

PROCESSO - A. I. N.º 269616.0015/07-7
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e VOLKSWAGEN DO BRASIL INDÚSTRIA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES LTDA.
RECORRIDOS - VOLKSWAGEN DO BRASIL INDÚSTRIA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0240-02/13
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 24/03/2015

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.JF Nº 0066-12/15

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO ESTABELECIDO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. VENDA À CONTRIBUINTE NA BAHIA. RETENÇÃO A MENOS. A exigência é insubsistente em razão da exclusão da responsabilidade do substituto tributário por determinação de Liminar em Mandado de Segurança impetrada pelo adquirente, cuja obediência judicial foi cumprida, inexistindo nos autos qualquer ciência ao remetente da suspensão da liminar. Rejeitada a preliminar de decadência. Decisão por maioria. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão, proferida através do Acórdão nº 0240-02/13, ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito lhe imputado, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo autuado que inconformado com a referida Decisão, tempestivamente, apresenta a peça recursal respaldado no art. 169, I, “b”, do RPAF/99.

O Auto de Infração foi lavrado sob a acusação de que o autuado procedeu a retenção a menor do ICMS e o consequente recolhimento, no valor de R\$91.561,44, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de janeiro a março, junho e novembro de 2002, conforme demonstrativo às fls. 06 a 10.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$36.935,62, após rejeitar a “preliminar” de decadência, por concluir que o lançamento de ofício ocorreu dentro do prazo legal previsto no art. 173, I, do CTN para constituição do crédito tributário.

No mérito, a JJF registra que o recolhimento a menor do ICMS-ST, na qualidade de sujeito passivo por substituição, refere-se às vendas realizadas para a concessionária Movel Motores e Veículos Ltda., nos meses de janeiro a novembro de 2002, cuja diferença exigida diz respeito exclusivamente a alíquota que foi utilizada no cálculo do ICMS-ST, já que foi adotada a alíquota de 12% ao invés de 17%, por força do Mandado de Segurança nº 9125139/02, expedido pela 2ª Vara Pública da Fazenda do Estado da Bahia, ajuizado pela MOVEL, do que argumenta o autuado que não é devido responder pelos créditos tributários exigidos neste processo, pois reteve o imposto relativo às notas fiscais que serviram de base à autuação, em estrito cumprimento de decisão judicial prolatada no citado Mandado de Segurança. Por sua vez, os autuantes fizeram referência ao Processo nº 55172-6/99, referente à suspensão da liminar, em 15/04/2000, obtida através do Mandado de Segurança nº 912/99.

Tendo em vista que o lançamento abrange o período de janeiro a novembro de 2002 e

considerando que a citada liminar do MS nº 9125139/02 foi concedida em 12/02/2002 (fl. 52), a JJF entendeu necessário analisar o lançamento em dois períodos: de 01/01/2002 a 11/02/2002 e de 12/02/2002 até 30/11/2002.

Com base no Acórdão CJF nº 0385-11/12, sobre a mesma matéria discutida nos autos, no sentido de que a liminar judicial não abarcou todo o período descrito no lançamento, concluindo que cabe a cobrança do tributo à Volkswagen no que se refere ao período sem medida cautelatória e que o lançamento deve ser considerado nulo, para exigência do débito à concessionária Movel, no período em que os fatos geradores se encontram amparados na aludida decisão judicial, a JJF decidiu que:

1º) No período de 01/01/2002 a 11/02/2002, a exigência fiscal é totalmente procedente, haja vista a inexistência de qualquer Mandado de Segurança, uma vez que a liminar obtida através do MS nº 912/99 foi suspensa pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia em 15/04/2000, por meio de decisão proferida nos autos do Pedido de Suspensão de Execução de Liminar (Processo nº 55.172-6/99, fls. 59 a 65).

2º) Quanto ao lançamento do crédito tributário referente ao período de 12/02/2002 a 30/11/2002, consta nos autos que o autuado deu estrito cumprimento ao Ofício do Juízo de Direito da 2ª Vara de Fazenda Pública, no sentido de conceder à MÓVEL os benefícios do regime de substituição tributária nas vendas a ela realizadas, conforme MS nº 55172-6/99.

Nestas circunstâncias, a JJF concluiu que devem ser considerados os valores correspondentes ao período de 01/01/2002 a 11/02/2002, no total de R\$36.935,62, uma vez que a operação objeto da lide está relacionada no Convênio ICMS nº 132/92 e alterações posteriores, e recepcionada no item 18 do inciso II, do artigo 353 do RICMS/97, devendo ser efetuada a substituição tributária, cujo autuado figura como responsável pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, e deveria ter feito a retenção do imposto na operação que realizou para contribuinte neste Estado à alíquota de 17%, por inexistir Termo de Acordo entre a concessionária e o Estado da Bahia.

Já no período de 12/02/2002 até 30/11/2002, por ilegitimidade passiva, a JJF considerou nulos os valores lançados no total de R\$54.625,82, com fulcro no artigo 18, inciso IV, alínea “b”, do RPAF/99, e recomendou a instauração de novo procedimento fiscal para lançamento do débito em nome da MOVEL.

Por fim, a JJF recorreu de ofício a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

No Recurso Voluntário, às fls. 298 a 327 dos autos, o recorrente aduz, quanto ao Recurso de Ofício, que não deve ser dado provimento, de forma que se mantenha a parte da decisão que afastou as exigências relativas ao período de 12/02/2002 até 30/11/2002.

Inerente ao valor remanescente mantido na Decisão, o recorrente, preliminarmente, reitera a arguição da decadência do direito de o Estado da Bahia lançar o crédito tributário relativo ao ICMS, imposto sujeito ao lançamento tributário por homologação, mediante a aplicação da regra prevista no § 4º do art. 150 do CTN, logo não se deve sequer cogitar a hipótese de o prazo decadencial observar o disposto no art. 173, I, do CTN.

No mérito, reitera a existência de ordem judicial amparando o recolhimento a menor do ICMS feito pelo recorrente durante todo o período autuado, já que a concessionária Movel havia ajuizado Mandado de Segurança de nº 9125139/02 contra a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, visando impedir a sua exclusão do regime beneficiado de substituição tributária com alíquota reduzida de 17% para 12%, sendo-lhe concedida medida liminar favorável, do que foi o recorrente cientificado através do ofício de nº 860/02, o que implicou, no período de janeiro a novembro de 2002, na emissão de notas fiscais à Movel nos moldes determinados na ordem judicial, logo, não há como alegar ter havido burla da norma legal, sob pena de incorrer em crime de desobediência, previsto no art. 330 do Código Penal.

Destaca o recorrente não ser parte legítima para figurar no polo passivo da obrigação tributária

exigida, pois não deu causa à retenção do ICMS-ST que, segundo a fiscalização, entende inferior ao devido, visto que, simplesmente, cumpriu uma ordem judicial expedida em favor de um terceiro.

Diz que no período anterior a liminar proferida no MS nº 9125139/02 já havia sido compelido por meio de outra liminar, concedida em MS nº 7272962/99, para aplicar o regime beneficiado de substituição tributária com alíquota reduzida de 17% para 12%, cuja informação fez consignar em todas as notas fiscais, inclusive aquelas especificadas no período em que a JJF entende que o recorrente não teria medida judicial compelindo-o a aplicação do regime beneficiado. Nesse contexto, sustenta que a decisão recorrida deve ser reformada, haja vista que todo o período autuado encontrava-se abarcado por medidas liminares que compeliavam o recorrente a aplicar a redução na base de cálculo do ICMS.

Reafirma o recorrente ser descabida a sua responsabilidade pelo crédito tributário lançado no Auto de Infração, pois reteve ICMS-ST em estrito cumprimento à decisão judicial prolatada nos citados Mandados de Segurança ajuizados pela concessionária Movel contra a Fazenda do Estado da Bahia, cujo efeito do cumprimento da ordem judicial é matéria a ser debatida entre aqueles que foram parte nas medidas judiciais causadoras da consequência, o que exclui a sua responsabilidade, pois se limitou a cumpri-la.

Às fls. 390 e 397 dos autos, a PGE/PROFIS, através de seu Procurador Dr. José Augusto Martins Junior, aduz que, em relação à preliminar de decadência, não há como se dar qualquer guarida a tese recursal, pois, quanto ao lançamento por homologação, há duas situações singulares:

- a) o sujeito passivo antecipou, efetivamente, o pagamento do tributo “devido” e, neste caso, não há que se falar em decadência, posto que o lançamento será, inapelavelmente, homologado, seja, expressamente, pela autoridade competente, seja, de forma tácita, caso o Fisco deixe transcorrer “*in albis*” o prazo quinquenal para a homologação expressa, contando-se o prazo decadencial da data de ocorrência do fato gerador;
- b) o sujeito passivo não antecipou o pagamento e, neste caso, o termo inicial do prazo de decadência é o primeiro dia do exercício seguinte. Assim, no caso em apreço, o prazo decadencial se aplica ao lançamento de ofício que deve ser efetuado pela autoridade, à vista da omissão do sujeito passivo.

Salienta o Parecer da PGE/PROFIS que o pagamento antecipado é o elemento essencial que caracteriza o lançamento por homologação, ou seja, que sem a antecipação do pagamento não há que se falar em lançamento por homologação e, por conseguinte, não há o que ser homologado.

Ressalta que o art. 150, *caput*, ao falar do momento em que ocorre o lançamento por homologação, que é quando a autoridade expressamente homologa a “atividade” do sujeito passivo, só autoriza a conclusão de que a “atividade assim exercida” é o pagamento antecipado.

Em consequência, no caso em apreço de não pagamento da alíquota correta, desloca o linde decadencial para as balizas descritas no art. 173, I, do CTN e não do art. 150, § 4º, do CTN, como alega o recorrente, pois, não há que se falar, de plano, da decadência, em face da inexistência do pagamento antecipado.

Doutro lado, o opinativo registra que a tese de decadência assentada não possui amparo na legislação baiana vigente, uma vez que contraria ao disposto no art. 107-A do Código Tributário Estadual da Bahia, que ancorado no permissivo normativo constante no art. 150 do CTN, estabeleceu marco temporal diferenciado para contagem do prazo decadencial.

No mérito, a PGE/PROFIS aduz merecer suporte as razões recursais, porquanto estribadas na jurisprudência assente sobre o tema, pois, no caso em apreço, o não recolhimento correto do ICMS-ST pelo sujeito passivo da presente relação processual e, igualmente, substituto tributário na relação obrigacional, deu-se em razão de decisão acautelatória concedida em Mandado de Segurança promovido pela Movel, substituído tributário do imposto em destaque.

Assim, segundo a PGE/PROFIS, quem impetrou o *mandamus* foi o substituído tributário, terceiro

estranho à relação obrigacional ora discutida, não se podendo aplicar, nesta hipótese, a tese do risco das decisões precárias àquele que as propugna. Portanto, não há como se imputar a responsabilidade ao sujeito passivo pelo não recolhimento do ICMS-ST nos moldes estabelecidos na legislação, uma vez não provado qualquer dolo ou culpa na omissão. Cita jurisprudência pacífica sobre a questão.

Diante do exposto, opina pelo provimento do Recurso Voluntário, cujo parecer foi integralmente acompanhado pela Procuradora Assistente, Dr.^a Paula Gonçalves Morris Matos.

VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício por ter a Decisão recorrida exonerado o sujeito passivo de parte do débito originalmente exigido no lançamento de ofício, conforme previsto no art. 169, I, “a”, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, como também de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª instância que concluiu pela procedência parcial da exação, no valor de R\$36.935,62, por inexistir qualquer Mandado de Segurança que eximisse o sujeito passivo por substituição no primeiro trimestre de 2002, uma vez que a liminar obtida através do MS nº 912/99 foi suspensa pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia em 15/04/2000, por meio de decisão proferida nos autos do Pedido de Suspensão de Execução de Liminar (Processo nº 55.172-6/99, fls. 59 a 61).

De início, quanto ao Recurso de Ofício, verifica-se que a Decisão recorrida acertadamente excluiu os valores relativos aos períodos de junho a novembro de 2002 da exigência fiscal imputada ao contribuinte substituto tributário, pois, não há como se imputar a responsabilidade ao sujeito passivo pelo não recolhimento do ICMS-ST, nos moldes estabelecidos na legislação, visto que a ordem judicial decorrente de decisão acautelatória concedida em Mandado de Segurança de nº 9125139/02, ajuizado pela Movel contra a SEFAZ, substituta tributária do imposto em destaque, determinava ao recorrente, substituto tributário, através do Ofício do Juízo de Direito da 2ª Vara de Fazenda Pública de nº 860/02, à fl. 53 do PAF, conceder a impetrante os benefícios do regime de substituição tributária nas vendas a ela realizadas.

Assim, conforme salientado no parecer da PGE/PROFIS, não há como se imputar a responsabilidade ao sujeito passivo pelo não recolhimento do ICMS-ST nos moldes estabelecidos na legislação, uma vez não provado qualquer dolo ou culpa na omissão, haja vista que quem impetrou o *mandamus* foi o substituído tributário, terceiro estranho à relação obrigacional ora discutida, não se podendo aplicar, nesta hipótese, a tese do risco das decisões precárias àquele que as propugna.

Portanto, em que pese entender improcedente tais exigências reclamadas ao recorrente e não ilegítimas, como consignado na Decisão recorrida, concluo pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

No que tange ao Recurso Voluntário, preliminarmente, em relação à prejudicial de mérito arguida sob a alegação de ter operado a decadência do direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário, acompanho o Parecer da PGE/PROFIS de que a tese de decadência assentada não possui amparo na legislação baiana, vigente à época dos fatos geradores, uma vez que contraria ao disposto no art. 107-A do Código Tributário Estadual da Bahia, então vigente, que ancorado no permissivo normativo constante no art. 150 do CTN, estabeleceu marco temporal diferenciado para contagem do prazo decadencial.

Ressalte-se que, com o advento da Lei nº 13.199, de 29/11/14, foi revogado o art. 107-A, I, da Lei nº 3.956/81. Porém, por tratar-se de norma jurídica de natureza material e não procedimental, não poderá retroagir para surtir efeito em relação a fato gerador constituído sob a égide da legislação tributária então vigente.

No mérito do Recurso Voluntário, relativo ao valor remanescente da Decisão recorrida de R\$36.935,62, inerente ao período de janeiro a março de 2002, mantido pela JJF sob o entendimento de *inexistência de qualquer Mandado de Segurança, uma vez que a liminar obtida através do MS*

nº 912/99 foi suspensa pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia em 15/04/2000, por meio de decisão proferida nos autos do Pedido de Suspensão de Execução de Liminar (Processo nº 55.172-6/99, fls. 59 a 65), vislumbro ser passível de reforma, pois, conforme consignado pelo recorrente, às fls. 87 e 88 dos autos, em nenhum momento o sujeito passivo foi cientificado ou intimado da suspensão da liminar relativa ao MS 912/99, inexistindo nos autos qualquer prova da ciência de nova ordem judicial ao substituto tributário para agir de forma contrária ao anteriormente determinado através do Ofício de fls. 62 deste processo, no qual determinava à Volkswagen do Brasil Ltda. a proceder, à impetrante (Movel), os benefícios do regime de substituição tributária, com a redução da base de cálculo do ICMS, resultando em uma retenção de 12%.

Assim, diante de tal constatação, por não ser parte dos autos do Mandado de Segurança e não ter acesso ou ciência do desfecho judicial, como também em obediência à ordem judicial anterior, não se pode atribuir a responsabilidade ao recorrente, mesmo no período em que o adquirente não mais se encontrava acobertado de liminar, tendo em vista a continuidade do efeito da última determinação judicial.

Em conclusão, corroboro o entendimento da PGE/PROFIS, mesmo nesta condição, de que *“Assim, não há como se imputar responsabilidade ao sujeito passivo pelo não recolhimento do ICMS-ST nos moldes estabelecidos na legislação, uma vez não provado qualquer dolo ou culpa na omissão...”*

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência)

Peço vênia ao ilustre Relator por discordar quanto à sua posição acerca da prejudicial de mérito - decadência do direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário -, pois, como ali expandido, a JJF anuiu aos termos do parecer da PGE/PROFIS, por considerar que a regra a ser aplicada é a do art. 173, I, do CTN, ou seja, a contagem deve ser a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao daquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, o que discordo, eis que as disposições legais a serem aplicadas a este caso em concreto são as do art. 150, § 4º c/c art. 156, V do CTN.

Com efeito, no topo da esfera judicante, o Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 8, decidiu que somente o CTN pode prever prazos prescricionais e decadenciais em torno de matéria tributária, o que afasta, por via de consequência, a aplicação do COTEB eis que está por adentrar na esfera de reserva legal de Lei Complementar à luz da Carta Política de 1988.

O STJ, debruçando-se sobre a matéria, pacificou sua posição quanto aos lançamentos por homologação que seriam aqueles mediante os quais ao sujeito passivo cabe antecipar o pagamento do imposto sem prévio exame, hipótese que atrai a regra do art. 150, §4º do CTN, ou seja, a regra da decadência após 5 anos da ocorrência do fato gerador.

Trata-se, destarte, de matéria assente no âmbito do STJ que tributo sujeito o lançamento por homologação, mas sem pagamento, mesmo que parcial, aplica-se a regra do art. 173, I, do CTN, ou seja, a contagem deve ser a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao daquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Inversamente, em ocorrendo o pagamento antecipado, mesmo que seja parcial, o prazo decadencial para o lançamento é de cinco anos a contar do fato gerador consoante a disposição do § 4º, do art. 150, do CTN, como se sucedeu no caso presente.

Pelo que, a aplicação do art. 173, I do CTN, vincula-se a duas hipóteses : a primeira é quando o contribuinte não houver antecipado o pagamento do tributo e a segunda concerne aos casos de dolo, simulação ou fraude.

Somente nestas hipóteses, o que não é o caso dos autos, é que a contagem do prazo decadencial tem início a partir do primeiro dia do exercício seguinte aquele que o lançamento poderia ser

realizado.

Ademais, é fundamental ressaltar que a norma prescrita no art. 150, § 4º do CTN, é regra especial em relação a do art. 173, I do mesmo códex. E isto porque as disposições daquele aplicam-se exclusivamente aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa fiscal.

Desta forma, existindo regra especial, esta prefere à geral e, portanto, sendo de se afastar interpretação conjunta ou cumulada.

(...) 4. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º do CTN). Somente quando não há pagamento antecipado ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN. Em normais circunstâncias não se conjugam os dispositivos legais. Precedentes das Turmas de Direito Público da Primeira Sessão “ . (STJ, segunda turma, AGRG no Ag 993714/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon).

“(...) 5. A decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação quando ocorre pagamento antecipado, inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias, obedece a regra prevista na primeira parte do § 4º do art.150, do códex tributário segundo o qual, se a lei não fixar prazo para a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador (...). “ (STJ AgRg no REsp nº 1.016.145-RS- 2007/0299894-2), Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Seção, J. em 15/10/2009, CJ de 05/11/2009).

O Tribunal do Justiça do Estado da Bahia não discrepa dessa posição, como se infere da apelação nº 2007-4/2007 (órgão julgador: 5ª Câmara Cível. Relator: Antônio Roberto Gonçalves. Data do Julgamento: 25/09/2007), decidiu que:

EMENTA : APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO .PAGAMENTO A MENOR . DECADÊNCIA DE DIREITO DE CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DE CINCO ANOS CONTADOS DO FATO GERADOR (ART. 150, § 4º DO CTN). PRECEDENTE DO STJ. (...) RECURSO CONHECIDO E PROVIDO PARCIALMENTE.

Vale destacar, por fim, que o entendimento ora esposado conforme jurisprudência cediça remençosa culminou no advento da Lei nº 13.199, de 29/11/2014, que teve o condão de revogar o art. 107-A, I, da Lei nº 3.956/81 - COTEB.

Exposto isto, concluo que os pagamentos efetuados foram tacitamente homologados a lume do art. 150, § 4, do CTN, operando a decadência e a extinção respectiva.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à preliminar de decadência, com voto de qualidade do presidente e, por unanimidade em relação ao mérito, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269616.0015/07-7**, lavrado contra **VOLKSWAGEN DO BRASIL INDÚSTRIA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES LTDA**.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência) - Conselheiros: Paulo Danilo Lopes Reis, Luiz Alberto Amaral de Oliveira e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência) - Conselheiros(as): Alessandra Brandão Barbosa, Daniel Ribeiro Silva e José Antonio Marques Ribeiro.

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

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE/RELATOR

ALESSANDRA BRANDÃO BARBOSA - VOTO DIVERGENTE
(Preliminar de decadência)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS