentes pelo estabelecimento matriz localizado no Estado de São Paulo não descaracteriza as operações de vendas realizadas pelo autuado no Estado da Bahia,*

*pois a legislação tributária prevê a hipótese em que a mercadoria seja entregue ao adquirente sem transitar pelo estabelecimento transmissor da sua propriedade, conforme se depreende do disposto no art. 12, IV, da Lei Complementar 87/96, cujo teor transcrevo a seguir:*

*Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*[...]*

*IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmissor;*

*A jurisprudência citada pelo autuado trata de ocorrência diversa da que se encontra em análise, pois trata de uma situação em que o estabelecimento vendedor tinha emitido a documentação fiscal prevista, o que não ocorreu no caso em tela.*

*A escrituração das operações pelo estabelecimento matriz e o recolhimento do imposto em favor do Estado de São Paulo não possuem o condão de elidir a infração imputada ao autuado, pois o imposto em questão era devido ao Estado da Bahia.*

*Observe que, em sua defesa, o autuado não questionou a metodologia empregada na determinação do imposto lançado, não apontou equívocos nas quantidades e valores constantes no levantamento efetuado e nem contrapôs números aos que foram apurados pelas autuantes.*

*Ressalto que a matéria em análise já foi objeto do Auto de Infração nº 129712.0008/07-7, lavrado contra o próprio autuado pelas mesmas autuantes, tendo este Conselho de Fazenda decidido pela procedência da autuação, conforme o Acórdão CJP Nº 0227-12/09, cuja ementa transcrevo a seguir:*

**EMENTA: ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE EMISSÃO. OPERAÇÕES DE VENDAS A CONSUMIDOR FINAL LOCALIZADO NO ESTADO DA BAHIA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO.** *Constatação de operação de venda de mercadoria a consumidor final, realizada pelo estabelecimento autuado, estabelecido na Bahia, sendo a mercadoria remetida diretamente ao comprador por estabelecimento da mesma empresa, situado em outra unidade da Federação, sem o recolhimento do ICMS devido a este Estado. Rejeitada a preliminar de nulidade e de ilegalidade da multa aplicada. Mantida a Decisão de 1ª Instância. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.*

*Conforme foi bem ressaltando pelas autuantes na informação fiscal, o procedimento adotado pelo autuado configura um suposto planejamento tributário que subverte a lei e os princípios do ICMS, trazendo prejuízos para o Estado da Bahia, pois, como neste Estado existe uma filial com atividade de comércio varejista de móveis, o procedimento regular é a transferência das mercadorias da matriz para o autuado, ainda que simbolicamente. Esse procedimento descrito pelas autuantes está em total conformidade com o Parecer nº 7811/2007, da Diretoria de Tributação da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, já citado no relatório que compõe o presente Acórdão.*

*Restou, portanto, comprovado que as operações em tela são referentes a vendas de mercadorias a consumidores finais, realizadas pelo autuado, estabelecido no Estado da Bahia, sendo as mercadorias remetidas diretamente ao comprador por estabelecimento da mesma empresa, situado em outra unidade da Federação, sem o recolhimento do ICMS devido a este Estado.*

*Pelo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

No Recurso Voluntário interposto (fls. 3440/3464), o recorrente ressalta a tempestividade do Recurso, comenta a Decisão da primeira instância e necessidade de reforma pontuando os fundamentos: Quanto à legalidade; Quanto à subsunção do fato à norma; Quanto à decadência; Quanto ao mérito e Quanto à multa aplicada.

Constato que o Recurso interposto contém no seu conteúdo a quase totalidade dos argumentos apresentados na impugnação inicial (fls. 3170/3192), motivo pelo qual faço uma síntese:

**OFENSA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE** – Discorre sobre os dispositivos da Constituição Federal (art. 155, inc. II, da CF), Lei Complementar (art. 2º, 11 e 12 da LC nº 87/96) e Ordinária (art. 4º da Lei Estadual nº 7.014/96), que trata de competência para instituir o ICMS; regras gerais e dirimir conflitos de competência entre os entes federativos, definição de circulação de mercadorias, fato gerador e local de ocorrência que é o da saída da mercadoria do estabelecimento de contribuinte.

Afirma que nesse contexto jurídico a configuração de fato gerador do ICMS no Estado da Bahia, exige-se a “saída da mercadoria do estabelecimento comercial”, situação fático-jurídica que não se verifica nos negócios jurídicos autuados de operações de venda direta que envolve dois titulares (Recorrente e Cliente) em um único negócio jurídico, ao passo que na operação indicada

na autuação existem três titulares e dois negócios jurídicos distintos.

Explana que o estabelecimento do recorrente situado em outro Estado (SP) ao realizar a operação de saída da mercadoria com destino ao consumidor final (não contribuinte-BA) é devido o imposto unicamente ao Estado de São Paulo, que a legislação considera como local da operação, para efeito da exigência do ICMS e definição do estabelecimento responsável. Reitera o argumento de que houve violação do princípio da legalidade ao teor do art. 150, I, da CF, em total descompasso com o princípio da moralidade da Administração Pública (art. 37). Requer a declaração de nulidade do Auto de Infração, por entender que não há lei estadual determinando a incidência do ICMS sobre a negociação de venda de mercadorias.

FALTA DE SUBSUNÇÃO DO FATO A NORMA. Sustenta que no caso presente não houve subsunção do fato à norma, visto que o art. 114 do CTN define o fato gerador da obrigação tributária como sendo *a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência*.

Na situação em questão, argumenta que o fato apurado pela fiscalização consiste na realização de operações de saídas de mercadorias sem a devida escrituração e sem o pagamento do ICMS ao Estado da Bahia, porém as operações de saídas ocorreram no Estado de São Paulo onde houve a escrituração da operação e o pagamento do ICMS.

Discorre sobre o conceito de saída de mercadoria, fato gerador do ICMS ao teor da CF, LC 87/96 e legislação baiana e conclui que o Estado da Bahia não tem competência para cobrar o ICMS em operações que não constituem fato gerador do imposto, faltando subsunção do fato à norma.

Reitera o pedido de declaração de nulidade do Auto de Infração, por falta de amparo na legislação de regência da matéria.

DECADÊNCIA PARCIAL DO CRÉDITO EXIGIDO – Discorre sobre o fenômeno extintivo do direito de constituição do crédito tributário (art. 156 do CTN) e da regra aplicável ao lançamento por homologação disposta 150, §4º do mesmo diploma legal, de que se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

No que se refere a exigência do ICMS no período compreendido entre 31/01/08 e 30/09/08 afirma que além da não incidência do ICMS na operação autuada, o prazo para constituição de eventual crédito tributário encerrou-se com decurso de prazo e não há como se aplicar o disposto no art. 107-A, I do COTEB, *“vez que não dispõe sobre o prazo para a Fiscalização homologar o lançamento feito pelo próprio contribuinte, mas sim, versa sobre o direito da Fazenda constituir o crédito tributário por meio de lançamento”*.

No mérito, comenta a fundamentação do acórdão recorrido de que, *“foi no estabelecimento localizado no Estado da Bahia onde ocorreu a aquisição das mercadorias em questão pelos consumidores locais, sendo este, portanto, o local da operação para os efeitos da cobrança do ICMS, nos termos do art. 11, I, “c” da L.C. 87/96”*.

Pondera que o dispositivo citado embasa *“venda à ordem e não se aplica ao presente caso”*, visto que somente pode transferir a propriedade de uma mercadoria, quem a possua e no presente caso, o estabelecimento baiano a quem o Fisco atribuiu a ocorrência do fato gerador *“não possuía as mercadorias em seu estoque e, por isso, solicitou a outro estabelecimento do recorrente que efetuasse a entrega diretamente ao cliente”*. Conclui que não houve a circulação física de mercadorias nesse estabelecimento.

Argumenta que também não houve a circulação jurídica, uma vez só com a transferência da propriedade, que ocorre somente com a troca de titularidade o que não ocorre entre dois estabelecimentos da mesma empresa, conforme já pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça, ao teor das decisões contidas no RESP 1125133/SP/2010 e RESP 1019004/ES/09 (fls. 3452/3453).

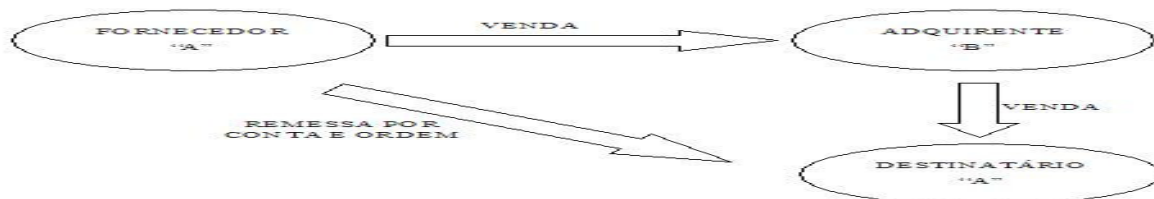
Ressalta que embora esses julgados tenham objeto distinto do discutido nos presentes autos, visto que nas operações neles discutidas havia a circulação física e nas ora discutidas não, resta claro o posicionamento do STJ sobre a impossibilidade da circulação jurídica entre

estabelecimentos da mesma empresa.

Afirma que se não houve transferência da posse da mercadoria para o estabelecimento baiano, não se pode afirmar que o estabelecimento baiano foi quem efetuou a transferência de propriedade da mercadoria, razão pela qual não se aplica do disposto no art. 11, I, “c” da LC 87/96.

Entende que *“o estabelecimento que transferiu a mercadoria foi o mesmo estabelecimento de outro Estado que efetuou a entrega da mercadoria, no qual ocorreu o fato gerador único do imposto, no momento da saída da mercadoria”*.

Reconhece que há situações, tal qual na venda à ordem, em que a circulação jurídica (troca de titularidade) justifica a aquisição e a transferência de propriedade de mercadoria por estabelecimento no qual não tenha ocorrido a circulação física, conforme diagrama abaixo em que o fornecedor faz entrega da mercadoria a um terceiro, por conta e ordem do adquirente:



Argumenta que não há como manter o quanto decidido de que *“o fato de parte dessas mercadorias ter sido entregue aos adquirentes pelo estabelecimento matriz localizado no Estado de São Paulo, não descaracteriza as operações de vendas realizadas pelo autuado do Estado da Bahia”*, haja vista que, não se afigura hipótese de venda à ordem e sim de transferência à ordem.

Ressalta que o Convênio s/n de 15/12/70, convalidado por todos os Estados, em seu art. 40, regulamenta somente a operação de venda à ordem, não fazendo referência à operação de “transferência à ordem”, visto que feriria a LC 87/96 que não prevê a ocorrência de fato gerador de ICMS no estabelecimento que efetua a negociação, se a entrega da mercadoria é feita por outro estabelecimento da mesma empresa, como se manifestou o Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais do Estado do Paraná (CCRF/PR) no Acórdão 269/98, transcrito à fl. 3457.

Contesta a fundamentação da Decisão de que *“o procedimento adotado pelo autuado configura um suposto planejamento tributário que subverte a lei e os princípios do ICMS, trazendo prejuízos para o Estado da Bahia”*, pois, a operação praticada de pedido de venda feitos neste Estado (Bahia) ao seu estabelecimento sediado no Estado de São Paulo, local que deu saída das mercadorias, emissão de nota fiscal e recolhimento do ICMS àquele Estado, em cumprimento de obrigações tributária principal e acessória, ao teor do art. 116 do CTN.

Destacar, ser inaplicável ao caso vertente o Parecer nº 7811/07, da DITRI/SEFAZ/BA que versa sobre hipótese de empresa com matriz em outro Estado remeter mercadorias para show-room em filial no Estado da Bahia, o que não é o caso do recorrente.

Afirma que em caso idêntico ao presente, em que foi celebrado contrato de compra e venda pela filial da empresa situada em Minas Gerais (domicílio do adquirente) com emissão da nota fiscal e a remessa da mercadoria ao comprador pela matriz situada no Estado de São Paulo, o STJ reconheceu ser devido ao Estado de São Paulo, por sua alíquota interna, o ICMS relativo à operação, uma vez que se considera ocorrido o fato gerador no Estado em que está situado o estabelecimento que faturou, emitiu a nota fiscal e entregou a mercadoria, conforme REsp 174241/MG/04 e decisões mais recentes no REsp 732991-MG/06 e Resp 806.101/07.

Conclui esta linha de raciocínio afirmando que conforme decisões emanadas dos Tribunais Superiores, o entendimento unânime é de que em se tratando de operação interestadual com destino a não contribuinte do imposto, o art. 155, §2º, VII, ‘b’ da CF determina o recolhimento integral do ICMS, pela aplicação da alíquota interna, ao Estado onde ocorre o fato do gerador do imposto, que é Estado em que está localizado o estabelecimento que promove a saída da

mercadoria, que na situação presente foi integralmente recolhido no Estado de São Paulo.

Requer reforma da Decisão, por entender que há manifesto confronto com a legislação tributária e com a jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça.

Por fim, com relação às multas aplicadas com percentuais de 70% e 100%, prevista no art. 42, II da Lei nº 7.014/96, afirma que o acórdão recorrido fundamenta aplicação do disposto no art. 125, I do COTEB, que trata de competência para apreciar aspectos relacionados à constitucionalidade da legislação tributária estadual.

Argumenta que não busca a declaração de inconstitucionalidade do art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, mas sim, o afastamento da multa relativa aos fatos ocorridos até fevereiro/10 (70%) e a partir de março/10 (100%), por a operação praticada não se enquadrar na hipótese do referido artigo.

Ressalta que conforme fundamentos expostos, as operações objeto da autuação confirma que as operações de saídas de mercadorias estão registradas nos livros fiscais do estabelecimento matriz localizado no Estado de São Paulo e não se justifica a multa aplicada sob suposta “falta de registro de documentos fiscais nos livros fiscais próprios” para justificar a multa.

Requer reforma da Decisão, *“a fim de que seja afastada a multa imposta o recorrente, vez que não praticou nenhuma das operações descritas pelo art. 42, inciso III, da Lei 7.014/96, na sua versão vigente à época dos supostos fatos geradores”*.

Requer provimento do presente Recurso Voluntário, acatando a preliminar de nulidade do Auto de Infração, ou, julgado improcedente, a fim de que sejam cancelados os valores cobrados, ou, na remota hipótese de assim não proceder, seja afastada a multa aplicada (70% e 100%).

A PGE/PROFIS no Parecer exarado às fls. 3485/3487, afirma que a imputação fiscal está clara e devidamente tipificada e alicerçada nos demonstrativos fiscais, cópias das reduções “Z” extraídas do ECF e na legislação estadual, atendendo os requisitos do art. 39 do RPAF/BA.

Diz que deve ser afastada a alegação de decadência do crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2008, visto que a contagem de prazo decadencial se inicia a partir do primeiro dia de janeiro/09, cf. disposto no art. 150, §4º do CTN c/c o art. 107 do COTEB.

Destaca que o art. 167, I afasta a possibilidade do julgador administrativo apreciar inconstitucionalidade da legislação tributária, ressaltando que as multas possuem natureza diversa dos tributos, configurando sanções impostas ao contribuinte de forma educativa.

E que, a multa aplicada está prevista na Lei 7.014/96, falecendo competência a Câmara de Julgamento Fiscal apreciar o pedido de redução ou cancelamento da multa decorrente de descumprimento de obrigação principal, nos termos do art. 159 do RPAF/BA.

Observa que deve ser rechaçada a arguição de nulidade por ofensa ao princípio da legalidade, visto que o lançamento está amparado em norma constitucional (art. 155, II da CF) e na Lei do ICMS, com descrição clara da ocorrência do fato gerador e legislação aplicável.

No mérito, afirma que não deve ser acolhida a tese recursiva de que não há incidência do ICMS sobre “negociação de venda”, visto que as provas materiais constantes dos autos comprovam que os adquirentes das mercadorias efetuaram compras no estabelecimento inscrito no cadastro de contribuintes do ICMS do Estado da Bahia e com ele celebrava contratos de compra e venda.

Registra que as transações comerciais se caracterizam como vendas efetivas de mercadorias, comprovadas por pagamentos efetuados e que o recorrente não emitiu nota fiscal correspondente como determina a legislação estadual, razão pela qual o local da operação para efeito de cobrança do ICMS em consonância com o disposto no art. 11, I, “c” da LC 87/96.

## VOTO

Inicialmente cabe observar que no Recurso Voluntário interposto foi reapresentado a quase

totalidade dos argumentos expendidos na impugnação inicial, que já foi apreciado na Decisão da Primeira Instância ora recorrida.

Quanto a preliminar de nulidade suscitada de que Auto de Infração viola o princípio da legalidade, sob o argumento de não previsão em lei que determine incidência do ICMS sobre “negociação de venda”, verifico que foi apreciada na Decisão ora recorrida que efetivamente não ocorre esta incidência, mas que o ICMS exigido decorre de operações de circulação de mercadorias ocorridas neste Estado, conforme previsto no art. 155, inc. II, da CF, normas gerais estabelecidas na LC 87/96 e Lei Estadual nº 7.014/96.

Assim sendo, não merece guarida a tese de que houve ofensa ao princípio da legalidade e quanto à efetiva natureza das operações objeto da autuação, será apreciada nas razões de mérito.

Relativamente à nulidade arguida de que o Auto de Infração não houve subsunção do fato à norma, alegando que a infração imputada não é compatível com a descrição feita pelas autuantes, verifico que conforme “descrição do fato” detalhado no Auto de Infração trata-se de operações realizadas pelo estabelecimento localizado no Estado da Bahia com consumidores finais também domiciliados neste Estado, devidamente registrada na memória dos equipamentos fiscais (ECF), cujo tratamento tributário foi de operações “não fiscais”, para as quais a fiscalização fundamentou a exigência fiscal como de operação de venda de mercadorias.

Pelo exposto, o cerne da questão é saber se a operação praticada configura ocorrência do fato gerador, como previsto no art. 2º, I e art. 32 da Lei nº 7.014/96, caracterizando realização de operações de saídas de mercadorias sem a devida escrituração e sem o pagamento do ICMS. Esta apreciação conduz a Decisão de mérito que será apreciado oportunamente. Considerando a descrição dos fatos e a indicação dos dispositivos legais do enquadramento da infração e da multa tipificada não se pode concluir que o fato não se subsume a norma. Por isso, rejeito a nulidade suscitada cujos argumentos se confunde com as razões de mérito.

Com relação a preliminar de mérito da decadência, relativo aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a setembro/08, conforme tem se posicionado este Conselho de Fazenda a exemplo dos Acórdãos CJP 0144-11/09 e CJP Nº 0141-11/12, bem como o posicionamento da PGE/PROFIS, não se vislumbra a decadência arguida pelo sujeito passivo, diante da regra disposta no art. 173, I do 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 COTEB (Lei nº 3.956/81), vigente na época da ocorrência dos fatos geradores e da lavratura do Auto de Infração.

Dessa forma, tendo sido lavrado o Auto de Infração em 25/09/13, os fatos geradores ocorridos no período de janeiro a setembro/08, tem início de contagem do prazo decadencial a partir de 1º de janeiro/09 e só materializaria a decadência do direito de constituição do crédito tributário se fosse lavrado depois do dia 31/12/13, fato que não ocorreu, motivo pelo qual fica rejeitado o pleito de reconhecimento de materialização da decadência relativo ao período de janeiro a setembro/08.

Conforme ressaltado no acórdão ora recorrido e no Parecer da PGE/PROFIS, não há como acolher a alegação defensiva de que houve recolhimentos efetuados antecipadamente, visto que os valores que estão sendo cobrados no presente Auto de Infração não foram objeto de qualquer pagamento em relação às operações regulares praticadas pelo estabelecimento autuado cujo ICMS pertinente foi recolhido aos cofres do tesouro do Estado da Bahia.

No mérito, o lançamento acusa falta de recolhimento de ICMS referente a operações não escrituradas nos livros fiscais próprios, constatada pela realização de vendas de mercadorias a consumidores finais pelo estabelecimento localizado neste Estado, sendo que as mercadorias foram remetidas aos adquirentes, por estabelecimento da mesma empresa, situado no Estado de São Paulo, sem o recolhimento do imposto devido ao Estado da Bahia.

O recorrente reapresentou os mesmos argumentos da impugnação inicial, em resumo que:

- Não se aplica às operações praticadas o disposto no art. 11, I, “c” da L.C. 87/96, por entender que não houve circulação jurídica entre os estabelecimentos da mesma empresa (São Paulo e Bahia), cuja transferência de propriedade da mercadoria ocorreu ente o estabelecimento localizado no Estado de São Paulo e o adquirente consumidor final na Bahia, havendo apenas “negociação de venda” por parte do estabelecimento situado neste Estado (Bahia).
- Há farta jurisprudência dos Tribunais Superiores reconhecendo ser devido o ICMS à alíquota interna ao Estado onde saiu a mercadoria, ainda que negociada em outro local;
- Não cometeu qualquer infração às leis tributárias que implique na incidência da multa aplicada.

Observo que todos estes argumentos foram apreciados na Decisão proferida pela Primeira Instância. Quanto ao primeiro argumento a Decisão fundamentou que o estabelecimento autuado está inscrito no cadastro de contribuintes do ICMS do Estado da Bahia (CAD-ICMS) e que, apesar de as mercadorias tratadas neste lançamento serem provenientes da sua matriz localizada no Estado de São Paulo, o estabelecimento autuado não é representante comercial daquele estabelecimento paulista. E que nas operações em questão:

*... os “adquirentes das mercadorias se dirigiram ao estabelecimento do autuado e com ele celebraram contratos de compra e venda e efetuaram o correspondente pagamento, tudo conforme a farta documentação probante acostada ao processo. Essas transações comerciais caracterizam vendas efetivas de mercadoria e são representadas pelos comprovantes de pagamentos efetuados, haja vista que o autuado deixou de emitir e registrar a documentação fiscal prevista na legislação. Dessa forma, foi no estabelecimento localizado no Estado da Bahia onde ocorreu a aquisição das mercadorias em questão pelos consumidores locais, sendo este, portanto, o local da operação para os efeitos da cobrança do ICMS, nos termos do art. 11, I, “c”, da L. C. 87/96, cujo teor transcrevo a seguir:*

*Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:*

*I - tratando-se de mercadoria ou bem:*

*[...]*

*c) o do estabelecimento que transfira a propriedade, ou o título que a represente, de mercadoria por ele adquirida no País e que por ele não tenha transitado;*

Pelo exposto, não merece reparo à fundamentação da Decisão de que o ato negocial ocorreu entre os consumidores adquirentes das mercadorias e o estabelecimento autuado localizado no Estado da Bahia. Os demonstrativos elaborado pelas autuantes às fls. 56 a 483 relacionam as vendas registradas no equipamento ECF consignado como “não fiscal”, cujos pagamentos foram efetuados ao estabelecimento autuado por meio de dinheiro, cheques pre-datados, cartão de crédito, etc. Logo, mesmo que as mercadorias tenham sido entregues pelo estabelecimento matriz localizado no Estado de São Paulo, não descaracteriza as operações de vendas que foram realizadas pelo estabelecimento autuado situado no Estado da Bahia, mesmo que a mercadoria seja entregue ao adquirente sem transitar pelo estabelecimento do transmitente da sua propriedade, conforme disposto no art. 12, IV, da LC 87/96, cujo teor foi transcrito:

*Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*[...]*

*IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;*

Portanto, não merece reparo a fundamentação da Decisão de que a operação de venda foi efetivada pelo estabelecimento autuado localizado no Estado da Bahia, cujo ICMS é devido.

Quanto a jurisprudência colacionadas aos autos, observo que o REsp 1125133/SP-10 (fls. 3452/3453), constato que o mesmo versa sobre a inocorrência do fato gerador relativo a deslocamento de ativos fixos, com a aplicação da Súmula nº 166/STJ. Esta Decisão não se coaduna com as operações objeto da autuação.

Já o REsp 1019004/ES-09 (fl. 3454), trata de operações de Leasing que também não guarda qualquer



correlação com as operações questionadas neste lançamento.

No tocante as decisões contidas no REsp 174241-MG/04; REsp 806.101-MG/07 e REsp 732.991-MG/06, apesar de guardar correlação com as operações objeto da autuação, observo que não vinculam à administração tributária estadual, visto que de acordo com o disposto no art. 11, I, “c” e 12 da LC 87/96 acima transcrito, o local da operação para efeito de cobrança do ICMS e definição da ocorrência do fato gerador é o do local onde se efetivou a operação de venda da mercadoria, no caso o Estado da Bahia.

Deve ser ressaltado que conforme esclarecido na informação fiscal, o procedimento adotado pelo autuado já foi objeto de consulta a Diretoria de Tributação da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, cujo Parecer nº 7811/2007 orienta ao contribuinte que o ICMS relativo a estas operações é devido ao Estado da Bahia.

Também, conforme ressaltado na Decisão ora recorrida, que a matéria em análise já foi objeto do Auto de Infração nº 129712.0008/07-7, lavrado contra o próprio autuado pelas mesmas autuantes, tendo este Conselho de Fazenda decidido pela procedência da autuação na primeira instância, cujo Recurso Voluntário Não foi Provido na Decisão contida no Acórdão CJF Nº 0227-12/09.

No que se refere ao pedido de cancelamento da multa por entender que não cometeu qualquer infringência à legislação tributária, observo que conforme apreciado nas razões de mérito, o estabelecimento autuado efetuou operações de venda de mercadorias a consumidores finais localizados neste Estado, cuja mercadoria foi entregue por estabelecimento localizado em outro estado, tendo recebido pagamento pela venda e registrado como operação não fiscal.

Logo, restando caracterizado que o local da operação para efeitos da cobrança do ICMS é do estabelecimento localizado neste Estado, que transferiu a propriedade, mesmo que a mercadoria por ele não tenha sido transitada, nem tenha emitido o documento fiscal, apurado o imposto e recolhido aos cofres públicos do Estado da Bahia, houve infringência à legislação tributária cuja multa foi capitulada corretamente no art. 42, III, da Lei 7.014/96 caracterizado como “outras omissões de receitas tributáveis constatada por meio de levantamento fiscal”.

Portanto, a multa aplicada está vinculada à infração tributária cometida e não há pertinência no pedido de afastamento da multa sob o argumento de que não houve cometimento da infração.

Por tudo que foi exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

#### **VOTO DIVERGENTE (Preliminar de Decadência)**

Em que pese o bem embasado voto do Conselheiro Relator, peço vênias para discordar do seu posicionamento quanto à ocorrência da decadência. 31/01/08 e 30/09/08.

O Recorrente sustentou em seu recurso que, no caso em tela, houve a decadência do direito do Fisco de constituição do crédito tributário conforme o art. 150, §4º do CTN, pois, segundo relata, os fatos geradores ocorreram em 2008 e a autuação foi lançada somente em 25.09.2013, 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 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 08, é no sentido de que **somente o CTN pode prever prazos prescricionais e decadenciais em torno de matéria tributária**. Deste modo, não cabe ao COTEB versar sobre tais assuntos, por se tratar de matérias reservadas a Lei Complementar, segundo mandamento constitucional e interpretação do próprio 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, qual seja: o CTN.

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

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

outra lei, conforme suscitou a i. Procuradora no seu parecer.

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

Em outras palavras, não podemos nos ater a uma interpretação literal do disposto no §4º e conceder uma permissão aos legisladores infraconstitucionais, pois, tal atitude esta em flagrante desacordo com a exegese do texto da Carta Magna e a interpretação do STF quando da expedição deste juízo Sumular. Caso contrário, não poderíamos falar em preservação da equidade e da segurança jurídica, princípios centrais e sustentadores da decisão vinculante do Tribunal Superior.

Ora, como a Súmula Vinculante declarou a inconstitucionalidade dos artigos de uma lei de natureza tributária, no caso, os art. 45 e 46 da Lei 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, de lavra do então 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.

É exatamente por este fato, que não é correto dizer que a norma do COTEB, o 107-B, com a mesma previsão do art. 150, §4º do CTN, era válida na época dos fatos geradores, pois, conforme a própria Súmula Vinculante, não era.

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’ e ‘ultrapassada’ jurisprudência desse Conselho de Fazenda, 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, NF-e e escrituração digital, 5 (cinco) anos é tempo mais que suficiente para que o Fisco lance ou perquirar qualquer soma a título de tributo.**

Ressalto que, se levada à questão ao Poder Judiciário, o Estado arcará com enormes ônus sucumbências, que serão pagos pelas futuras gerações e administrações, desperdiçando dinheiro público do povo baiano.

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 **desde sua promulgação**, resta saber quando devemos aplicar o regramento do CTN no ICMS.

Como sabido, o Código Tributário tem dois artigos dispendo sobre a decadência: o art. 150, §4º, para lançamento por homologação, e; o art. 173, I, para lançamentos de ofício. Consequentemente, para sabermos qual regramento deve ser usado, temos que definir de maneira segura, quando estamos diante de um lançamento por homologação e quando estamos diante de um lançamento de ofício.

Primeiramente, vale transcrever os artigos 150, §4º e 173, I do CTN:

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

(...)

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

(...)

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

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

Depois, devemos observar as normas e o entendimento jurisprudencial dominante do STJ para definir quando é caso de lançamento por homologação e de ofício. Nessa esteira, o COTEB, numa reprodução do artigo 150, do CTN, assim entende o que seria o lançamento por homologação, consoante o teor do seu art. 107-B:

*“Art. 107-B. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.”*

Sobre a diferenciação dos lançamentos, o STJ já pacificou seu entendimento no sentido de que lançamentos por homologação seriam aqueles que os sujeitos passivos têm o dever de antecipar o pagamento do ICMS sem que haja prévio exame por parte da autoridade administrativa, sendo aplicável, nestes casos, o quanto disposto no art. 150, §4º do CTN, ou seja, a regra da decadência após 5 anos da ocorrência do fato gerador.

Podemos trazer à baila, a decisão do Agravo Regimental no Recurso Especial 117291 do Rio Grande do Sul, de relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, que muito bem expõe o entendimento consolidado do STJ:

*“EMENTA - PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOR. DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. ART. 20, § 4º, E 21, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC.*

*1. Agravo regimental no recurso especial em que se discute o prazo para a constituição de crédito tributário remanescente de ICMS, no caso em que ocorre o pagamento a menor do tributo.*

*2. Nos tributos cujos sujeitos passivos têm o dever de antecipar o pagamento sem que haja prévio exame da autoridade administrativa, caso se apure saldo remanescente, a Fazenda deverá constituir-lo no prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, sob pena de ocorrer a extinção definitiva do crédito, nos termos do parágrafo 4º do art. 150 do CTN. Precedentes: AgRg no REsp 1.152.747/MG, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 22/2/2011; AgRg no REsp 1.192.933/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 11/2/2011; AgRg no REsp 1.182.862/RS, Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Turma, DJe 2/2/2011.*

*3. Ademais, a Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 973.733/SC, realizado nos termos do art. 543-C e sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, sedimentou o entendimento de que o art. 173, I, do CTN se aplica aos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou, quando, a despeito da previsão legal, não há o pagamento, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação.*

*4. Honorários advocatícios fixados em 0,5% sobre o valor atualizado da causa, nos termos do art. 20, § 4º e 21, § 1º, do CPC.*

*5. Agravo regimental não provido.*

*(AgRg no REsp 1172391 / RS / AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2009/0249482-0 / Relator(a) Ministro BENEDITO GONÇALVES (1142) / Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA Data do Julgamento: 04/08/2011 / Data da Publicação/Fonte DJe 10/08/2011)”*

Entretanto, mesmo a despeito do entendimento consagrado do STJ de que qualquer pagamento efetuado a título de tributo já afirmaria a natureza jurídica do lançamento para a espécie por homologação, vislumbro, com a devida vênia, que tal definição é extramente fluida, sem delinear a necessária segurança jurídica que a situação impõe.

Pois bem, deixar a configuração do lançamento tributário ao alvitre do contribuinte não é a melhor resposta diante do ordenamento jurídico. Trilhando o entendimento do Superior Tribunal

de Justiça, o sujeito ativo poderia ‘ganhar’ um ano a menos de decadência com o pagamento de apenas 0,01 (hum centavo)! Trata-se de uma situação teratológica, que não se coaduna com os princípios constitucionais da legalidade e da segurança jurídica. Desse modo, **percebo que a natureza jurídica do lançamento tributário vem da lei, e não do comportamento do contribuinte.**

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 25/09/2008 não mais poderão ser exigidas pelo Fisco da Bahia, porquanto alcançadas pela decadência, prevista no artigo 150, §4º do CTN, única lei que pode regulamentar a decadência e a prescrição, consoante a CF/88 e a SV nº 08.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime quanto à preliminar de decadência e, por unanimidade quanto ao mérito, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 129712.0005/13-2, lavrado contra **ESTOK COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES S.A. (TOK & ESTOK)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$13.160.775,62**, acrescido das multas de 70% sobre R\$3.879.153,67 e 100% sobre R\$9.281.621,95, previstas no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de Decadência) - Conselheiros(as): Eduardo Ramos de Santana, Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva, Raísa Catarina Oliveira Alves Fernandes e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de Decadência) – Conselheiros: Rodrigo Lauande Pimentel e Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de fevereiro de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – VOTO DIVERGENTE  
(Preliminar de Decadência)

MARIA HELENA DE MENDONÇA CRUZ – REPR. DA PGE/PROFIS