

PROCESSO - A. I. Nº 278868.4001/12-7
RECORRENTE - CAMBUCI S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JF nº 0117-03/15
ORIGEM - IFEP - DAT/SUL
PUBLICAÇÃO - INTERNET 25/11/2015

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJE Nº 0353-12/15

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÃO SUCESSIVA DE SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. A legislação tributária aplicável, nos casos de prestações sucessivas de serviço de transporte, atribui ao tomador dos serviços a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do imposto devido, ficando expressamente excluída a responsabilidade do contribuinte substituído. Refeitos os cálculos mediante revisão efetuada por Auditor Fiscal estranho ao feito, o débito originalmente apurado ficou reduzido. Rejeitada a preliminar de decadência. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria. Não acolhida a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da Decisão primária que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, mantendo parte da exigência inicial no valor total de R\$52.015,48, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

O Auto lavrado em 10/12/2012 decorre de uma única infração que monta R\$56.219,67, e que acusa o Sujeito Passivo da falta de retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal, nos meses de fevereiro a setembro e dezembro de 2007; abril, julho a dezembro de 2008, com dados obtidos a partir do registro tipo 70 (Convênio ICMS 57/95) de arquivos informados à Secretaria da Fazenda pelo contribuinte autuado, bem como arquivos informados pelas suas prestadoras de serviço por meio dos arquivos SINTEGRA referentes ao período 2007/2008.

Da análise dos elementos trazidos aos autos, a 3ª JF, decidiu, por unanimidade, que é parcialmente procedente a acusação fiscal, com fulcro no voto condutor, abaixo transcrito.

VOTO

(...)

No mérito, o presente Auto de Infração trata da falta de retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal, nos meses de fevereiro a setembro e dezembro de 2007; abril, julho a dezembro de 2008. Fonte de dados: registro tipo 70 (Convênio 57/95) de arquivos informados à Secretaria da Fazenda pelo contribuinte autuado, bem como arquivos informados pelas suas prestadoras de serviço. Arquivos SINTEGRA referentes ao período 2007/2008.

O autuado alegou que de acordo com os arquivos que integram o Auto de Infração e que se encontram gravados em mídia anexa ao PAF, todas as operações de transporte que deram origem à autuação foram efetivadas por transportador que possui inscrição no Estado da Bahia. O número de cada uma dessas inscrições, data da operação e respectivo Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas – CTRC consta do aludido relatório e deveria ter sido verificado pelo autuante. Entende que as normas que atribuem sujeição passiva ao tomador do serviço de transporte violam frontalmente o Convênio ICMS nº 25, de 18/09/1990.

Efetivamente, o Convênio ICMS 25/90 estabelece que, “na prestação de serviço de transporte de carga por transportador autônomo ou por empresa transportadora de outra unidade da Federação não inscrita no cadastro de contribuintes do Estado de início da prestação, a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido poderá ser atribuída ao alienante ou remetente da mercadoria, exceto se microempreendedor individual ou produtor rural”.

Observe que a Constituição Federal atribuiu à lei complementar dispor sobre substituição tributária, conforme art.155, XII, “b”. Por sua vez, a Lei Complementar nº 87/96 tipificou as situações em que deve ser realizada a substituição tributária do ICMS, bem como, a quem atribuir a responsabilidade pelo seu pagamento (arts. 5º, 6º e 7º):

Art. 5º Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.

Art. 7º Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

O Estado da Bahia, através da Lei nº 7.014/96, na Subseção IV, “Da Substituição Tributária por Antecipação e das Demais Hipóteses de Pagamento por Antecipação”, art. 8º, inciso V, atribuiu ao contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados.

O Regulamento do ICMS do Estado da Bahia - RICMS-BA/97, vigente à época dos fatos, em dispositivos específicos, trata da matéria em comento, como segue:

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

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

§ 1º *Nas prestações de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal iniciados ou executados neste Estado, a responsabilidade atribuída ao sujeito passivo por substituição exclui a do contribuinte substituído, no tocante à obrigação principal.*

§ 3º *A base de cálculo do imposto devido pelo transportador, para efeitos de retenção pelo responsável, é a prevista no art. 62 e a alíquota é a correspondente às prestações internas ou interestaduais, conforme o caso.*

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

I - *o tomador do serviço de transporte, tanto na condição de remetente como de destinatário, quando inscrito neste Estado como contribuinte normal, assumirá a responsabilidade pelo imposto devido pelo prestador, na condição de sujeito passivo por substituição, devendo observar o seguinte (Redação atual dada pela Alteração nº 14, (Decreto nº 7725), de 28/12/99, DOE de 29/12/99:*

a) *fará constar, nas Notas Fiscais que acompanhem a carga:*

1 - *declaração de que o ICMS sobre o serviço de transporte é de responsabilidade do tomador;*

2 - *a expressão: “Dispensa de emissão de conhecimento de transporte a cada prestação autorizada nos termos do inciso II do art. 382 do RICMS.*

De acordo com os dispositivos legais reproduzidos neste voto, inclusive a regra inserta no RICMS-BA/97, constata-se que o tomador do serviço de transporte, quando inscrito na condição de contribuinte normal, é o responsável pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, por isso, não é acatada a alegação defensiva de ilegitimidade passiva, ressaltando-se que a responsabilidade atribuída

ao sujeito passivo por substituição, exclui a do contribuinte substituído.

Neste caso, entendo que o Fisco não tem a obrigação de buscar elementos de provas junto a terceiros. A responsabilização imposta pela substituição tributária tem exatamente o objetivo de concentrar a arrecadação e a fiscalização, de forma que o foco de atuação do fisco se restrinja a um número pequeno de contribuintes, proporcionando fiscalizações e controle mais efetivos. Atender ao pedido do defendente para intimar e/ou fiscalizar cada uma das empresas transportadoras é atentar contra a própria essência legislativa, que tem por fim, evitar exatamente o que o impugnante pede: que o fisco busque documentos nas empresas que prestaram serviço ao defendente, dificultando ou até mesmo impossibilitando a apuração do imposto devido. Se o contribuinte tivesse apresentado comprovação de recolhimento do imposto, tais valores poderiam ser excluídos do levantamento fiscal.

Entendo que não há como prosperar o argumento defensivo em relação aos alegados recolhimentos efetuados pelas transportadoras, considerando que a legislação tributária aplicável, conforme já mencionado anteriormente, nos casos de prestações sucessivas de serviço de transporte, atribui ao tomador dos serviços a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do imposto devido. Neste caso, fica expressamente excluída a responsabilidade do contribuinte substituído.

O autuado também alegou que constatou equívoco no levantamento fiscal, inclusive, que foi exigido ICMS que sequer é devido ao Estado da Bahia, porque os serviços de transporte foram contratados entre outras unidades da Federação.

Para viabilizar o deslinde do tema, o autuante solicitou que o autuado informasse os locais de início das prestações de serviço acobertadas pelos Conhecimentos Rodoviários de Transporte elencados nos Demonstrativos de Apuração dos valores cobrados no Auto de Infração em comento.

Foi realizada revisão por Auditor Fiscal estranho ao feito, sendo informado que foram analisados todos os prestadores de serviços em conjunto com os CTCRs anexados pelo autuado. O levantamento foi minucioso, sendo excluídas as operações que se iniciaram em outro Estado. Em síntese, o Auditor Fiscal encarregado pela diligência prestou as seguintes informações, conforme fls. 1706 a 1709: Informou que, adiantando-se neste processo, o autuado em 10/10/2013, protocolou manifestação igual e nos moldes como fez nos outros PAFs. Diante dos novos fatos, foi elaborada nova Informação Fiscal, na tentativa de correta identificação do início da prestação do serviço de transporte.

Quanto aos prestadores de serviço Dani Transporte Rodoviário de Cargas Ltda., Fedex Brasil Logística e Transporte S.A.(Rapidão Cometa), Patrus Transportes Urgentes Ltda., as prestações feitas por outras filiais destas transportadoras foram excluídas. São operações de devolução de mercadorias ou recebimento de matéria prima. Os levantamentos fiscais às fls. 345 a 351, foram substituídos pelos das folhas 1.710 a 1.715, sendo elaborado um novo demonstrativo de débito à fl. 1708, sob o impacto das alterações efetuadas nos meses respectivos.

Na manifestação apresentada após a revisão fiscal, o defendente reproduziu as alegações constantes na impugnação inicial e, em relação aos cálculos, alegou existência de erro. Afirmou que a alíquota de 17% não merece prosperar, uma vez que, segundo o disposto no art. 15 da Lei 7.014/96, sendo interestadual a operação, a alíquota deveria ser de 12%.

Na informação fiscal, foi esclarecido que as planilhas ou demonstrativos que compõem este Auto de Infração é a transcrição literal dos Conhecimentos de Transporte, respeitando-se a base de cálculo e alíquota (7%, 12% ou 17%) ali destacados.

Observe que após analisar o levantamento fiscal, não foi constatado erro na determinação da alíquota, considerando que o imposto foi apurado segundo a alíquota cabível para cada operação interestadual. Entretanto, ao serem transportados os valores apurados para o demonstrativo de débito, por uma limitação técnica do Sistema Automatizado de Emissão de Auto de Infração, a alíquota indicada nesses demonstrativos de débito será sempre 17%. Ou seja, a indicação da alíquota de 17% no demonstrativo de débito do Auto de Infração, por imposição do Sistema Informatizado de emissão de Auto de Infração utilizado atualmente pela SEFAZ/BA, não onerou o sujeito passivo, como se pode comprovar pelo confronto dos valores do imposto apurados no levantamento fiscal com o referido demonstrativo de débito.

Vale salientar, que embora o defendente não tenha acatado o resultado da revisão fiscal, alegando que ainda constatou no levantamento fiscal operações iniciadas em outro Estado, não apontou objetivamente essas operações, o que poderia proporcionar as exclusões necessárias.

Acato os demonstrativos elaborados na revisão fiscal efetuada por Auditor Fiscal estranho ao feito e concluo pela subsistência parcial do presente lançamento, de acordo com o levantamento fiscal às fls. 1710 a 1716, e demonstrativo de débito à fl. 1708.

O defendente também requereu que a multa aplicada fosse afastada, alegando que a ausência de recolhimento não ocorreu por má-fé, mas sim por estrita observância ao Convênio 25/90.

Independentemente da demonstração da não ocorrência de má-fé, não há como acatar o pedido do impugnante

para redução ou cancelamento da multa, haja vista que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem a competência para apreciação de pedido de dispensa ou redução da multa por infração de obrigação principal. Esta competência é da Câmara Superior deste CONSEF, consoante o art. 159, do RPAF/99.

Recomenda-se que após a conclusão definitiva deste PAF, sejam devolvidos os Conhecimentos de Transporte originais anexados aos autos, tendo em vista que são necessários para o contribuinte comprovar suas operações junto a outros órgãos, inclusive a Receita Federal.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme demonstrativo de débito à fl. 1708.

Devidamente intimado, o recorrente interpõe Recurso Voluntário, tempestivo, colacionadas às fls. 1760/1772.

Em sua peça recursal, após relato dos fatos e inconformado com o desfecho dado pelo julgamento de 1ª instância, o sujeito passivo constrói a sua tese recursal aduzindo que a Decisão emanada da 3ª Junta de Julgamento Fiscal não pode prosperar em razão dos fatos, argumentos e fundamentos jurídicos.

Por primeiro registra que é nula a Decisão de piso por cerceamento do direito de defesa. Citando trecho do voto condutor que denega o pedido de perícia fiscal, registra que o Auditor Fiscal ignorou e deixou de analisar centenas de cópias de documentos que teriam o condão de elidir a acusação fiscal. Fazendo remissão ao princípio da verdade material, consigna que a perícia requerida visa a verificação dos dados e informações sobre apuração e recolhimento do ICMS realizado pelas empresas transportadoras que lhes prestaram serviços em obediência ao Convênio 25/90.

Nesse diapasão, insiste que apenas por meio de perícia fiscal – análise e verificação dos documentos relativos ao período de 2007 e 2008 -, é que se poderia apurar a verdade dos fatos. Arrola os seguintes documentos: 1. *Registros de Saídas das prestadoras de serviços de transporte (itens 01 e 02 do AIIM);* 2. *Registros de Apuração do ICMS prestadoras de serviços de transporte (itens 01 e 02 do AIIM);* 3. *Conhecimentos de Transportes Rodoviários de Carga (CTRC) objeto da autuação (itens 01 e 02 do AIIM);* 4. *Declaração Mensal de Apuração (DMA) das prestadoras de serviços de transporte (itens 01 e 02 do AIIM);* 5. *SINTEGRA das prestadoras de serviços de transporte (itens 01 do AIIM);* e 6. *Outros documentos cuja análise seja reputada necessária pelo d. Órgão Julgador para plena verificação do imposto recolhido ou eventualmente devido pelo recorrente.*

Reitera a indicação do seu assistente técnico e formula quesitação.

Entende nula a Decisão de piso.

No mérito, dizendo do entendimento da JJF derredor da sua responsabilidade pelo recolhimento do ICMS exigido, afirma que os fundamentos da Decisão vergastada são contrários às provas dos autos, aí entendido que os pagamentos feitos pelas prestadoras de serviços foram comprovados por documentos, tudo em perfeito alinhamento com o Convênio ICMS 25/90.

Afirma que a planilha elaborada pelo autuante contém os números dos CTRC's, CNPJ's, Inscrições Estaduais e o valor de cada operação vinculada a cada transportadora, e que se cotejados os ditos elementos com os documentos anexos à impugnação (Doc. 03-A), restará provada a improcedência da autuação. Nessa linha, exemplificando, assevera que em relação à Transportadora Expresso JFW Transportes Ltda., com Inscrição Estadual nº 077.883.182, os CTRC's anexados demonstram que a referida empresa destacou e pagou o ICMS devido na operação de transporte, o que pode ser facilmente verificado na tabela elaborada pelo autuante. Prosseguindo, registra que o fisco pode proceder a verificações cabais por meio dos registros de saídas e de apuração e DAE's das transportadoras envolvidas nas operações, o que justificaria a perícia fiscal.

Diz da necessidade de cancelamento da cobraça ante o fato de que o imposto já teria sido recolhido.

Ressalta a ausência de prejuízo ao erário, diz do *bis in idem* para a hipótese de manutenção do Auto de Infração, bem assim a multa que toma contorno de confisco. Registra que o lapso formal

não autoriza o Estado a exigir imposto em duplicidade, pois, nessa hipótese restaria concretizado o enriquecimento sem causa.

Registra a sua boa-fé aduzindo que se não procedeu ao recolhimento do imposto, o fez porque as transportadoras contratadas, partícipes da relação jurídica, pagaram todo o tributo devido ao Estado, conforme dispõe o Convenio ICMS nº 25/90.

Quanto à multa, evocando o art. 159, do RPAF/Ba, requer o afastamento.

Por derradeiro, repisando as suas razões, pugna pela declaração de nulidade do acórdão recorrido por cerceamento de direito de defesa e, no mérito, requer que seja reconhecido o recolhimento do imposto exigido no presente Auto de Infração (feito pelas transportadoras), o que deverá ser comprovado por meio de perícia, para que seja julgada improcedente a acusação fiscal. Subsidiariamente, considerando a sua boa-fé, requer que seja afastada a multa cominada à infração em lide.

A PGE/PROFIS, por intermédio da Dra. Maria José Coelho Sento-Sé, exara Parecer colacionado aos autos, fls. 1780/1782, no qual opina pelo improvimento do Recurso Voluntário para manutenção do lançamento.

Entende a n. Procuradora que não há hipótese de nulidade do Auto de Infração, destacando que foge à competência deste Conselho apreciar matérias que versem sobre a inconstitucionalidade ou ilegalidade da legislação tributária estadual.

Registra que o indeferimento do pedido do pedido de da perícia não representa cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, lembrando que o julgador de piso apreciou a pretensão da oro recorrente, declarando expressamente a desnecessidade da perícia em face das provas materiais colacionadas aos autos, em consonância com os termos do art. 147, I, “a” e II, do RPAF/99. Ainda derredor da perícia cujo pedido foi reiterado, com os mesmos fundamentos da Decisão de piso, entende que não se revela necessária.

No mérito, registra que nos termos da Lei estadual e do RICMS, o tomador do serviço de transporte, quando inscrito na condição de contribuinte normal é, na condição de sujeito passivo por substituição, o responsável pelo lançamento e recolhimento do ICMS, razão pela qual inexistente a ilegitimidade passiva suscitada pelo autuado. Consigna que como no caso em tela, a responsabilidade atribuída ao sujeito passivo por substituição tem o condão de excluir a do contribuinte substituído, lembrando que é espírito da norma da substituição tributária a concentração da arrecadação e da fiscalização do tributo.

Quanto aos recolhimentos efetuados pelas transportadoras, entende que não deve ser acolhida a tese recursal, pois, a legislação, nos casos de prestações sucessivas de serviço de transporte atribui ao tomador dos serviços a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do imposto devido, o que exclui, de forma expressa, a responsabilidade do contribuinte substituído.

No que toca ao pedido de dispensa da multa por descumprimento de obrigação principal, registra que falece competência à Câmara de Julgamento Fiscal para decidir sobre a matéria, cabendo ao contribuinte, conforme estabelece o art. 159, do RPAF/Ba, endereçar seu pedido à Câmara Superior deste CONSEF.

Como dito, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

VOTO (Vencido quando à preliminar de decadência)

Trata o presente de Recurso Voluntário, tempestivo, interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar a Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal deste CONSEF, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do imposto exigido no presente Auto de Infração.

Cinge-se o presente recurso à apreciação das razões recursais atinentes ao julgamento de primeiro grau que julgou procedente a acusação de falta de retenção do ICMS e o consequente

recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal.

Não suscitada em sede recursal, ainda que suscitada na impugnação, vejo que parte das operações estão alcançadas pela decadência, exatamente aquelas anteriores a 19/12/2007.

Sobre este tema, que no seio deste Conselho de Fazenda não é pacífico, entendo que há de ser discutida a matéria motivadora da diligência dirigida à PGE/PROFIS, com vistas à emissão de Parecer sobre eventual decadência de constituição do crédito tributário, à luz do que dispõe o CTN sobre a matéria, das diversas decisões do STF, bem como da Súmula Vinculante nº 08.

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”.

Entendo, em uma análise rápida e rasa, que a aplicação do COTEB para fins de estabelecimento do início da contagem do prazo decadencial viaja em rota de colisão com o quanto disposto no CTN e com o quanto estabelecido pela Súmula Vinculante nº 08 editada pelo STF. Da leitura dos votos que embasaram e desvendam a questão por trás do breve texto da Súmula Vinculante nº 08 (RE's 559943-4, 559882-9, 560626-1, 556664-1, dentre outros), percebe-se que o STF concluiu que a prescrição e decadência só poderiam ser disciplinados por lei complementar, vez que a matéria envolve institutos gerais do direito tributário.

Nessa mesma esteira, me parece claro que, em nome da equidade e da segurança jurídica, a determinação do Supremo Tribunal Federal por via da Súmula Vinculante nº 08, é no sentido de que somente o CTN poderá prever prazos prescricionais e decadências em torno de matéria tributária, e desse modo, a princípio, não poderia o COTEB tratar da matéria em questão.

Nesse contexto, me permito lembrar que uma Súmula Vinculante tem poder impositivo, tudo em razão do seu caráter e efeito vinculativos 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.

Por outra banda, a afirmativa do preclaro Procurador Geral do Estado de que *“...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 prazos estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN”*, salvo melhor inteligência, indica com grande clareza e veemência a necessidade de alinhamento da legislação estadual com o CTN, o que robustece a minha tese de que o prazo decadencial deve ser aquele estabelecido pelo Código Tributário Nacional e corroborado pela Súmula Vinculante nº 08, ou seja, cinco anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador.

Avançando na análise, pertinente lembrar que a matéria que gravita em torno da aplicação das disposições contidas no parágrafo 4º, do art. 150, ou do inciso I, do art. 173, do CTN, relevante trazer à baila o fato de que ainda haja alguma divergência sobre o tema, não se pode negar que a competência para definir prazos decadenciais já está pacificada, ou seja, está expresso na Constituição Federal de 1988 que somente lei complementar pode disciplinar sobre prescrição e decadência em direito tributário, conforme se depreende do seu art. 146, III, “b”, Carta Maior, como segue:

“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”.

Sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal assim se posicionou:

“Após o advento da CF/88, com previsão expressa nesta alínea no sentido de que se trata de norma geral em matéria tributária, tem-se todos os elementos para afirmar, categoricamente, que estão sob reserva de lei

complementar. O STF já firmou posição acerca da matéria, e o STJ, recentemente, tem se pronunciado no sentido de que os dispositivos da LEF não podem prevalecer em face do CTN, conforme se pode ver dos precedentes acerca da interrupção da prescrição pela citação, em nota ao art. 174, parágrafo único, inciso I, do CTN” (in Direito Tributário, Editora Livraria do Advogado, 10ª. Ed., pág. 94).

“A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios de lei complementar de normas gerais (art. 146, III, b). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais” (Plenário, RE 148754-2/RJ, excerto do voto do Min. Carlos Velloso).

Feitas as exposições acima, não restam dúvidas de que a fluência do prazo decadencial se interrompe somente após a regular intimação do sujeito passivo, razão pela qual os créditos lançados e referentes a fatos geradores ocorridos anteriormente a 12/12/2008, de fato foram fulminados pela decadência, o que implica na extinção do crédito tributário, consoante determina o inciso V do art. 156 do CTN.

Nessa linha, pelos motivos acima alinhavados, entendo que as operações ocorridas anteriormente a 19/12/2007, não mais poderão ser exigidas pelo fisco da Bahia, porquanto, no meu entendimento, alcançada pela decadência.

Nesses termos, de ofício, VOTO no sentido de julgar improcedente o lançamento na parte que estão incluídas as operações anteriores a 19/12/2007.

Superada por maioria de votos a matéria que atine a decadência do direito de Fisco, avanço sobre as razões recursais.

Em apertada síntese, a tese de insurgência contra o julgado de primeira instância de julgamento administrativo tem assento na suposta nulidade do Acórdão recorrido por cerceamento do direito de defesa, bem como na improcedência da autuação em razão de as transportadoras que lhes prestavam serviços terem, supostamente, feito o recolhimento do imposto devido para as operações que deram azo à acusação fiscal.

Quanto ao primeiro ponto, a nulidade da Decisão recorrida, vejo que não assiste razão à impetrante. Fato é que o RPAF/Ba, no seu art. 147, II, autoriza o julgador a denegar pedido de perícia fiscal sempre que a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos, for desnecessária em vista de outras provas produzidas ou a verificação for impraticável.

Compulsando os autos, vejo que em face da acusação e das provas carreadas aos autos, a negativa ao pedido formulado pela oro recorrente não inquina de nulidade a Decisão sob ataque, vez que os julgadores de piso entenderam que *“a prova pretendida não depende do conhecimento especial de técnicos, sendo desnecessária em vista de outras provas produzidas nos autos”*. Nesse caminhar, sendo prerrogativa do julgador, também sendo a negativa devidamente fundamentada, não há que se falar nulidade da Decisão recorrida.

Afasto a preliminar suscitada.

No mérito, aduz no recorrente que é improcedente a exigência fiscal porquanto o imposto exigido já tivesse sido recolhido pelas transportadoras que lhes prestava serviços, o que na hipótese de manutenção da exigência fiscal redundaria em exigência em duplicidade do ICMS derivado de um único fato gerador.

Analisando a matéria, alguns pontos precisam ter relevo. O primeiro deles diz respeito à substituição tributária. Nesse ponto, a legislação estadual amparada na CF/88 e na LC 87/96, atribui ao tomador de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de trato sucessivo, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, o que impõe a retenção e recolhimento do imposto devido nas operações correspondentes, tudo expresso de forma clara e amiudada nos artigos 380 e 382 do RICMS/Ba.

A considerar a regra de regência da matéria, devidamente transcrita no voto da Decisão vergastada, não se discute a obrigação da oro recorrente no que concerne à retenção e recolhimento do imposto devido nas operações em voga.

Outro ponto que merece relevo é o fato de o recorrente ter trazido aos autos vários e vários CTC's de inúmeras transportadoras, sendo certo que em todos os documentos há o destaque do ICMS, entretanto, sem a devida comprovação de que o imposto devido teria sido efetivamente recolhido.

É óbvio que o legislador jamais teve a intenção de fazer exigir imposto em duplicidade para um único fato gerador, contudo, há que se ter claro que diante da regra que impõe a substituição tributária a que se submete a oro recorrente, ainda que reste caracterizadas como indiciárias as provas de que o imposto exigido teria sido recolhido pelo substituído, tais provas não são cabais, pois, como dito não há prova do recolhimento do imposto devido, nem a vinculação de um eventual recolhimento aos CTC's trazidos aos autos.

Entendo que uma vez provado o quanto alegado pelo recorrente, poder-se-ia aventar a possibilidade de afastamento da exigência fiscal, com a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, contudo, tal hipótese não se concretiza nos autos, pois, o mero destaque do imposto nos CTC's não autoriza a conclusão, como dito acima, de que o imposto teria sido efetivamente recolhido aos cofres do Estado.

A considerar que a legislação, indubitavelmente, atribui ao Recorrente a condição de Sujeito Passivo por substituição, cabe a ele e somente a ele, fazer prova de que o tributo foi devidamente recolhido, o que não foi feito nos presentes autos, afastando a possibilidade de provimento do apelo recursal. Nessa esteira, colhidas as provas necessárias, pode o Sujeito Passivo, por óbvio, intentar a restituição do imposto que comprovadamente tenha sido recolhido em duplicidade.

Por tais motivos, não há que se prover qualquer pedido de diligência ou perícia fiscal no sentido de buscar provas que devem ser produzidas pelo recorrente.

Quanto ao pedido de afastamento da multa, me alinho ao Parecer da PGE/PROFIS no sentido de que esta CJF é incompetente para apreciar tal pleito, sendo atribuição da Câmara Superior receber e processar o pedido do recorrente. A afirmativa que aqui se faz, em que pese ter sido revogado o art. 159, do RPAF/Ba, tem fundamento no fato de que o Auto de Infração foi lavrado em momento anterior à edição do Decreto nº 16.032, que passou a vigorar em 11/04/2015 e que revogou o acima referido art. 159 - também a defesa e o Recurso Voluntário foram protocolizados antes da entrada em vigor do referido Decreto.

Em assim sendo, ainda que revogado o art. 159, do RPAF/Ba, entendo que é competência da Câmara Superior a apreciação do pedido de afastamento da multa formulado pelo recorrente.

Por tudo o quanto exposto e superada a preliminar de mérito, voto no sentido de NÃO ACOLHER a preliminar de nulidade e no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao apelo recursal.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência)

Quero pedir vênua ao nobre relator para apresentar entendimento divergente daquele esposado em seu voto, no que se refere à arguição de decadência, deduzida pela recorrente, nos termos do que passo a expor.

Entendo que não há de ser acolhida a pretensão recursal uma vez que o Código Tributário do Estado da Bahia fixa período decadencial distinto daquele previsto no CTN. De fato, embora este último diploma normativo fixe o marco temporal de cinco anos após a ocorrência do fato gerador, essa regra somente se aplica na hipótese de vácuo legal, conforme § 4º do art. 150.

“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 (grifos acrescidos)."

Acontece que o legislador baiano tratou de prever prazo distinto para efetivação do lançamento, conforme inciso I do art. 107-A do Código Tributário do Estado da Bahia (vigente à época da ocorrência dos fatos geradores), *in verbis*:

"Art. 107-A. O direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de 5 anos, contado:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
..."

Assim, a norma especial, contida no código baiano, afasta a incidência da norma genérica, prevista no CTN. O que nos leva a concluir que no dia 03/07/2013 (data da ciência por parte do sujeito passivo) não havia ainda ocorrido a decadência do direito de lançar o crédito relativo às operações realizadas no exercício de 2008, o que somente se daria em janeiro de 2014, nos termos do inciso I do art. 107-A, acima citado.

É importante que se diga que a Constituição Federal não proibiu que as unidades federativas legislassem acerca da decadência, apenas atribuiu à lei complementar a competência de emitir "NORMAS GERAIS", conforme se pode depreender do texto do art. 146, reproduzido abaixo.

"Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

...
b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
..."

Não há, por isso, vedação a que os entes federativos emitam norma específica acerca da matéria, especialmente na hipótese em que o texto do CTN remete tal mister à lei ordinária.

Qualquer interpretação que implique subtrair aos Estados a competência para editar leis próprias e específicas atentaria contra o princípio federativo, erigido ao patamar de cláusula pétrea da CF/88, conforme § 4º do seu art. 60, reproduzido *in verbis*.

"Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

...
§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:
I - a forma federativa de Estado;
..."

A interpretação do art. 146 da Carta Magna precisa ser guiada por uma ponderação dos interesses constitucionalmente protegidos, de forma a não sacrificar o princípio federativo, em nome de um suposto "garantismo".

É, portanto, harmônica com o ordenamento jurídico a edição da lei baiana, a qual não se deu no vazio normativo, nem tampouco foi erigida à revelia do Sistema Tributário Nacional, pois guarda consonância com o § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, conforme já citado.

Considerando que o CTN possui estatura de lei complementar nacional (já que assim foi recepcionado pela CF/88), como tal, dispôs acerca do tema decadencial nos seus artigos 150 e 173, em perfeita harmonia com a regra de reserva legal prevista no art. 146, III, "b" da carta magna.

O legislador complementar exercitou, portanto, em seu art. 150, a prerrogativa que lhe foi conferida pelo texto constitucional, remetendo este ponto específico da matéria para regulação por lei ordinária. Emitiu, assim, uma norma subsidiária, aplicável sempre que não houver regra específica editada pela unidade federada.

Não há, por isso, contrariedade ao texto maior na medida em que o legislador constituinte não vedou a edição de lei ordinária para tratar da matéria, nem tampouco vedou que a LC pudesse remeter a matéria ao legislador ordinário.

Ora, as leis emanadas do poder legislativo (estadual e federal), no exercício regular das prerrogativas conferidas a esse poder, presumem-se constitucionais até que venha a ser declarado em contrário pelo órgão competente para tal, que é o STF. Gozam, por isso, de exigibilidade ampla e irrestrita, sendo vedado que os cidadãos em geral, e os servidores públicos em especial, neguem-lhes aplicabilidade.

Por conseguinte, enquanto a inconstitucionalidade não venha a ser declarada (de forma concentrada), há de se aplicar a legislação vigente, com todas as suas letras.

Ademais, considerando que o legislador estadual editou uma lei, expressamente autorizado pelo CTN, não pode haver declaração de inconstitucionalidade somente da lei baiana, sem que se declare, concomitantemente, inconstitucional o § 4º do art. 150 do diploma normativo já citado, o que atentaria contra o princípio federativo.

E não se diga que a norma estadual contraria a Sumula Vinculante nº 08, emitida pelo STF (como chega a afirmar o relator), pois a sua vinculação guarda pertinência apenas com o enunciado, não sendo possível, ao intérprete, avançar além do seu texto para atingir diplomas normativos outros que não aqueles especificamente ali previstos, quais sejam os dispositivos da Lei de Custeio da Previdência Social. Não há, portanto, qualquer referência à lei baiana, não sendo possível, por isso, afastar a sua incidência, baseando-se, apenas, nas razões de decidir.

Ex-positis, em obediência ao que dispõe o Código Tributário Estadual e em prestígio aos princípios federativo e da presunção de constitucionalidade dos atos legais emanados do poder público, não há que se falar em decadência do direito de lançar na medida em que os valores relativos às competências de 2007 poderiam, ainda, ser lançados até dezembro de 2012, com amparo no do inciso I do art. 107-A do COTEB.

Considerando que o presente auto de infração foi lavrado em 10/12/2012, afasto a alegação prejudicial de decadência.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria em relação à preliminar de decadência, com voto de qualidade do presidente e, por unanimidade quanto ao mérito, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **278868.4001/12-7**, lavrado contra **CAMBUCCI S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$52.015,48**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

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

Sala das sessões do CONSEF, 04 de novembro de 2015.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – RELATOR/VOTO VENCIDO
(preliminar de decadência)

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - VOTO VENCEDOR
(Preliminar de decadência)

ELDER DOS SANTOS VERÇOSA - REPR. DA PGE/PROFIS