

PROCESSO	- A. I. Nº 274068.0006/15-4
RECORRENTE	- ATAKAREJO DISTRIBUIDOR DE ALIMENTOS E BEBIDAS EIRELI (O ATAKAREJO)
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0029-05/16
ORIGEM	- IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 26/09/2016

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0185-11/16

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA INTEGRAL COM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA AJUSTE DE ESTOQUES. **a) BEBIDAS.** Não acolhida a arguição de decadência. O autuado não trouxe aos autos qualquer elemento que elidisse a infração. Mantida a exigência tributária; **b) MACARRÃO INSTANTÂNEO.** Ficou demonstrado que os documentos de arrecadação, bem como as planilhas e demais arguições não elidem a exigência fiscal. Infração mantida. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. Apurada a falta de registro de entradas de mercadorias e consequente presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis. Justificado o levantamento em aberto pelo autuante, bem como não foi elidida a presunção legal de omissão de saída. Confirmado o acerto da aplicação da multa de 100%. Infração integralmente mantida. Rejeitadas as arguições de decadência, de nulidade e concessão de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO.** Vencido o voto do relator. Decisão por maioria quanto a infração 3 e, decisão não unânime quanto as infrações 4 e 5.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto com base no art. 169, I, “b”, do RAPF/BA, contra a Decisão da 5ª JJF, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 19/06/15, para exigência do ICMS no valor de R\$249.556,53, em decorrência de 05 infrações, sendo objeto do recuso somente as infrações 03, 04 e 05 a seguir descritas:

*INFRAÇÃO 3 - Deixou de recolher por antecipação tributária o ICMS relativo ao ajuste de estoque de produto que passou a ser incluído no regime de substituição tributária. O contribuinte recolheu a menor a antecipação tributária do ICMS relativo ao ajuste de estoque de bebidas quentes, produtos de limpeza e produtos de papelaria, estabelecido nos itens 2, 36 e 38 do inciso II do art. 353 do RICMS/BA, alterado pelo Decreto nº 11.806/09. O cálculo foi feito de acordo com o art. 3º do Decreto nº 11.806/09. Tudo conforme anexos 3 e 4, que fazem parte deste auto e cujas cópias foram entregues ao contribuinte. Multa de 60% - Art. 42, II, "d", da Lei nº 7.014/96 - Valor Histórico: R\$107.276,38;*

*INFRAÇÃO 4 - Deixou de recolher por antecipação tributária o ICMS relativo ao ajuste de estoque de produto que passou a ser incluído no regime de substituição tributária. O contribuinte não recolheu a antecipação tributária do ICMS relativo ao ajuste de estoque de macarrão instantâneo, estabelecido no item 11.4.3, do inciso II do art. 353 do RICMS/BA, alterado pelo Decreto nº 12.156/10. O cálculo foi feito de acordo com o art. 3º do Decreto nº 12.156/10. Tudo conforme anexos 5, 6, 7, 8 e 9 que fazem parte deste auto e cujas cópias foram entregues ao contribuinte. Multa de 60% - Art. 42, II, "d", da Lei nº 7.014/96 - Valor Histórico: R\$17.123,44;*

*INFRAÇÃO 5 - Falta de recolhimento do imposto pela presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis anteriormente, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de contabilização de entradas de mercadorias, caracterizando a existência de saídas não contabilizadas empregadas no pagamento das citadas entradas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício aberto. O levantamento quantitativo de estoque apresentou em 31/05/2010 uma quantidade negativa, o que implica em entrada de mercadoria sem nota fiscal. Tudo conforme anexos 5, 6, 7, 8, 9, 10 e 11 que fazem parte deste auto e cujas cópias foram entregues ao contribuinte. Multa de 100% - Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96 - Valor Histórico: R\$191,62.*

Após a apresentação da Defesa (fls. 122/131), na qual reconheceu o débito em relação às infrações 1 e 2, e da correspondente Informação Fiscal (fls. 145/152) que opinou pela procedência total da autuação, a instrução foi concluída e os autos remetidos à apreciação pela 5ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração, o que fez nos seguintes termos:

**VOTO**

*O presente lançamento de ofício contempla 05 infrações à legislação do ICMS, já devidamente relatadas. O sujeito passivo reconhece as infrações 01 e 02, em relação às quais ficam mantidas as respectivas exigências tributárias.*

*Após a análise dos termos constantes na peça defensiva, concluo, de forma preliminar, pela rejeição das nulidades arguidas pelo autuado, uma vez que: a descrição dos fatos e sua capitulação legal são condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável; foi obedecido o devido processo legal, através do qual o impugnante exerceu a ampla defesa e o contraditório, haja vista que o autuado obteve as peças necessárias a sua defesa, bem como foram obedecidos os prazos previstos legalmente e demais exigências formais. Em relação à infração 05 não há, também, nulidade, na medida em que a arguição de que houve o recolhimento do imposto, ora exigido, será enfrentada na análise do mérito.*

*O sujeito passivo, em sua preliminar de mérito, argui decadência alegando que a revogação do art. 107-A da Lei nº 3.956/81 atinge os fatos gerados antes de 25-06-2010. Acompanho o entendimento da autuante de que a revogação do art. 107-A da Lei nº 3.956/81 dada pela Lei 13.199/14 não retroage os efeitos para antes de 29/11/14. Esse entendimento acompanha a jurisprudência desse CONSEF e da PGE/PROFIS, de que a revogação do art. 107-A do COTEB decorrente do advento da Lei nº 13.199 de 29/11/2014, por se tratar de norma jurídica de natureza material e não procedural, não pode retroagir para surtir efeito em relação a fato gerador ocorrido sob a égide da legislação tributária à época vigente. (Acórdãos CJFs nºs 0031-11/15 e 0050-12/15).*

*Assim, não cabe a arguição de decadência, alinhada pelo sujeito passivo, diante da regra disposta no art. 173, I do CTN, cujo prazo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, determinação esta repetida no art. 107-A do COTEB (Lei nº 3.956/81), vigente à época da ocorrência dos fatos geradores e da lavratura do Auto de Infração.*

*Destarte, já que o Auto de infração foi lavrado em 2015, bem como a respectiva ciência, os fatos geradores de 2010 só estariam atingidos pela decadência em 01-01-2016.*

*No que alude à análise do mérito relativa à infração 04, informa o autuante que intimou à fl. 10, em 25-05-2015, para apresentar: "a) relação do estoque dos produtos determinados no item 11.4.3 do inciso II, do art. 353 do RICMS (macarrão instantâneo) existente no estabelecimento em 31/05/2010 com quantidade, preço da última entrada e cálculo do ICMS substituído e, b) relação dos DAE's de pagamento do ICMS substituído do estoque de macarrão instantâneo em 31/05/2010. Até o momento da lavratura do auto de infração a empresa não apresentou nenhum documento. Portanto, a planilha das folhas 143 (DOC. 03) só foi apresentada após a ciência do auto de infração".*

*O exame da planilha anexada pelo impugnante, à fl. 143 dos autos, conforme demonstra o autuante, foi efetuada com base em valores incorretos, tendo em vista que o cálculo do imposto tinha como referência o último preço de aquisição do produto, conforme exemplo trazido pelo autuante:*

- "a) código 65009-9 tem preço da aquisição mais recente no anexo 7 de 0,38 e na planilha do contribuinte de 0,31;*
- b) código 65008-9 tem preço da aquisição mais recente no anexo 7 de 0,38 e na planilha do contribuinte de 0,31;*
- c) código 65011-0 tem preço da última entrada no anexo 7 de 0,38 e na planilha do contribuinte de 0,31;*
- d) código 5320-1 tem preço da aquisição mais recente no anexo 7 de 0,45 e na planilha do contribuinte de 0,36;*
- e) código 14043-0 (MAC INS MAGGI LAMEN CALINHA CAI 85GR) tem preço da aquisição mais recente no anexo 7 de 0,45 e na planilha do contribuinte de 0,37;*
- f) código 101185-5 (MAC INS MAGGI LAMEN CALINHA CAI 85GR) tem preço da aquisição mais recente no anexo 7 de 0,45 e na planilha do contribuinte de 0,35;*
- g) código 101183-9 (MAC INS MAGGI LAMEN CALINHA LV1 85gr) tem preço da aquisição mais recente no anexo 7 de 0,42 e na planilha do contribuinte de 0,33;*
- h) código 5894-7 tem preço da aquisição mais recente no anexo 7 de 0,45 e na planilha do contribuinte de 0,36;*
- i) código 99914-8 tem preço da aquisição mais recente no anexo 7 de 0,31 e na planilha do contribuinte de*

0,26;

- j) código 99915-6 tem preço da aquisição mais recente no anexo 7 de 0,31 e na planilha do contribuinte de 0,26;
- k) código 99916-4 tem preço da aquisição mais recente no anexo 7 de 0,31 e na planilha do contribuinte de 0,26; e,
- l) código 99917-2 tem preço da aquisição mais recente no anexo 7 de 0,31 e na planilha do contribuinte de 0,26;"

Assim como a autuante, entendo que o sujeito passivo apresenta a planilha (Doc 03), contudo não trouxe maiores informações sobre como identificou ou como levantou os preços constantes da planilha, não se constituindo em elemento probatório do valor da antecipação sobre o estoque de macarrão instantâneo, na medida em que o Decreto do Estado da Bahia nº 12.156 de 28.05.2010, em seu art. 3º determina a metodologia a ser aplicada para efeito de antecipação do estoque do aludido produto.

Em relação ao DAE (DOC. 02), apresentado pela defesa, referência 05/2010, foi considerado pela fiscalização como pagamento da substituição tributária sobre as mercadorias sujeitas à antecipação adquiridas em maio de 2010, conforme afirma o autuante.

Destarte, considerar este DAE no valor de R\$ 6.914,50 (em anexo - Doc. 02, para a antecipação sobre estoque de macarrão instantâneo exigido na infração 04 é considerar realmente o mesmo DAE para pagar duas obrigações.

Considero mantida a infração 4, bem como mantida a infração 03, na medida em que o sujeito passivo não trouxe aos autos provas de recolhimento do imposto ora exigido.

Quanto à infração 5 foi imputada ao sujeito passivo a falta de recolhimento do imposto pela presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis anteriormente, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de contabilização de entradas de mercadorias, caracterizando a existência de saídas não contabilizadas empregadas no pagamento das citadas entradas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício aberto. O levantamento quantitativo de estoque apresentou em 31/05/2010 entrada de mercadoria sem nota fiscal.

Explica a autuante, com relação à arguição do impugnante de que foi feito levantamento aberto, que o sujeito passivo foi notificado para apresentar relação do estoque dos produtos determinados no item 11.4.3 do inciso II, do art. 353 do RICMS (macarrão instantâneo) existente no estabelecimento em 31/05/2010, com quantidade, preço da última entrada e cálculo do ICMS substituído. Assim, a autuante teve que efetuar um levantamento quantitativo para identificar o montante de macarrão instantâneo em 31/05/2010. Com base nesse levantamento a autuante apurou a falta de antecipação do estoque existente que resultou na infração 4.

Esse mesmo levantamento permitiu a identificação de entrada de macarrão instantâneo sem a devida nota fiscal de entrada, justificando o levantamento em exercício aberto e gerando os fatos que resultaram na infração 05, cuja presunção de omissão de saída não foi elidida pelo impugnante.

Quanto à arguição em relação à infração 05 de que foi aplicada incorretamente a multa de 100%, com base no art. 42, III da Lei 7014/96, pois considerou que houve tanto omissão de entrada como omissão de saída, cabendo aplicação do artigo 13, inciso I, da Portaria nº 445/98, resta alinhar que a aludida portaria foi publicada antes da alteração introduzida no inciso III do art. 42 da Lei 7014/96, que antes previa a multa de 70% e a partir de 31/03/2010, passou a prevê a multa de 100%, conforme se pode verificar a seguir:

**“Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:**

...  
**III - 100% (cem por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, apurando-se a ocorrência de:**

**Nota 2: A redação atual do inciso IIII do caput do art. 42 foi dada pela Lei nº 11.899, de 30/03/10, DOE de 31/03/10, efeitos a partir de 31/03/10. Nota 1: Redação original, efeitos até 30/03/10: "III - 70% (setenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, em razão da falta de registro de documentos fiscais nos livros fiscais próprios, apurando-se a prática de atos fraudulentos, tais como suprimento de caixa de origem não comprovada, saldo credor de caixa, passivo fictício ou inexistente, entradas ou pagamentos não contabilizados, ou quaisquer outras omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal, inclusive mediante levantamento quantitativo de estoque;"**

- a) saldo credor de caixa;
- b) suprimento a caixa de origem não comprovada;

- c) manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes;
- d) entradas de mercadorias ou bens não registrados;
- e) pagamentos não registrados;
- f) valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por:
  - 1 - instituições financeiras;
  - 2 - administradoras de cartões de crédito ou débito;
  - 3 - “shopping centers”, centro comercial ou empreendimento semelhante;
- g) outras omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal, inclusive mediante levantamento quantitativo de estoque.”

Assim, a aplicação da multa de 100% está em consonância com o que determina o art. 42, III da Lei 7.014/96, com a alteração e redação dada pela Lei nº 11.899, de 30/03/10, DOE de 31/03/10, efeitos a partir de 31/03/10 e a infração se consubstanciou após tal data. O levantamento quantitativo de estoque apresentou diferença em 31/05/2010.

Cabe manter a exigência constante da infração 05.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado com o Julgamento proferido pela primeira instância, o Contribuinte apresenta Recurso Voluntário (fls. 245 a 257), onde alega que a Decisão recorrida merece ser reformada devido a ocorrência da decadência.

Assevera que o acórdão deve ser reformado em razão da ocorrência da decadência consubstanciada da revogação do art. 107-A do Código Tributário da Bahia (Lei nº 3.956/81) por meio da Lei nº 13.199/2014, sucedida antes da citação da empresa quanto ao presente Auto de Infração.

Propala que o artigo 8º da Lei nº 13.199/14, tem o caráter interpretativo deve ser interpretada retroativamente. Diz que o Código Tributário da Bahia levantava dúvidas entre os operadores do direito do Estado a respeito do início da contagem do prazo decadencial a ser utilizado para tributos sujeitos ao lançamento por homologação e que o artigo 8º “extinguiu todas as dúvidas existentes, ao revogar o tratamento genérico dado pelo COTEB a esta questão”.

Pontua que não houve criação de nova disposição, mas apenas a consolidação das aplicações das regras do CTN. Alega, então, o caráter interpretativo da norma e, por força do artigo 106 do CTN, deve-se aplicar com efeito retroativo. Nesta senda, colaciona trecho do voto do Recurso Especial nº 1.147.633 e entendimento do doutrinador Thiago Figueiredo Lima.

Com esse norte, alega que o artigo 150 do CTN rege a matéria, sendo “indene de dúvidas a possibilidade de se contar o prazo decadencial de tributo sujeito à homologação, como é o ICMS, a partir da ocorrência do fato gerador” e que a intenção da revogação foi “a de evitar que o Estado da Bahia continuasse sofrendo com inúmeras derrotas acerca deste assunto no âmbito do Poder Judiciário, já que estava tendo um enorme prejuízo financeiro em razão dos honorários sucumbenciais que estava tendo que pagar”.

Em seguida, alega que “é incontrovertível a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, tendo em vista que que houve o recolhimento a menor do ICMS, pois não se pode admitir que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial seja superior a 05 anos”

Ao final de seu arrazoado, pede pelo provimento do Recurso Voluntário a fim de reconhecer a ocorrência da decadência nas infrações 3, 4 e 5.

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

No Parecer de fls. 262 e 263, a n. Procuradora Ana Carolina Moreira, seguidamente a um breve histórico dos fatos, alega que não merece suporte a tese de decadência, pois, a época do lançamento, existia o art. 173, I do CTN, norma válida e eficaz, que fixava o exercício seguinte como marco temporal inicial para a contagem da decadência.

Quanto à retroatividade da alteração efetivada no COTEB por força da Lei nº 13.199/14, diz a

Procuradora que “se aplicam as normas previstas nos artigos 105 e 106 do CTN que trata da aplicação da legislação tributária a fatos geradores futuros e aos pendentes”. Cita que as alterações havidas não se sobrepõem aos fatos pretéritos, mas somente aqueles ocorridos após a sua edição, eis que não se trata de norma interpretativa ou de norma menos gravosa.

Afiança que as normas previstas nos artigos 107-A e o § 5º do 107-B continuam a produzir efeitos em relação aos lançamentos constituídos antes da alteração legislativa.

Aponta que, mesmo se assim não fosse entendido, nem todas as infrações do presente Auto de Infração dizem respeito a recolhimento a menor e, por isso, não aplicaria a regra do art. 150 do CTN.

Ao final de seu Parecer, opina pelo não provimento do Recurso Voluntário.

## VOTO VENCIDO

Trata-se de Recurso Voluntário que tem por objeto o pedido de reconhecimento da decadência dos fatos geradores ocorridos antes de 25/06/2010 em face da revogação do artigo 107-A e §5º do artigo 107-B do COTEB.

Entretanto, para decidir sobre essa questão, é necessário fazer uma reflexão sobre o teor da Súmula Vinculante nº 08 e o Parecer exarado pelo então Procurador Geral do Estado da Bahia, em decorrência da diligência suscitada pelo CONSEF.

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

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

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

Após uma análise mais apurada dos seus fundamentos, creio que a verdadeira questão de fundo neste posicionamento do Supremo Tribunal Federal é o estabelecimento da competência legislativa e o tipo de norma legal adequada para prever a aplicação dos institutos da decadência e prescrição.

Da leitura dos votos dos Recursos Extraordinários que sustentaram o entendimento Sumular Vinculante nº 8 (RE's 556664-1, 560626-1, 559943-4, dentre outros), fica constatado com plena nitidez que o STF conclui que **a prescrição e a decadência só podem ser disciplinadas por Lei Complementar de âmbito nacional**, vez que são institutos gerais do direito tributário.

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

*“EMENTA: PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVÍDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, b, III, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à*

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

Diante deste inequívoco pronunciamento, está claro que, em nome da equidade e da segurança jurídica, a determinação do Supremo Tribunal Federal, via Súmula Vinculante nº 08, é no sentido de que **somente o CTN pode prever prazos prespcionais e decadenciais em torno de matéria tributária, seja no âmbito nacional, seja no âmbito estadual ou municipal**. Deste modo, não cabe ao COTEB versar sobre tais assuntos, por se tratar de matérias reservadas a Lei Complementar, segundo cristalino mandamento constitucional e lapidar interpretação do próprio Supremo.

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

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

Nesta senda, não importa a revogação parcial do COTEB, ocorrida com o advento da Lei 13.199/14, eis que tratavam-se de normas inconstitucionais.

Ademais, inconstitucionalidades não se revogam!

Por seu turno, também devemos analisar a ressalva do início do §4º do art. 150, de que supostamente instituiria uma permissão legal para fixação de prazo diverso de decadência em outra lei, conforme suscitou a i. Procuradora no seu parecer.

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

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

Ora, como a Súmula Vinculante declarou a inconstitucionalidade dos artigos de uma lei de natureza tributária, no caso, os art. 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tinham como fundamento de existência legal o mesmo mandamento do art. 150, §4º, primeira parte do CTN, então, *mutatis mutandis*, **verificada a inconstitucionalidade dos referidos artigos por falta competência**

**material, fica afastada a aplicação da mesma permissão legal do §4º para as outras normas de natureza tributária de todos os entes da federação, inclusive o COTEB.**

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

Dessa forma, salta aos olhos que para o STF não cabe a nenhuma norma infraconstitucional, de nenhum outro ente federativo, senão a União, regulamentar os institutos gerais de direito tributário, reservados pela Constituição Federal ao alvitre exclusivo de Lei Complementar, único veículo normativo com âmbito nacional.

Porém, antes de fechar o raciocínio sobre a SV. 08, é necessário fazer breves comentários em relação à Resposta da Consulta sobre o Procedimento de Uniformização de Orientação Jurídica, elaborada pela PGE/PROFIS, de lavra do então Procurador Geral do Estado da Bahia.

Quadra apontar que, infelizmente, a Resposta concedida não aborda de maneira abalizada a questão principal para a solução dessa lide. Vejo que a d. PGE não fundamenta a sua posição quanto à possibilidade da aplicação ou não do COTEB, levando-se em conta o posicionamento do STF, mas tão somente expõe uma negativa de reabertura de debate, mantendo um posicionamento antigo, sob a égide de outras luzes que não mais existem. Em outras palavras, entendo que não houve o aprofundamento e a reflexão necessários que cabem no trato da questão da decadência e da prescrição, assuntos modificados após o pronunciamento do STF.

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

Dest'arte, apreendo que a única manifestação valiosa da Resposta, exarada pelo Procurador Geral do Estado, o Srº Rui Moraes Cruz, é a indicação da necessidade de alteração do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB) para afastar divergências entre este e o Código Tributário Nacional. Pela importância dessa sugestão, transcrevo tal passagem:

*“Não obstante, tendo em vista o conteúdo das discussões sobre a matéria em comento, acolho a sugestão manifestada pela i. Procuradora Chefe em exercício no despacho de fls. 187/188, deve o presente expediente retornar à PROFIS para que seja elaborada minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B, 5º do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazo estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN.”*

Ora, se há necessidade de alteração, é sinal de que tal norma não é adequada para a solução e regulação das situações jurídicas tributárias realizadas dentro do Estado da Bahia! Salvo melhor juízo, a sugestão proposta parece indicar, com grande clareza e veemência, a necessidade de alinhamento da legislação estadual com o CTN, o que reforça a tese de que o prazo decadencial deve ser aquele estabelecido pelo Código Tributário Nacional, lei de âmbito nacional, consoante direcionamento trilhado na Súmula Vinculante nº 08.

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

Nesse contexto, devo lembrar que uma Súmula Vinculante tem poder impositivo, tudo em razão do seu caráter e efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração Pública direta e indireta, em todas as esferas de poder. Ou seja, me parece inapropriada, quiçá impossível, a utilização do COTEB como ferramenta de condução da questão de definição do marco inicial do prazo decadencial, uma vez que as questões gerais de matéria tributária só podem ser dispostas em lei específica, ditada pela Constituição Federal.

Por fim, com a patente alteração de paradigma ocorrida, tenho como certa a assertiva de que não podemos mais seguir a ‘antiga’ e ‘ultrapassada’ jurisprudência desse Conselho, que abraçava entendimento diferente sobre a possibilidade do regramento da decadência e da prescrição por normas estaduais.

Agora, após a edição da Súmula em debate, com a legislação sob novo enfoque (ou melhor, o verdadeiro enfoque desde 1988), devemos repensar nosso entendimento dentro deste CONSEF para adequá-lo à nova realidade jurídica, imposta pelo STF, mas de forma alguma aplicá-la como anteriormente se fazia (com base no COTEB ao invés do CTN), como equivocadamente opinou a PGE/PROFIS, sob pena de prejudicar o próprio erário estadual, ante a flagrante inconstitucionalidade do regramento estadual, afastando-se dos princípios da eficiência (art. 37, caput da CF) e da legalidade.

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

Ademais, noutra senda, percebo que nos tempos atuais, em plena era digital, com o uso da NF-e e da escrituração digital, 5 (cinco) anos é tempo mais que suficiente para que o Fisco lance ou perquira qualquer soma a título de tributo. Dilatar o prazo decadêncial é um flagrante desrespeito ao sistema legal, ao bom senso e a eficiência.

Tecidas as considerações acerca da impossibilidade da aplicação do COTEB na regulação de matérias gerais de direito tributário, por não ser a norma prevista na CF/88 desde sua promulgação, resta saber quando devemos aplicar o regramento do CTN no ICMS.

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

Sobre a diferenciação dos lançamentos, o STJ já pacificou seu entendimento no sentido de que lançamentos por homologação seriam aqueles que os sujeitos passivos têm o dever de antecipar o pagamento do ICMS sem que haja prévio exame por parte da autoridade administrativa, sendo

aplicável, nestes casos, o quanto disposto no art. 150, §4º do CTN, ou seja, a regra da decadência após 5 anos da ocorrência do fato gerador.

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

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

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

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

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

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

5. *Agravo regimental não provido.*

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

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

Pois bem, deixar a configuração do lançamento tributário ao alvitre do contribuinte não é a melhor resposta diante do ordenamento jurídico. Trilhando o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, o sujeito ativo poderia ‘ganhar’ um ano a menos de prazo decadencial com o pagamento de apenas 0,01 (hum centavo)! Trata-se de uma situação teratológica, que não se coaduna com os princípios constitucionais da legalidade.

**Desse modo, percebo que a natureza jurídica do lançamento tributário vem da lei, e não do comportamento do contribuinte.**

No caso do ICMS, em regra, vislumbro que a sua apuração é mensal, com lançamento feito pelo próprio contribuinte e a devida homologação posterior, dos cálculos e do pagamento efetuado, pela autoridade administrativa pertinente.

Diante desse quadro legal, assegurado que: (i) a regra do ICMS é o lançamento por homologação, sendo exceção o lançamento de ofício; e (ii) entendendo que somente o CTN pode regulamentar as normas gerais de direito, por mandamento constitucional e aplicação da SV. 08 nos seus fundamentos; concluo que o prazo a ser observado nos lançamentos do ICMS por homologação é aquele previsto no art. 150, §4º do CTN, ou seja, 5 (cinco) anos após o dia de ocorrência do fato gerador.

Por tudo exposto, concluo que as ocorrências datadas antes 25/06/2010 não mais poderão ser exigidas pelo Fisco da Bahia, porquanto alcançadas pela decadência, prevista no artigo 150, §4º do CTN, única lei que pode regulamentar a decadência e a prescrição, consoante previsão estabelecida na CF/88 e as Decisões do STF que levaram a formulação da SV nº 08.

Recurso Voluntário PROVIDO.

### VOTO EM SEPARADO (Infração 3)

Alio-me ao voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Rodrigo Lauande Pimentel, com a ressalva de que tal entendimento somente deve ser aplicado às infrações em que houve o pagamento antecipado previsto no art. 150, §4º, do CTN, uma vez que, conforme o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, após o transcurso do prazo de 5 anos contados da data do fato gerador do tributo, o pagamento antecipado é homologado e o direito do Fisco constituir eventual diferença de tributo é extinto por decadência.

Este é o entendimento pacificado no STJ, no Recurso Especial Representativo de Controvérsia nº 973733/SC, ou seja, somente deve ser aplicado o art. 150, §4º, do CTN aos casos em que há recolhimento antecipado do imposto sujeito ao lançamento por homologação:

#### PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA.

*ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, E 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.*

*1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

[...]

*3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).*

[...]

*(REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)*

Ante ao exposto, voto pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário para reconhecer a extinção dos créditos tributários pelo advento da decadência tão somente quanto à infração 3, na qual houve pagamento antecipado do tributo ("recolhimento a menor").

### VOTO VENCEDOR

No tocante à prejudicial de decadência, apesar da jurisprudência contrária, que atualmente já se pode reputar pacífica no STJ, este Conselho Estadual de Fazenda, seguindo os Pareceres da Procuradoria do Estado da Bahia (PGE/PROFIS), tem decidido, de forma não unânime ou por maioria, até a presente data, que o prazo respectivo se opera de acordo com art. 173, I do Código Tributário Nacional c/c art. 107-A do Código Tributário da Bahia (COTEB; Lei nº 3.956/1981).

A principal divergência entre as decisões judiciais e administrativas reside no termo inicial da contagem do prazo decadencial; aquelas apontando para a data da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º do CTN), enquanto estas para o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência (art. 173, I do CTN c/c art. 107-A do COTEB (Lei nº 3.956/1981)).

O sobredito artigo do COTEB restou revogado em novembro de 2014, por meio da Lei nº 13.199, de 28/11/2014. Com isso, passou-se a decidir neste Conselho, também com base nos Pareceres da

Procuradoria do Estado (PGE/PROFIS), que os efeitos jurídicos da revogação somente incidem sobre os fatos geradores acontecidos após a publicação da Lei. Sendo a decadência instituto de direito material, que extingue o direito em si, tem prevalecido à concepção de que não pode ter aplicação retroativa, de modo a regular os atos jurídicos perfeitos e acabados, entre os quais se incluem os fatos geradores do ICMS ocorridos antes da vigência da Lei nº 13.199/2014, sob pena de violação à garantia instituída no artigo 5º, inciso XXXVI da Constituição Federal de 1988 (no caso concreto, à época das ocorrências encontrava-se em vigor o art. 107-A do COTEB, apenas revogado em novembro de 2014).

“art. 5º. ... (“omissis”).

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

Nos autos do Processo nº 207101.0002/14-6, por exemplo, a PGE/PROFIS exarou Parecer com entendimento equivalente ao acima exposto, através do qual restou dito que, em razão de a Lei nº 13.199/2014 conter norma jurídica não procedural, os seus efeitos não podem retroagir.

Desse modo, com específico e exclusivo supedâneo no posicionamento e nos Pareceres do órgão responsável por defender os interesses do Estado em juízo, rejeito a prejudicial de decadência.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime quanto as infrações 4 e 5 e, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 274068.0006/15-4, lavrado contra **ATAKAREJO DISTRIBUIDOR DE ALIMENTOS E BEBIDAS EIRELI (O ATAKAREJO)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$124.623,92**, acrescido das multas 60% sobre R\$124.432,30 e 100% sobre R\$191.62, previstas no art. 42, incisos II, alíneas "d" e "e" e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor de **R\$124.932,61**, prevista no inciso II, "d", do mesmo diploma legal citado, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.537/05, devendo ser homologados os valores recolhidos.

VOTO VENCEDOR (infrações 4 e 5) – Conselheiros(as): Paulo Danilo Reis Lopes, Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo, Eduardo Ramos de Santana e Rubens Bezerra Soares.

VOTOS VENCIDO (Infrações 4 e 5) – Conselheiros: Rodrigo Lauande Pimentel e Laís de Carvalho Silva.

VOTO VENCEDOR (infração 3) – Conselheiros(as): Paulo Danilo Reis Lopes, Eduardo Ramos de Santana e Rubens Bezerra Soares.

VOTOS VENCIDO e EM SEPARADO\* (Infração 3) – Conselheiros: Rodrigo Lauande Pimentel, Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo\* e Laís de Carvalho Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de agosto de 2016.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(infrações 3, 4 e 5)

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO – VOTO EM SEPARADO  
(infração 3)

PAULO DANILLO REIS LOPES – VOTO VENCEDOR  
(infrações 3, 4 e 5)

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS