

**PROCESSO** - A. I. Nº 206837.0015/15-0  
**RECORRENTE** - DEVIDES & VIANA LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ªJJF Nº 0125-03/16  
**ORIGEM** - INFRAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 25/11/2016

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0251-11/16

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. DOCUMENTOS INIDÔNEOS. Irregularidade apurada por meio do levantamento de notas fiscais referentes às transferências sem comprovação. Infração subsistente. 2. IMPOSTO LANÇADO E NÃO RECOLHIDO. Imposto apurado mediante conta corrente do ICMS inexistindo comprovação do pagamento do imposto exigido. Mantida a exigência fiscal. 3. LIVROS FISCAIS. ESCRITURAÇÃO EM DESACORDO COM AS NORMAS REGULAMENTARES. MULTA. Não ficou comprovado nos autos o cometimento da irregularidade apurada. Infração insubstancial. Rejeitada a preliminar de nulidade. Não acolhida a preliminar de decadência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão não unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra Decisão de Primeira Instância que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração lavrado em 04/12/2015 o qual exige crédito tributário no valor total de R\$17.171,30, em decorrência das seguintes irregularidades:

*Infração 01 – 01.02.11: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a documentos fiscais falsos ou inidôneos, nos meses de março a junho, agosto a dezembro de 2010. Valor do débito: R\$16.226,69. Multa de 100%.*

*Infração 02 – 02.01.01: Falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, no mês de março 2010. Valor do débito: R\$804,61. Multa de 60%.*

*Infração 03 – 16.04.06: Escrituração de livros fiscais em desacordo com as normas regulamentares. Multa de R\$140,00.*

A 3ª JJF apreciou a lide em 28/06/2016 e decidiu pela Procedência Parcial, por unanimidade, nos seguintes termos:

#### “VOTO

*O defensor suscitou a decadência do direito de constituição dos créditos fiscais correspondentes ao exercício de 2010, parcelas até 15/12/2015, data da intimação do Contribuinte, alegando ter decorrido mais de 5 anos dos fatos geradores.*

*Analizando a preliminar de decadência suscitada pelo defensor, considerando que o presente Auto de Infração foi lavrado em 04/12/2015 para exigir imposto referente fatos ocorridos no exercício de 2010, o defensor fundamentou a sua alegação em decisões do Poder Judiciário.*

*O entendimento que vem prevalecendo é no sentido de que “o lançamento por homologação seria aquele em que o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sendo aplicável a regra do art. 150, § 4º, do CTN, ou seja, o referido dispositivo aplica-se aos casos em que haja algum pagamento a ser homologado, de acordo com a apuração feita pelo contribuinte.*

*A partir dessa análise, pode-se apurar a existência de débito declarado e não pago e tributo não declarado e não recolhido (situação de total omissão, nada havendo a homologar), ou ainda, casos em que, mesmo havendo algum pagamento, o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, chegando-se às conclusões a seguir:*

1. Débito tributário declarado e pago: Há homologação tácita do lançamento (pagamento) após o transcurso de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, aplicando-se o § 4º, do art. 150, do CTN.
2. Débito declarado com efetivação do pagamento, porém com posterior verificação de dolo, fraude ou simulação: A autoridade, mediante a coleta de provas idôneas apura a ocorrência de ilícito fiscal. Neste caso, o início do prazo de decadência, para o lançamento da diferença, é deslocado para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido efetuado, aplicando-se a regra do art. 173, I.
3. Débito não declarado e não pago: Aplicação também direta das disposições do art. 173, I, do CTN. O prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento de ofício poderia ter sido realizado. Sem qualquer pagamento não há o que ser homologado.

Considerando que no presente PAF houve levantamento fiscal apurando-se imposto não declarado e não pago ou diferença entre o declarado, o devido e o recolhido, implica dizer que não há pagamento a ser homologado, e neste caso, se aplica a regra estabelecida no art. 173, inciso I do CTN.

No presente processo, os fatos geradores do imposto relativos ao exercício de 2010 têm o prazo para constituição do crédito tributário até 31/12/2015. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 04/12/2015, tendo como data de ciência 15/12/2015, nestas datas, ainda não havia se configurado a decadência do prazo para o lançamento do tributo. Assim, constato que não houve decurso do prazo regulamentar, ficando rejeitada a preliminar de decadência suscitada nas razões de defesa.

Ainda que não fosse declarada a decadência, o defendente alegou que são nulas as infrações 01 e 03, por insegurança na determinação das infrações e consequente cerceamento do direito de defesa. Disse que no item 01 não foi apontada qual seria a causa da “inidoneidade” ou “falsidade” dos documentos fiscais, o que prejudica a defesa e impede a caracterização de infração.

Observo que embora a descrição da infração 01 não esclareça o que motivou a desconsideração do crédito fiscal utilizado pelo autuado, na RELAÇÃO DE VALORES APURADOS DE DÉBITOS – AUDITORIA (fl. 37), consta que o contribuinte recebeu cópia dessa relação; indica que houve “utilização de crédito de ICMS fruto de transferência sem comprovação”, e no demonstrativo de fls. 39 a 41, consta que o defendente também recebeu cópia, encontrando-se relação das notas fiscais objeto dos créditos glosados. Neste caso, entendo que não ficou configurado cerceamento ao direito de defesa e insegurança da infração, conforme alegado nas razões defensivas, ficando rejeitada a preliminar de nulidade suscitada pelo autuado.

Sobre as alegações defensivas de nulidade quanto à infração 03, serão enfrentadas quando for analisado o mérito da autuação neste item.

No mérito, a infração 01 trata de Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a documentos fiscais falsos ou inidôneos, nos meses de março a junho, agosto a dezembro de 2010.

Como já mencionado anteriormente, consta à fl. 37 dos autos, RELAÇÃO DE VALORES APURADOS DE DÉBITOS – AUDITORIA, com a informação de que houve “utilização de crédito de ICMS fruto de transferência sem comprovação”, e no demonstrativo de fls. 39 a 41, encontra-se a relação das notas fiscais objeto dos créditos glosados.

As transferências de mercadorias são as saídas de mercadorias existentes no estoque do estabelecimento remetente para o estoque de outro estabelecimento pertencente ao mesmo titular. Neste caso, considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento da saída das mercadorias do estabelecimento remetente, caracterizando a necessidade de lançamento do respectivo débito do imposto e, em decorrência da não cumulatividade, deve ser lançado o crédito no estabelecimento destinatário.

Por outro lado, os créditos fiscais poderão ser transferidos para outro estabelecimento da mesma empresa, situado neste Estado, mediante emissão de Nota Fiscal para esse fim. O valor do crédito fiscal a ser transferido será lançado no campo “Outros Débitos” do Registro de Apuração do ICMS do remetente, e o destinatário lançará o imposto no campo “Outros Créditos” do Registro de Apuração do ICMS.

Vale salientar, que o defendente recebeu cópia da RELAÇÃO DE VALORES APURADOS DE DÉBITOS – AUDITORIA (fl. 37) e do demonstrativo referente à “GLOSSA DE CRÉDITOS DE ICMS DECORRENTE DE DOCUMENTO INIDÔNEO”, fls. 39 a 41, mas não apresentou qualquer elemento para contrapor o levantamento fiscal, haja vista que a legitimidade dos créditos considerados indevidos deveria ser comprovada com a apresentação dos lançamentos dos respectivos valores a débito no estabelecimento remetente.

O autuante informou que foi apurado cometimento de fraude ou simulação de crédito, na medida em que o contribuinte, no exercício de 2010, escriturou Notas Fiscais de Entradas a título de Transferências recebidas da Matriz, sem que as mencionadas Notas Fiscais tivessem sido escrituradas como Saídas por parte da Matriz. Para essa conclusão, disse que buscou utilizar os AM-SINTEGRA da Matriz, relativos ao mesmo exercício de 2010.

Como foi apurado pelo autuante que o contribuinte, no exercício de 2010, escriturou Notas Fiscais de Entradas a título de Transferências recebidas da Matriz, sem que as mencionadas Notas Fiscais tivessem sido escrituradas como Saídas por parte da referida Matriz, entendo que a glosa foi efetuada corretamente, sendo subsistente a exigência fiscal neste item da autuação.

**Infração 02: Falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, no mês de março 2010. Valor do débito: R\$804,61.**

O autuante informou que diz que o autuado utilizou como elemento de defesa a fruição do prazo decadencial, e assim, arguir a não procedência do valor apurado e recolhido a menos, totalizando R\$804,61 relativo ao mês de março/2010.

Efetivamente, o autuado alegou nas razões de defesa, que o valor exigido neste item do presente lançamento se encontra fulminado pela decadência. Como não se trata de imposto declarado e pago, não se pode falar em homologação tácita do lançamento (pagamento) após o transcurso de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, não se aplicando o § 4º, do art. 150, do CTN.

Conforme “CONTA CORRENTE ICMS COM BASE NO LIVRO DE APURAÇÃO DO ICMS” à fl. 38 dos autos, indicando que o autuado recebeu cópia deste levantamento fiscal, foi apurado débito de ICMS relativo à diferença entre o imposto apurado e o valor pago. Como não houve comprovação do pagamento do imposto exigido no presente lançamento, concluo pela subsistência deste item da autuação fiscal.

**Infração 03: Escrituração de livros fiscais em desacordo com as normas regulamentares. Multa de R\$140,00.**

O defendente alegou que é nula a exigência fiscal, porque o lançamento não esclarece sequer qual teria sido o livro escriturado irregularmente e qual seria a falha, na escrituração, que caracterizaria o desacordo com a norma.

Na informação fiscal o autuante disse que a irregularidade envolve a escrituração do livro Registro de Inventário relativo ao ano de 2010, o qual expressa a posição de estoques em 31/12/2010. Diz que o mencionado livro de Inventário, mesmo tendo sido objeto da intimação datada de 14/08/2015 só foi disponibilizado pelo autuado em 06/11/2015 conforme já mencionado e ainda assim, só após sucessivas intimações e solicitações.

Informou que o livro de Inventário apresentado, mesmo sendo do ano de 2010, foi fruto de impressão recente, com resíduos e cheiro de cola. Persistiram as inconsistências em relação ao Inventário, quando do seu cotejamento com os livros Contábeis, tendo sido objeto de questionamento. Também, foi detectada a utilização de Códigos de padrão distinto, sem qualquer procedimento formal para a mudança e com ausência do que preceitua o art. 330 do RICMS-BA.

Efetivamente, a descrição da infração não esclarece qual a irregularidade apurada e o livro escriturado irregularmente, o que seria passível de nulidade da autuação, por incerteza quanto à infração apurada, com base no art. 18, inciso IV, “a”, do RPAF/BA, abaixo reproduzido. Entretanto, com base no Parágrafo único do art. 155 do RPAF/99, analisarei o mérito da autuação.

**Art. 18. São nulos:**

- I - os atos praticados por autoridade, órgão ou servidor incompetente;
- II - os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa;
- III - as decisões não fundamentadas;
- IV - o lançamento de ofício:

a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;

O livro Registro de Inventário tem o objetivo de arrolar as mercadorias, matérias primas e os produtos intermediários e demais materiais existentes no estabelecimento quando do levantamento, que deve ser realizado no final do exercício, para ser consignado no balanço da empresa.

A escrituração do mencionado livro deverá ser efetuada dentro de 60 dias, contados da data do balanço ou, se a empresa não mantiver escrita contábil, o inventário será levantado no último dia do ano civil.

O autuante informou que o referido livro só foi disponibilizado pelo autuado em 06/11/2015, após sucessivas intimações e solicitações, fruto de impressão recente, com resíduos e cheiro de cola e persistiram inconsistências em relação ao Inventário, quando do seu cotejamento com os livros Contábeis.

Quanto à falta ou atraso na escrituração de livro fiscal, existe multa específica (art. 42, inciso XV, “d”, da Lei 7.014/96). Como não foi objeto da acusação fiscal originalmente efetuada, não há como aplicar a referida multa por esta irregularidade neste Auto de Infração.

Sobre as inconsistências em relação ao inventário, quando do seu cotejamento com a contabilidade do autuado, essas inconsistências também não foram originalmente relatadas, inexistindo nos autos elementos que

permitam essa confirmação.

Pelo que consta nos autos, verificou que não ficou devidamente comprovado o cometimento da irregularidade na forma apontada no Auto de Infração, concluindo pela insubsistência da multa exigida.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.”.

Inconformado com a Decisão da 1ª Instância o contribuinte, ora recorrente, com base no art. 169, I, “b” do RPAF/99, interpôs Recurso Voluntário contra argumentando o “decisum” nos seguintes pontos:

Inicialmente, renova o pedido de que todas as intimações e notificações sejam encaminhadas aos profissionais regularmente constituídos, conforme poderes especificados na procuração anexa ao PAF;

Preliminarmente, suscita a nulidade da Decisão recorrida por cerceamento de defesa. Aduz que o Auto de Infração registrou apenas a infração 1 em relação aos “documentos inidôneos”, sem que fosse indicada qualquer motivação para a alegada “inidoneidade”.

Cita que, conforme consta do acórdão da junta, as razões que ensejariam a alegada “inidoneidade” somente foram apresentadas quando da informação fiscal, tendo sido a informação fiscal “complementada”, quando deveria ter sido aplicada a regra do art. 127, § do RPAF (vistas ao contribuinte). Alega vício nos termos do art. 18, II do RPAF, visando à nulidade da Decisão.

Segue afirmando que em observação ao art. 155,§ único do RPAF, estariam decaídos os créditos fiscais correspondentes ao exercício de 2010, parcelas até 15/12/2015 (das infrações 01 e 02), data da intimação do contribuinte, por ter decorrido mais de cinco anos dos supostos fatos geradores. Nesta oportunidade, cita decisões do Tribunal da Bahia e anexa acórdãos deste CONSEF de nº CJF 0292-11/15 e 0037-12/16.

Aduz, ainda, que as fundamentações da JJF são ilegais por não considerarem o instituto da decadência, já que o imposto a ser considerado é sempre aquele apurado pelo contribuinte que, no caso, deduziu créditos que entendeu ser de direito e efetuou pagamento parcial.

Ademais, ressalta que não existe no PAF qualquer elemento que indique a “inidoneidade” dos documentos que geraram os créditos, operações estas (transferências entre estabelecimentos a mesma empresa) que poderiam ser realizadas sem o destaque do imposto (súmula 166 do STJ). Informa ainda que o Auto de Infração não indica a motivação para a alegada “inidoneidade”, a qual sequer foi reconhecida pelo julgador.

Alega que mesmo que não declarada a decadência, são nulas as infrações 1 e 3, por insegurança na determinação das mesmas e consequente cerceamento do direito de defesa, já na infração 01 não foi apontada qual seria a causa da “inidoneidade” ou “falsidade” dos documentos fiscais, o que prejudica a defesa e impede a caracterização da infração (inespecífica).

Afirma que, se tais causas foram esclarecidas, estas o foram na “informação fiscal”, sobre a qual o recorrente não foi instado a se manifestar. Como tal peça trouxe complementação da causa de pedir, haveria de ter sido feita a reabertura do prazo de defesa.

Por fim, protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos e requer o provimento do presente Recurso, afim de que seja reconhecida a nulidade da Decisão recorrida, ou a decadência do direito de constituição dos créditos sobre os valores até 15/12/2010, ou ainda a improcedência das infrações 1 e 2.

## VOTO

Visa o presente Recurso Voluntário a reapreciação da Decisão de piso em relação às infrações em lide, quais sejam:

*Infração 01 – 01.02.11: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a documentos fiscais falsos ou*

*inidôneos, nos meses de março a junho, agosto a dezembro de 2010. Valor do débito: R\$16.226,69. Multa de 100%.*

*Infração 02 – 02.01.01: Falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, no mês de março 2010. Valor do débito: R\$804,61. Multa de 60%.*

*Infração 03 – 16.04.06: Escrituração de livros fiscais em desacordo com as normas regulamentares. Multa de R\$140,00.*

Primeiramente, debruço-me sobre a preliminar de nulidade por cerceamento de defesa suscitada pelo recorrente, na qual alega que não foi indicada a motivação da “inidoneidade” da infração 01, motivação esta que, no seu entender, somente foi apresentada quando da “informação fiscal”.

Ademais, por entender que a acusação foi “complementada”, e que não foi dado vistas ao contribuinte para se manifestar, estaria caracterizado vício, conforme art. 18, II do RPAF, devendo ser nula a Decisão.

Ocorre que, apesar de não especificar a motivação da “inidoneidade”, verifico que o autuante manteve o recorrente ciente dos trabalhos de auditoria realizados, inclusive durante a ação fiscal, conforme faz prova as diversas intimações solicitando os documentos para a conclusão do AI, bem como a entrega efetiva dos relatórios de auditoria apontando as inconsistências inicialmente detectadas para apreciação do recorrente, como o demonstrativo de fls. 39 a 41.

Vê-se ainda, que consta do PAF na fl. 42, Termo de Recebimento dos arquivos eletrônicos, com a ciência do autuado em 15/12/2015, contendo as planilhas analíticas que demonstram detalhadamente as infrações.

Inclusive, em sede recursal, o recorrente poderia indicar alguma divergência que descharacterizasse a “inidoneidade” apontada pelo autuante, já que é o momento oportuno para contestar tal afirmação, o que não o fez.

Alinho-me com o entendimento da JJF, já que *“entendo que não ficou configurado cerceamento ao direito de defesa e insegurança da infração, conforme alegado nas razões defensivas, ficando rejeitada a preliminar de nulidade suscitada pelo autuado.”*.

No que pertine à preliminar de decadência, vejamos:

O Recorrente firmou sua tese recursal no instituto da decadência, no disposto no art. 150, §4º do CTN já que o crédito tributário que está sendo cobrado refere-se a fatos geradores do exercício de 2009, sendo que o contribuinte tomou ciência em 15/12/2015, ou seja, cinco anos após os fatos que ensejaram o presente Auto de Infração.

A priori, importante debruçarmo-nos sobre o art. 150, caput do CTN para o entendimento do instituto e sua adequação ao caso concreto. Vejamos o que diz o dispositivo:

*“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.*

*(...)*

Ademais, 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 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador.

Vejamos Decisão do Agravo Regimental no Recurso Especial 117291 do Rio Grande do Sul, de relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, que muito bem expõe o entendimento consolidado do STJ:

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

*ADVOCATÍCIOS. ART. 20, § 4º, E 21, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC.*

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

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

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

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

*5. Agravo regimental não provido.*

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

No presente caso, não se verifica o lançamento por homologação (o que daria ensejo à aplicação da decadência pelo art. 150, §4º do CTN), já que houve, como bem disse o julgador de primeira instância, “*imposto não declarado e não pago ou diferença entre o declarado, o devido e o recolhido*”, vez que restou claro que o recorrente não efetuou nenhum pagamento do imposto cobrado, nem emitiu notas fiscais que comprovassem a transferência das mercadorias para outro estabelecimento do mesmo titular, já que deve ser lançado o débito do imposto no momento das saídas das mercadorias, fato gerador do ICMS.

Deste modo, por estar descaracterizado o lançamento por homologação no caso em tela, deve ser aplicado o disposto no art. 173, I do CTN, devendo o prazo decadencial ter início no primeiro dia do exercício seguinte a aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Ultrapassadas as preliminares, adentro a questão meritória.

Em relação às infrações 1 e 2 entendo pela procedência das mesmas, já que não foram abarcados pela decadência (art. 150, §4º do CTN) e o recorrente não trouxe em tese recursal elementos que divergissem do alegado pela autoridade fiscal.

Quanto à infração 3, coaduno meu entendimento com o do recorrente e o da JJJ de que tal infração não especifica detalhadamente a irregularidade na escrituração dos livros fiscais do período de 2010, incorrendo numa clara questão de insegurança e incerteza, conforme preceitua o art. 18, II do RPAF/99.

Por fim, diante do todo ora analisado, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo a Decisão de piso.

## VOTO DIVERGENTE

Em que pese o brilhante voto da Conselheira Relatora, peço *venia* para divergir quanto a questão da decadência do direito de constituição do crédito tributário em relação ao presente PAF.

Compulsando os autos, vejo que no caso em tela, houve a decadência do direito do Fisco de constituição do crédito tributário conforme o art. 150, §4º do CTN, pois, observo que parte dos fatos geradores ocorreu em 2010 e a autuação somente fora lançada e científica ao Contribuinte em 15.12.2015, ou seja, cinco anos após alguns dos fatos geradores.

Para decidir sobre essa questão, faz-se necessário tecer uma reflexão sobre a edição da Súmula Vinculante nº 08 e o Parecer exarado pelo ilustre Procurador Geral do Estado da Bahia, em

decorrência da diligência suscitada por esta 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 fundamentos que levaram a edição desta posição jurisprudencial importante, é que podemos entender como todo o sistema tributário nacional foi alterado de forma indelével.

Após uma análise mais apurada dos seus fundamentos, entendo que a verdadeira questão de fundo neste posicionamento do Supremo Tribunal Federal é o estabelecimento da competência legislativa e o tipo de norma legal adequada para prever a aplicação dos institutos da decadência e prescrição. Da leitura dos votos dos Recursos Extraordinários que embasaram o entendimento Sumular Vinculante nº 8 (RE's 556664-1, 560626-1, 559943-4, dentre outros), fica constatado com plena nitidez que o STF conclui que a prescrição e a decadência só podem ser disciplinadas por Lei Complementar de âmbito nacional, vez que são institutos gerais do direito tributário.

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

*“EMENTA: PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVVIDO. 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 PROVVIDO. 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 8, é no sentido de que **somente o CTN pode prever prazos prespcionais e decadenciais em torno de matéria tributária**. Deste modo, não cabe ao COTEB versar sobre tais assuntos, por se tratar de matérias reservadas a Lei Complementar, segundo mandamento constitucional e interpretação do próprio Supremo.

Na inteligência dessa jurisprudência vinculante, permitir regulação distinta por parte de cada ente da federação, implicaria um verdadeiro ataque aos princípios da isonomia e da segurança

jurídica. Portanto, se faz necessária que a regulação desses temas tributários tenha âmbito nacional, sob a égide de uma única norma, qual seja: o CTN.

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

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

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

Em outras palavras, não podemos nos ater a uma interpretação literal do disposto no §4º do artigo 150 do CTN e assim conceder uma permissão aos legisladores infraconstitucionais, eis que, tal atitude esta em flagrante desacordo com a exegese do texto da Carta Magna de 1988 e a interpretação do STF quando da expedição deste juízo Sumular. Caso contrário, é impossível 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, instituidora de qualquer tributo. Isso nada mais é do que uma consequência lógica/jurídica inegável e inexorável, com aplicação e abrangência em relação à lei criadora de qualquer tributo, seja a lei do ICMS, ISS, IPI, etc.

Salta aos olhos que para o STF não cabe a nenhuma norma, de nenhum ente federativo, instituidora de qualquer tributo, regulamentar os institutos gerais de direito tributário, reservados pela Constituição Federal ao alvitre exclusivo de Lei Complementar, de âmbito nacional.

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

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

Em que pese o zelo sempre expedido por este órgão nos debates da matéria, devido à importância da questão em si, com consequências tributárias, administrativas e políticas práticas para o Povo e o Estado da Bahia, sinto que a falta de um posicionamento fundamentado, inequívoco e suficientemente claro deixou de trazer a imprescindível segurança jurídica para os

administrados e para os contribuintes deste Estado.

Ademais, a Resposta prestada pela PGE formalmente responde à Diligência solicitada pelo CONSEF, 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 Sr. 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 inteligência da Súmula Vinculante nº 08.

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’ jurisprudência desse Conselho, que abraçava entendimento diferente sobre a possibilidade do regramento da decadência e da prescrição.

Agora, após a edição da Súmula em debate, com a legislação sob novo enfoque, devemos repensar nosso entendimento para adequá-lo à nova realidade jurídica, imposta pelo STF, mas de forma alguma aplicá-la como anteriormente se fazia (com base no COTEB ao invés do CTN), como opinou a PGE/PROFIS, sob pena de prejudicar o próprio erário estadual, ante a flagrante inconstitucionalidade do regramento estadual e de se afastar do princípio da eficiência (art. 37, caput da CF), pois, nos tempos atuais, em plena era digital, 5 anos é tempo mais que suficiente para que o Fisco lance ou perquira qualquer soma a título de tributo.

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

*2. Nos tributos cujos sujeitos passivos têm o dever de antecipar o pagamento sem que haja prévio exame da autoridade administrativa, caso se apure saldo remanescente, a Fazenda deverá 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 *venia*, que tal definição é extremamente fluida, sem delinear a necessária segurança jurídica que a situação impõe.

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

Desse modo, percebo que a caracterização deve advir da lei, caso a caso.

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

Diante desse quadro legal, assegurado que: (i) a regra do ICMS é o lançamento por homologação, sendo exceção o lançamento de ofício, v.g., nos casos de lançamento por presunção do art. 4º, §4º da Lei nº 7.014/96; e (ii) entendendo que somente o CTN pode regulamentar as normas gerais de direito, por mandamento constitucional e aplicação da SV. 08 nos seus fundamentos; concluo que o prazo a ser observado nos lançamentos do ICMS por homologação é aquele previsto no art. 150, §4º do CTN, ou seja, 5 (cinco) anos após o dia de ocorrência do fato gerador.

Por tudo exposto, concluo que as ocorrências datadas antes 15.12.2010 não mais poderão ser exigidas pelo Fisco da Bahia, porquanto alcançadas pela decadência, prevista no artigo 150, §4º do CTN.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado, mantendo a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206837.0015/15-0, lavrado contra **DEVIDES & VIANA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$17.031,30**, acrescido das multas de 60% sobre R\$804,61 e 100% sobre R\$16.226,69, previstas no art. 42, incisos II, “f” e IV, “j”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

**VOTO VENCEDOR** (Preliminar de decadência) – Conselheiros: Laís de Carvalho Silva, Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Paulo Danilo Reis Lopes e Rubens Bezerra Soares.

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

Sala de Sessões do CONSEF, 26 de outubro de 2016.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LAÍS DE CARVALHO SILVA – RELATORA

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL - VOTO DIVERGENTE  
(Preliminar de decadência)

ANA CAROLINA ISABELA MOREIRA - REPR. DA PGE/PROFIS