

**PROCESSO** - A. I. Nº 279115.0004/13-2  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e 3M DO BRASIL LTDA.  
**RECORRIDOS** - 3M DO BRASIL LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF Nº 0234-05/14  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 29/06/2015

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0161-12/15

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOS DO ICMS-ST; **b)** FALTA DE RETENÇÃO E CONSEQUENTE RECOLHIMENTO DO ICMS-ST. Cabe ao remetente, localizado no Estado de São Paulo, na qualidade de sujeito passivo por substituição, nas operações interestaduais de vendas de mercadorias realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, por força de Acordos Interestaduais, a retenção e recolhimento do imposto relativo às operações subsequentes. O sujeito passivo comprova equívocos existentes no lançamento do crédito tributário, os quais são acolhidos pelo preposto fiscal e parcialmente pela Decisão *a quo*. Comprovado nos autos o acerto do julgamento quanto à desoneração parcial do contribuinte, como também de parte das razões do Recurso Voluntário. Rejeitada a arguição de decadência. Decisão por maioria. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão, proferida através do Acórdão nº 0234-05/14, ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito imputado, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo autuado, respaldado no art. 169, I, “b”, do citado regulamento.

O Auto de Infração foi lavrado para exigir o débito no valor de R\$583.052,01, em relação a três infrações, abaixo descritas:

Infração 1 - Procedeu a retenção a menos do ICMS e o consequente recolhimento, no valor de R\$9.495,46, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, acrescido da multa 60%.

Infração 2 - Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, no valor de R\$359.150,68, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, acrescido da multa de 60%.

Infração 3 - Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, no valor de R\$214.405,87 na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, acrescido da multa de 60%.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$22.313,49, após rejeitar a prejudicial de mérito de que operou a decadência dos lançamentos relativos ao período de fevereiro a novembro de 2008, já que tendo o lançamento sido realizado no prazo quinquenal, determinado no art. 173 do CTN, não há que se falar em decadência do lançamento tributário, considerando a data da intimação, a da lavratura do Auto de Infração, assim como da ciência do lançamento (19/12/2013, fl. 60).

No mérito, a JJF aduziu que o lançamento sofreu alterações por parte dos autuantes após a

impugnação, que apontou erros no procedimento. Foram refeitas todas as alterações que os autuantes entenderam serem pertinentes, e na última manifestação (fl. 345) o impugnante concordou com as alterações procedidas pelos autuantes, notadamente quanto às questões remanescentes da MVA de 51,27%, apenas mantendo as razões de decadência alegadas na defesa inicial.

Assim, quanto à infração 1, o impugnante faz diversas considerações sobre os produtos que fazem parte da lide, a exemplo da NCM 27.10.1999 e a sua exclusão do regime de substituição tributária, como os óleos lubrificantes, que fazem parte do Convênio ICMS 110/07, que dispõe sobre o regime de substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo e outros produtos, e não do Convênio ICMS 74/94, que se refere a tintas, solventes e vernizes, do que anexa à defesa, às fls. 123/125, ficha técnica em que procura demonstrar que o produto 3M MULTI SPRAY é um solvente à base de nafta, cuja base é óleo mineral e silicone, para prevenção de ferrugem e oxidação pela deposição de película ultra-fina que reveste as superfícies metálicas, e também aliviando o atrito de partes corrediças. Assim, teriam os autuantes, por considerar o Convênio equivocadamente, acusado uma retenção a menor do imposto devido.

Para deslinde da questão, a JJF aduz ser necessária a leitura do Convênio ICMS 104, de 26 de setembro de 2008, que altera o Convênio ICMS 74/94, que dispõe sobre substituição tributária nas operações com tintas, vernizes e outras mercadorias da indústria química, para em seguida concluir que resta evidenciado que nas alterações advindas Convênio ICMS 104/08, vigente a partir de janeiro de 2009, adotou-se a substituição tributária para os produtos do grupo NCM 2710, com exceção da posição 2710.11.30, o que não condiz com o produto defendido cuja NCM é 2710.1999.

Destaca o órgão julgador que na especificação além das preparações concebidas para solver, diluir ou remover tintas, vernizes, há o termo “e outros”, e não apenas as definições explicitadas, ficando obviamente todos os produtos do grupo 2710, com a exceção feita e de uma posição, já devidamente citada. Cita Acórdão da 2ª CJF nº 0430-12/11, no qual apreciou questões envolvendo a supracitada nomenclatura, considerando-a inclusa na substituição tributária.

Assim, entende a JJF ser indiferente a descrição ou composição e finalidade do produto, mas sendo suficiente e necessária, a sua nomenclatura, e que esta esteja aposta no Convênio, descabendo outras considerações acerca da natureza química ou utilidade, e até mesmo a descrição, já que a especificação do anexo convênio não é taxativa, mas exemplificativa, vez que termina com a expressão “e outras”, razão pela qual mantém procedência parcial da infração 1, mas com inclusão dos lançamentos em 2009, embora os autuantes tenham concordado com a posição defensiva, do que fez o demonstrativo de débito dos autuantes (fl. 247), incluindo os lançamentos de setembro e novembro de 2009, julgando a infração 1 procedente em parte no valor de R\$9.394,55.

Inerente à infração 2, a JJF aduz que os autuantes acertadamente concordam com a defesa quanto aos produtos NCM 3824.9089, 3824.9079 e 3824.9090 por serem produtos esterilizantes conforme atestam laudos de fls. 152/189, e também quanto aos produtos que são desinfetantes ou produtos de limpeza, NCM 3808.9410, 3808.9429, 3808.9419, que passaram ao regime de substituição tributária, a partir de 01/12/2009 pelo Protocolo ICMS 106/2009. Diz ser correta também a alteração da MVA de 51,17 para 35% no exercício de 2008, conforme parágrafo 2º, da cláusula 3ª do Convênio ICMS 74/94.

Aduz que os autuantes também concordaram quanto à exclusão nesta infração dos produtos NCM 2710.1999, já apreciados na primeira infração, considerando-os como incluídos no Convênio ICMS 110/07, razão pela qual, quanto a este item, a JJF considera corretos os lançamentos originais.

Também quanto ao produto NCM 3506.1010, sendo um adesivo instantâneo, a defesa arguiu que este produto entrou para a substituição tributária em 2009 invalidando a cobrança em 2008. Os autuantes à fl. 244 sustentaram que “*equivoca-se a defesa já que o Convênio ICMS 104/08 foi assinado entre os estados de São Paulo e Alagoas, e não com o Estado da Bahia*”. Mais adiante na mesma página, dizem que “*acatou as solicitações com exceção do produto Adesivo Instantâneo (NCM 3506.1010), que continuou enquadrado no Convênio ICMS 74/94, já que a Bahia não é signatária do Protocolo ICMS 104/08*”.

A JJF acredita que houve uma imprecisão dos autuantes em meio ao imenso cipoal legislativo tributário, pois acordos assinados entre dois ou mais estados são chamados “protocolos”, e estamos a tratar aqui do Convênio ICMS 104/98 e não “Protocolo ICMS 104/98”, e os convênios, a

exemplo do citado, são firmados entre todos os estados da federação.

Aduz que, de fato, existe mesmo um Protocolo ICMS de número 104/08 firmado entre os estados de São Paulo e Alagoas que trata de substituição tributária de materiais de construção, o que possivelmente levou à confusão dos autuantes, com o Convênio de mesmo número.

Transcreve item VI do anexo do dito Convênio, no qual estabelece “*Produtos impermeabilizantes, imunizantes para madeira, alvenaria e cerâmica, colas e adesivos*”, sob NCM “2707, 2713, 2714, 2715.00.00, 3214, 3506, 3808, 3824, 3907, 3910, 6807”, que entrou em vigor em 1º de janeiro de 2009.

Assim, segundo a decisão da JJF, ficou evidenciada a razão do impugnante quanto ao fato de que a NCM do grupo 3506.1010 entrou para o regime de substituição a partir de 01/01/2009 e, portanto, não constava até dezembro de 2008 no anexo do Convênio ICMS 74/94. Logo, a infração fica definida de acordo com as alterações promovidas pelos autuantes ao final das intervenções no processo (fl. 328), mas com a inclusão dos produtos da NCM 2710.1999 e a exclusão em 2008 dos adesivos NCM 3506.1010, resultando no montante de R\$11.965,91.

Quanto à infração 3, a JJF salienta que os autuantes, às fls. 245 dos autos, acataram os argumentos defensivos no sentido de que a substituição tributária não poderia ser aplicada em quase todo o período fiscalizado.

Destaca o órgão julgador que de fato, observando-se o demonstrativo desta infração às fls. 40/51, verifica-se que se trata de medicamentos de uso humano, oriundos do Estado de São Paulo, e que esta unidade federativa realmente denunciou o Convênio ICMS 76/94, não podendo se atribuir ao impugnante, remetente das mercadorias, a responsabilidade pela retenção do imposto até 31/10/2009. Porém, por conta do Protocolo ICMS 105/09, com efeitos de 01.11.09 a 31.05.11, foi reconhecido pelo impugnante os valores lançados em novembro e dezembro de 2009 nos respectivos valores de R\$826,69 e R\$126,34, sendo a infração 3 procedente em parte.

Do exposto, a decisão da JJF foi pela PROCÊDENCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$ 22.313,49, do que recorreu de ofício a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

No Recurso Voluntário, às fls. 385 a 392 dos autos, o recorrente, no tocante à decadência, aduz que a Fazenda Estadual insiste no fundamento de que a lei estadual disciplina prazo para a homologação, portanto, não se aplica no presente caso, o disposto no artigo 150, § 4º, do CTN.

Reitera que, conforme estabelece o art. 146 da Constituição Federal, somente a lei complementar poderia estabelecer as normas gerais em matéria tributária, especialmente, no tocante à prescrição e decadência. Salienta que o Código Tributário Nacional foi recepcionado pelo novo Sistema Constitucional, como norma geral de direito tributário, ou seja, como a lei complementar prevista no artigo 146, da Constituição Federal. Logo, deve-se aplicar o disposto no artigo 150 do CTN.

Destaca que, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a decadência opera-se quando decorridos cinco anos após a ocorrência do fato impositivo do tributo, por expressa determinação legal, e que dúvidas não há que as competências de fevereiro a novembro de 2008, referentes às exigências do ICMS, foram colhidas pela decadência, não mais podendo ser objeto de lançamento por parte da Fazenda Pública, eis que houve a antecipação do recolhimento do tributo. Cita jurisprudência.

No tocante ao produto classificado na posição NCM nº 27.10.1999, a recorrente sustenta que melhor sorte não possui a decisão recorrida, pois, conforme devidamente comprovado na impugnação trata-se de óleo lubrificante, portanto, inserido no Convênio ICMS 110/07, que instituiu a substituição tributária nas operações de combustíveis e lubrificantes da seguinte forma:

*“Cláusula Primeira – Ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuir ao remetente de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, a seguir relacionados, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM-, situado em outra unidade da Federação, a condição de sujeito passivo por substituição tributária, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da operação que o remetente estiver realizando, até a última, assegurando o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o destinatário:*

...

*VI – outros óleos de petróleo ou de minerais betuminosos (exceto óleos brutos) e preparações não especificadas nem compreendidas noutras posições, que contenham, como constituintes básicos, 70% ou*

*mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, excetos os que contenham biodiesel e exceto os resíduos de óleo, 2710.1.9; ...”*

Assim, defende que, resta claro, que o produto comercializado pela recorrente está inserido no Convênio ICMS 110/2007 e não no Convênio ICMS 74/94, com o entendeu a decisão, por não se caracterizar como preparações concebidas para solver, diluir ou remover tintas, vernizes e outros, mas sim em óleo lubrificante.

Diz que a fundamentação adotada pela decisão recorrida deu-se no sentido de que é indiferente a descrição ou composição e finalidade dos produtos, eis que especificação constante do Convênio é exemplificativa e não taxativa. Salienta que a aludida fundamentação somente vem reforçar seu entendimento de que os óleos lubrificantes estão inseridos no Convênio ICMS 110/2007.

Defende que a decisão recorrida, certamente, não analisou corretamente o aludido convênio, eis que o produto comercializado pela recorrente é expressamente previsto no aludido normativo, conforme acima transcrito, portanto, com acerto o entendimento adotado pelos agentes autuantes ao excluírem da autuação.

Aduz que na substituição tributária, como no presente caso, deve ser aplicado o regime mais específico para o produto, no caso dos autos há regime próprio para os óleos lubrificantes, devendo este ser aplicado em detrimento de outro referente aos produtos químicos em geral.

Defende que, dessa forma, equivocado o presente lançamento tributário, eis que a retenção foi devidamente efetuada pela recorrente nos exatos termos do Convênio ICMS 110/2007, não havendo, assim, qualquer diferença.

Requer a improcedência do Auto de Infração.

À fl. 396 dos autos, a PGE/PROFIS, através de seu Procurador, Dr. Elder dos Santos Verçosa, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, pois entende que as razões recursais são insuficientes para reformar a Decisão recorrida.

Inicialmente, quanto à arguição de decadência, o opinativo é de que se há lei que fixa prazo para homologação do lançamento de tributos da titularidade do Estado da Bahia, não subsiste o argumento da recorrente, uma vez que o COTEB foi recepcionado pela Constituição da República de 1988, assim como o CTN, ou seja, como se fora uma lei complementar, em sentido material, logo, não há porque fazer qualquer distinção, pois ambas são leis ordinárias, em sentido formal.

Ressalta, ainda, que a Lei nº 3.956/81 (COTEB) dispôs sobre a decadência sob a égide da Constituição Federal de 1967, a qual não exigia que tal regra fosse prevista em lei complementar, cuja previsão advém por meio do art. 146, III, “b”, da Carta de 1988. Aduz que, ainda que assim não fosse, entende que o art. 167 do RPAF impede o CONSEF de acolher, se fosse o caso, a alegação de decadência.

Quanto ao mérito, o parecer é de que assiste razão à decisão da JJF, pois a previsão da nomenclatura do produto no Convênio que embasa a autuação afasta qualquer dúvida quanto ao seu cabimento.

Salienta ainda que a descrição dos produtos corrobora a imposição do tributo, se por mais não fora, pelo caráter exemplificativo (preparações concebidas para solver, diluir ou remover tintas, vernizes e outros), no qual se inclui, sem sobra de dúvida, o produto que ensejou a autuação no rol dos que se encontram sujeitos à substituição tributária. Opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício por ter a Decisão recorrida exonerado o sujeito passivo de parte dos débitos originalmente exigidos nas três infrações, como também de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de que já havia operado a decadência relativa aos fatos geradores de fevereiro a novembro de 2008, assim como da exigência indevida inerente ao produto classificado na posição NCM nº 27.10.1999, constantes das duas primeiras infrações.

Inicialmente, quanto ao Recurso de Ofício, da análise das peças processuais, depreende-se que as desonerações parciais das exigências imputadas ao contribuinte, consignadas na Decisão recorrida, estão perfeitas quanto ao seu resultado, não merecendo qualquer modificação, pois decorreram:

a) do fato da JJF concordar com o autuante em acatar as alegações de defesa, devidamente

comprovadas, de erros no procedimento fiscal, notadamente quanto às questões:

a.1) da MVA de 51,27%, em vez da MVA de 35%, no exercício de 2008, em relação às duas primeiras infrações;

a.2) que, em relação à infração 2, os produtos sob NCM 3824.9089, 3824.9079 e 3824.9090 se tratam de produtos esterilizantes, conforme atestam laudos de fls. 152/189, e também que os produtos sob NCM 3808.9410, 3808.9429, 3808.9419 se tratam de desinfetantes ou produtos de limpeza, que passaram ao regime de substituição tributária só a partir de 01/12/2009, pelo Protocolo ICMS 106/2009.

a.3) que, em relação à terceira infração, é inaplicável o Convênio ICMS 76/94 às operações com medicamentos originárias do Estado de São Paulo, o qual denunciou ao referido acordo, ficando o sujeito passivo, localizado no aludido Estado, eximido da obrigatoriedade da substituição tributária até o advento do Protocolo 105/09, com início de vigência em 31/10/2009;

b) da exclusão pela JJF dos valores relativos ao produto adesivo instantâneo (NCM 3506.1010), exigidos no exercício de 2008 da segunda infração, cuja obrigatoriedade da substituição tributária ao remetente só vigorou a partir de 1º/01/2009, após ratificação nacional do Convênio ICMS 104/08.

Diante de tais considerações, por concordar, concluo pelo não provimento do Recurso de Ofício.

Quanto ao Recurso Voluntário, verifica-se que foi interposto pelo sujeito passivo objetivando a análise de sua alegação de que já havia decaído o direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos em fevereiro a novembro de 2008, como também de que o produto “3M MULTI SPRAY”, classificado na posição NCM nº 27.10.1999, constante das duas primeiras infrações, está inserido no Convênio ICMS 110/2007, por se tratar de óleo lubrificante, e não no Convênio ICMS 74/94, por não se caracterizar como preparações concebidas para solver, diluir ou remover tintas, vernizes e outros, como entendeu a Decisão recorrida.

Inicialmente, da análise da prejudicial de mérito de decadência arguida verifica-se que, quando da lavratura e registro do Auto de Infração, ocorrido em 12/12/2013, não havia sido extinto o direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário, relativo ao período de fevereiro a novembro de 2008, o qual se extinguiria no prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, consoante previsto no art. 107-A, I, da Lei nº 3.956/81 (COTEB), então vigente, o que vale dizer que o termo do prazo decadencial seria 31/12/2013.

Saliente-se que a legislação baiana, vigente à época dos fatos geradores, conforme disposto no art. 107-A do COTEB, estabeleceu marco temporal diferenciado para contagem do prazo decadencial, ancorada no permissivo normativo constante no art. 150, § 4º, c/c o art. 173, I, do CTN.

Ressalte-se que, com o advento da Lei nº 13.199, de 29/11/14, foi revogado o art. 107-A, 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.

Registre-se, ainda, que o sujeito passivo reconheceu e recolheu diversos valores relativos aos meses de fevereiro a novembro/2008 da segunda infração, conforme documento à fl. 358 dos autos.

Assim, não há que se falar em decadência do período apurado no Auto de Infração.

Inerente à alegação de que o produto “3M MULTI SPRAY”, sob NCM nº 27.10.1999, se trata de óleo lubrificante e não como preparações concebidas para solver, diluir ou remover tintas, vernizes e outros (como entendeu a Decisão recorrida), vislumbro caber razão ao sujeito passivo, pois, conforme ficha técnica, às fls. 124 e 125 dos autos, o aludido produto é um óleo lubrificante em aerossol amplamente utilizado contra ferrugem e oxidação de superfícies metálicas e, como tal, sujeito ao Convênio ICMS 110/07, por ser mais específico, e não no Convênio ICMS 74/94, alterado pelo Convênio ICMS 104/08, pois tal produto não se caracteriza como preparações concebidas para solver, diluir ou remover tintas, vernizes e outros, mas, sim, como óleo lubrificante.

O autuante também compactua com tal conclusão em sua informação, às fls. 243 e 244 dos autos, ao afirmar que “A defesa anexa ficha técnica dos produtos, onde pode-se comprovar que tratam-se, realmente, de óleos lubrificantes. Sendo assim, a fiscalização acatou a solicitação do

autuado, refez os cálculos e apresenta os novos valores...”, relativos às duas primeiras infrações.

Diante de tal conclusão, após exclusão das exigências relativas ao produto acima, considero:

- a) subsistente em parte a primeira infração no valor de R\$9.347,36, conforme consignado à fl. 247 dos autos e na Decisão recorrida, quanto ao exercício de 2008, à fl. 371 dos autos, (descabe a exigência de R\$47,19, relativa ao exercício de 2009, por se tratar o Multi Spray de óleo lubrificante), cujos cálculos ocorreram nos termos do Convênio ICMS 110/07 e foram retificados pelo autuante;
- b) subsistente em parte a segunda infração no valor de R\$11.553,34, conforme consignado à fl. 328 dos autos, com as exclusões do produto “ADESIVO” (NCM 3506.1010), consignada na decisão da JJF de fl. 372 dos autos;

**INFRAÇÃO 2 - AJUSTES DE EXCLUSÕES E INCLUSÕES**

2008	CONV 74/94	CONV. 110/07	INCLUSÃO SPRAY(NCM GRUPO 2710)	EXCLUSÃO ADESIVO(NCM GRUPO 3506)	TOTAL MENSAL
JAN					
FEV	302,73	33,74		8,71	327,76
MAR	1.441,92	86,23		96,12	1.432,03
ABR	1.028,13	260,48		44,33	1.244,28
MAI	221,44	66,33		17,97	269,80
JUN	1.337,55	251,91		53,58	1.535,88
JUL	837,55	51,42		291,55	597,42
AGO	954,92	186,55		116,07	1.025,40
SET	1.479,09	176,91		8,80	1.647,20
OUT	244,53	196,67		28,38	412,82
NOV	279,18	262,03		358,24	182,97
DEZ	1.059,46	143,98		259,17	944,27
<b>TOTAL DE 2008</b>				<b>1.282,92</b>	<b>9.619,83</b>
<b>2009</b>					
JAN					0,00
FEV					0,00
MAR					0,00
ABR					0,00
MAI					0,00
JUN					0,00
JUL					0,00
AGO					0,00
SET	136,53				136,53
OUT	594,17				594,17
NOV	28,20				28,20
DEZ	1.174,81*				1.174,81
<b>TOTAL DE 2009</b>					<b>1.933,71</b>
<b>TOTAL DA INFRAÇÃO 2</b>					<b>11.553,54</b>

\*Erro material quanto ao mês de dezembro de 2009

- c) subsistente em parte a terceira infração no valor de R\$953,03, conforme consignado à fl. 373 dos autos, relativo aos meses de novembro e dezembro de 2009 (fl. 03).

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para modificar a Decisão recorrida e julgar o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE no valor de R\$21.853,71, devendo ser homologados os valores já recolhidos (fls. 357/360).

**VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência)**

Peço venia para divergir do ilustre Relator quanto ao seu posicionamento acerca da prejudicial de mérito, quanto ao 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. Para o deslinde da controvérsia envolvendo a matéria em pauta, recorrente neste CONSEF e nos tribunais judiciais pátrios, devo ater-me, curvando-me, a remansosa linha decisória de acolhimento dos

fundamentos recursais, para aplicar que as disposições contidas no Ary. 150, § 4º c/c art. 156, V do CTN.

Fundamento mais . É que, no âmbito do Poder Judiciário, 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 por adentrar na esfera de reserva legal de Lei Complementar à luz da Carta Política de 1988, que no seu art. 146, III, “b” preconiza que :

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência de tributos”.

O STJ harmonizando-se, pacificou a mesma posição no sentido de que ao sujeito passivo cabe antecipar o pagamento nos lançamentos por homologação, sem prévio exame da autoridade administrativa, 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.

Explicitando melhor, em se tratando de tributo sujeito à 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 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.

Constata-se, portanto, 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.

Cabe a ressalva, no ensejo, que a norma prescrita no art. 150, § 4º é regra especial face a do art. 173, I ambas do CTN. É que aquela regra – e não esta - aplica-se exclusivamente aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa fiscal. Logo, em vigendo regra especial, esta prefere à geral, como preceitua a LICC.

E não foi por outra razão que STJ assim se manifesta reiteradamente:

(...) 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, 1 a Seção, J. em 15/10/2009, CJ de 05/11/2009).

O Tribunal do Justiça do Estado da Bahia, em harmonia com a jurisprudência pacificada no STF e no STJ, firmou posição na mesma direção, como se infere da apelação nº 2007-4/2007 (órgão julgador : 5ª Câmara Cível . Relator : Antônio Roberto Gonçalves. Data do Julgamento :25/09/2007), e 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. Exposto isto, concluo

*que os pagamentos efetuados foram tacitamente homologados a lume do art. 150, § 4, do CTN, operando, destarte, a decadência e a extinção respectiva do crédito tributário.*

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto, em decisão por maioria quanto a preliminar de decadência, com voto de qualidade do presidente e, por unanimidade quanto ao mérito, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279115.0004/13-2**, lavrado contra **3M DO BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$21.853,71**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência) - Conselheiros: Maria Auxiliadora Gomes Ruiz, Paulo Danilo Reis Lopes 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, 25 de maio 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