

PROCESSO - A. I. N° 279459.0009/10-2
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e LOJAS INSINUANTE LTDA. (DUKEL)
RECORRIDOS - LOJAS INSINUANTE LTDA. (DUKEL) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0043-01/12
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 02/05/2013

2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0097-12/13

EMENTA: ICMS. 1. NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO PROPORCIONAL. ENTRADAS DE MERCADORIAS, CUJAS SAÍDAS SUBSEQUENTES OCORERAM COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. Mediante diligência, restou comprovado que a metodologia empregada na apuração do imposto devido não estava em conformidade com a legislação tributária estadual aplicável ao caso concreto, acarretando insegurança na determinação da infração e do valor devido. Infração nula. 2. BASE DE CÁLCULO. a) TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO INFERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Nas saídas interestaduais em transferências, entre estabelecimentos da mesma empresa, a base de cálculo do imposto deverá ser apurada de acordo com o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, nos termos do art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº. 87/96. Infração subsistente. Não acolhida a preliminar de decadência. Decisão por maioria. Afastadas as preliminares de nulidade. Indeferida a solicitação de diligência. Recursos NÃO PROVIDOS. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício apresentado pelo órgão julgador, bem como Recurso Voluntário apresentado pelo sujeito passivo contra Decisão da 1^a Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, lavrado em 20 de dezembro de 2010, com exigência de R\$934.511,34 de ICMS, acrescido das multas de 60% e 70%, através do Acórdão JJF nº 0043-01/12 (fls. 1.121 a 1.131), pela constatação de quatro infrações à legislação tributária, das quais são objeto do presente Recurso:

INFRAÇÃO 1. Deixou de efetuar o estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução, nos meses de outubro e novembro de 2005. Foi lançado imposto no valor de R\$ 84.652,10, e multa de 60%.

Consta na descrição dos fatos que o “*contribuinte possuia no período Termo de Acordo relativo Dec. 7799/00 onde pelo benefício pode reduzir a base de cálculo nas saídas interestaduais, trazendo a carga tributária de 12% para 10%. Em contrapartida o contribuinte teria que estornar proporcionalmente às suas saídas os seus créditos trazendo a carga tributária de 12% e 17% para 10%. Nos meses de outubro e novembro o contribuinte estornou a menor os seus créditos, gerando débitos, tudo conforme detalhamento analítico anexo às folhas 9 a 13.*”

INFRAÇÃO 2. Efetuou saídas de produtos em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular com preço inferior ao custo de produção, nos meses de janeiro a dezembro de 2005. Foi lançado ICMS no valor de R\$ 799.431,04, acrescido da multa de 60%.

Consta que, “conforme o Art. 56, inciso V, alínea A, [do RICMS-BA], as transferências serão realizadas com o uso do preço de compra de entrada mais recente. Ao contrário disso, o contribuinte realizou transferências de mercadorias para outras unidades da federação com preço de saída inferior ao preço de entrada.”

A Decisão de piso foi no seguinte sentido:

“Adentrando no mérito da lide, observo que o lançamento tributário de ofício em análise é composto por quatro diferentes infrações, sendo que o autuado, em sua defesa, reconhece, como procedentes, as Infrações 3 e 4 e impugna as Infrações 1 e 2.

Quanto às Infrações 3 e 4, o reconhecimento expresso do autuado demonstra o acerto da ação fiscal e a inexistência de controvérsia quanto a esses itens do lançamento. Dessa forma, essas infrações estão devidamente caracterizadas.

A Infração 1 trata da falta de estorno de crédito fiscal de ICMS referente às entradas de mercadorias cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução, conforme os demonstrativos às fls. 10 a 13.

Inicialmente, para um melhor entendimento da questão, transcrevo a seguir, o disposto no art. 6º, §1º, do Decreto n.º 7799/00:

Art. 6º Os créditos fiscais relativos a mercadorias e bens adquiridos e a serviços tomados, vinculados a operações subsequentes amparadas pelos benefícios previstos nos arts. 1º, 2º, 3º-B, 3º-D, 3º-E e 3º-F, não poderão exceder a 10% (dez por cento) do valor da base de cálculo do imposto utilizada em cada um dos respectivos documentos fiscais de aquisição dos serviços, bens ou mercadorias.

§ 1º Não sendo possível ao contribuinte manter controle de seus estoques de modo a permitir a vinculação a que se refere este artigo, aplicar-se-á o método previsto no §2º, do art. 100, do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284, de 14 de março de 1997.

Em sua defesa, o autuado assevera que o valor exigido neste item do lançamento não é devido, pois possuía sistema automatizado que lhe permitia vincular as operações de saídas com o correspondente documento fiscal de aquisição. Sustenta que, com base nesse sistema, efetuou os estornos proporcionais de seus créditos fiscais corretamente.

Considerando que na apuração do imposto exigido o autuante aplicou o método previsto no §2º do art. 100 do RICMS-BA, o processo foi convertido em diligência à ASTEC do CONSEF, para que fosse verificado se o autuado possuía sistema de controle de estoques que permitisse a vinculação entre cada operação saída com a correspondente aquisição.

Conforme o Parecer ASTEC Nº 126/2011, foi informado que o autuado no período abrangido pela Infração 1 possuía sistema automatizado que permitia vincular cada operação de saída com a correspondente aquisição. O autuante foi notificado acerca do resultado da diligência, porém se limitou a informar que estava ciente do Parecer ASTEC Nº 126/2011.

Tomando por base a informação fiscal trazida no Parecer ASTEC Nº 126/2011, concluo que o procedimento adotado pelo autuante para apurar o estorno proporcional do crédito fiscal de que trata a infração em comento não obedeceu ao previsto no §1º do artigo 6º do Decreto nº 7799/00, supratranscrito, o que terminou por acarretar insegurança na determinação da infração e do montante devido. Dessa forma, a Infração 1 é nula, ao teor do disposto no artigo 18, inciso IV, alínea “a”, do RPAF/99.

Nos termos do artigo 21 do RPAF/99, represento à autoridade competente para que analise a possibilidade de refazimento da ação fiscal quanto à Infração 1, a salvo de falhas.

Na infração 2, o autuado foi acusado de ter efetuado saídas de mercadorias em transferência para estabelecimento situado em outras unidades da Federação, pertencentes ao mesmo titular, com preço de saída inferior ao de entrada.

Nas operações de saídas de mercadorias por transferência interestadual entre estabelecimentos de uma mesma empresa, a apuração da base de cálculo do ICMS está disciplinada no artigo 13, §4º, da Lei Complementar 87/96 (LC 87/96), cujo teor foi reproduzido no art. 17, § 7º, da Lei nº 7.014/96, sendo que esse dispositivo legal está regulamentado no artigo 56, V, “b”, do RICMS-BA. Para um melhor entendimento da questão, transcrevo o disposto no artigo 13, §4º, da LC 87/96, que disciplina a matéria em comento:

Art. 13 - A base de cálculo do imposto é:

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

Conforme os demonstrativos de fls. 15 a 99, o autuado efetuou transferências interestaduais de mercadorias – as quais não foram produzidas por ele, já que se trata de um estabelecimento comercial – utilizando como base de cálculo do ICMS valor inferior ao da entrada mais recente da mesma mercadoria, o que acarretou recolhimento a menos do imposto devido quando da operação de saída interestadual.

O autuado sustenta que não há incidência de ICMS nas transferências entre estabelecimentos de uma mesma empresa, conforme doutrina e jurisprudência que cita.

Respeitosamente, discordo dessa tese defendida pelo autuado, pois a legislação do ICMS do Estado da Bahia, em conformidade com a Lei Complementar nº 87/96, prevê a incidência do referido imposto nas transferências entre estabelecimentos de uma mesma empresa.

Para fins do ICMS, os diversos estabelecimentos pertencentes a um mesmo titular são considerados autônomos entre si, conforme o princípio da autonomia dos estabelecimentos, delineado no artigo 11, §3º, II, da LC nº 87/96 – é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular. Em perfeita consonância com esse princípio, a LC nº 87/96, no seu artigo 12, I, prevê que ocorre o fato gerador do ICMS no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.

A Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, no seu art. 12, I, seguindo as normas estabelecidas na LC nº 87/96, ao dispor sobre o momento da ocorrência do fato gerador do ICMS, assim prevê:

Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

Por sua vez, o RICMS-BA, ao tratar do momento da ocorrência do fato gerador do ICMS, assim dispõe:

Art. 2º Nas operações internas, interestaduais e de importação, considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, inclusive em caso de transferência, assim entendida a remessa de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo titular;

Dessa forma, por estar expressamente previsto na Lei nº 7.014/96, as transferências efetuadas entre esses estabelecimentos pertencentes a um mesmo titular estão sujeitas à incidência do ICMS, sendo que não cabe a este órgão julgador administrativo discutir a constitucionalidade desse dispositivo legal, ao teor do disposto no art. 167, I, do RPAF/99.

A questão atinente à existência de ato de mercadoria para se considerar ocorrido o fato gerador do ICMS não merece prosperar, uma vez que a incidência do imposto está prevista na Lei 7.014/96 e, a teor do disposto no art. 2º, §1º, dessa citada Lei, é irrelevante para a caracterização do fato gerador do ICMS a natureza jurídica da operação ou prestação de serviço de que resultem quaisquer das hipóteses previstas neste artigo.

Quanto à respeitável jurisprudência citada na defesa, reitero que as decisões deste órgão julgador administrativo ficam delimitadas ao previsto na legislação tributária estadual, não lhe cabendo a discussão acerca da constitucionalidade dessa legislação. Ademais, a jurisprudência citada pelo defendant não vincula a presente Decisão.

Sustenta o autuado que o vocábulo “entrada” citada no art. 56, V, “a”, do RICMS-BA, deve ser interpretado como sendo a entrada decorrente de uma operação de compra e venda efetuada junto a um fornecedor.

Não merece prosperar esse argumento, pois esse dispositivo trata da definição da base de cálculo do imposto e, portanto, deve ser interpretado de forma literal. O previsto na alínea “a” do inciso V do artigo 56 do RICMS-BA a base de cálculo do ICMS na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado neste Estado, pertencente ao mesmo titular, é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Nesse dispositivo legal, o vocábulo “entrada” é utilizado sem qualquer restrição, podendo ser proveniente de estabelecimento industrial, comercial, produtor, extrator, gerador pertencente a terceiros ou à mesma empresa. Esse dispositivo não deve ser interpretado de forma a alterar a base de cálculo do imposto. Assim, a “entrada”

a ser considerada na apuração do imposto devido é toda aquela que corresponda à “entrada mais recente da mercadoria”.

O autuado argumenta que as divergências foram provocadas por erro na determinação do preço de devolução de transferências efetuadas por estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular. Diz que não é lógico que apenas uma peça recebida em transferência com preço equivocado venha a contaminar todo o preço do seu estoque. Para robustecer essa tese, cita exemplos relativamente às mercadorias 45 LIGHT ORTOBOM, LAVADORA ATLAS, ESTANTE CAEMUM, TELEFONE CLARO, GUARDA-ROUPA ARAPLAC, MINI SYSTEM, ESTANTE VAMOL, REFRIGERADOR CONSUL, SOFÁ METALMO, TELEVISOR LG, MESA ARTEFAMOL, REFRIGERADOR ELETROLUX e CONDICIONADOR LG.

Esses argumentos defensivos não procedem, uma vez que nos termos do artigo 13, §4º, I, da LC nº 87/96, com igual redação do art. 17, §7º, I, da Lei nº 7.014/96, a base de cálculo do ICMS nas saídas de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. Após examinar as operações referentes aos diversos produtos citados na defesa, constato que elas apenas comprovam que o autuante, na apuração da base de cálculo das transferências, utilizou o preço da entrada mais recente, conforme determina a legislação. O alegado erro na determinação dos preços não elide a infração, pois os preços consignados nas notas fiscais não podem ser desprezados, após a ação fiscal, sob o argumento de que estão equivocados.

No que tange à alegação defensiva de que o autuante utilizou programa de processamento de dados não homologado pela Secretaria da Fazenda, não há como prosperar a tese defensiva. Da análise dos demonstrativos acostados ao processo, especialmente o recibo de fl. 357 e o CD-ROM de fl. 356, constata-se que a ação fiscal está baseada em planilhas elaboradas com o auxílio do Access (arquivos com a extensão .MDB) e Excel (arquivos com a extensão .xls).

Ao se pronunciar sobre o resultado da diligência realizada, o autuado alega que os produtos chip card, telefone celular e auto rádio estão no regime de substituição tributária e, portanto, não poderiam integrar a infração em comento.

Esse argumento defensivo não procede, pois a realização de transferência a preço inferior ao preço da entrada mais recente está caracterizada. Considerando que as operações de transferências relacionadas na autuação são interestaduais, torna-se irrelevante o fato de haver mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, pois nessas referidas operações é também devido o ICMS normal ao Estado da Bahia. Ademais, há que se ressaltar que os produtos citados na defesa (chip card, telefone celular e auto rádio), à época dos fatos, estavam apenas no regime de substituição interna (art. 353, II, do RICMS-BA), não havendo para eles convênio ou protocolo relativamente às operações interestaduais.

Em face do acima exposto, a Infração 2 está caracterizada, uma vez que restou comprovado que o autuado, nas transferências interestaduais em tela, utilizou base de cálculo em valor inferior ao previsto na legislação, o que acarretou recolhimento a menos do ICMS devido.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, para julgar a Infração 1 nula e as Infrações 2, 3 e 4 procedentes, devendo ser homologados os valores já recolhidos.”.

A Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício da presente Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Por sua vez, científica do julgamento, o autuado, interpôs Recurso Voluntário (fls. 1.147 a 1.157), onde, após fazer breve resumo dos fatos e os principais atos nele contidos, argumenta que a Decisão prolatada não há de prosperar, diante dos motivos que pretende destacar.

Inicialmente, ressalta que é aplicável no caso em exame a prescrição/decadência de parte do Auto de Infração examinado, vez que no caso foi o mesmo lavrado em 20/12/2010 pretendendo abranger supostas infrações acobertadas por este instituto (Prescrição/Decadência) com data de ocorrência entre JAN/2005 à DEZ/2005.

Informa que na situação *sub judice* não se pode desconsiderar que o Estado da Bahia através do artigo 332 e seguintes do RICMS instituiu a DMA (Declaração de Apuração Mensal do ICMS), sendo esta uma verdadeira declaração do valor devido a título de ICMS, sendo que esses dados que associados ao SINTEGRA/SPEED permitem ao Estado da Bahia ter informações sobre todos os fatos geradores ou hipóteses de incidência do ICMS no âmbito do autuado, razão pela qual, tendo em vista que há obrigação de entrega de declaração de ICMS mensalmente pelo contribuinte, sob

pena de sanções, e como o ICMS é tributo sujeito a lançamento por homologação, aplicável a jurisprudência do STJ que transcreve.

Alega se tomar como exemplo o ano de 2005, de acordo com o artigo 173 do CTN (Código Tributário Nacional), a Fazenda Pública teria até 1º de janeiro de 2011 para efetuar a autuação do ano todo. No entanto, se levarmos em consideração o artigo 150 do CTN, o prazo para lançamento vence mês a mês. Desta forma, se o procedimento pela fiscalização for efetuado em 20/12/2010, o Fisco não poderá cobrar os meses de janeiro a dezembro de 2005.

No caso em exame, entende que o ponto chave é qual artigo do CTN deve ser aplicado quando se fala em lançamento por homologação e caso não fique comprovado o dolo, fraude ou simulação, pois inexistindo a hipótese não há impedimentos para aplicar-se o artigo 150 do CTN prever prazo de cinco anos a contar da hipótese de incidência do tributo.

Entende certo o fato da Fazenda Pública ter perdido o direito de constituir esse crédito no período de JAN/2005 à DEZ/2005, razão pela qual requer a reforma da Decisão recorrida para reconhecer a incidência da prescrição/decadência desse período, principalmente quando as alterações introduzidas na Lei de Execução Fiscal admitiu que tal matéria possa ser suscitada, inclusive *ex-officio* em qualquer instância ou grau de jurisdição.

A seguir, aborda a infração 02, em relação à qual, observa que “*alega o autuante que a empresa autuado efetuou saídas de produtos em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da federação pertencente ao mesmo titular, com preço inferior ao custo de produção*”.

Com base nessa linha de raciocínio, o autuante cita que o artigo 56, inciso V, item “a” do RPAF/99, estabelece que as transferências serão realizadas com uso do preço de compra de entrada mais recente, e toma como espeque para a autuação a premissa de que o fato gerador do ICMS é a mera transferência de mercadoria para estabelecimento localizado em outra unidade da federação, desconsiderando, por conseguinte, o pacífico entendimento do STJ a respeito da questão, igualmente transcrito.

Aduz que mesmo se assim não fosse a entrada de que trata o mencionado artigo 56, inciso V, alínea “a” do RICMS/97 deve ser interpretada como aquela decorrente de uma efetiva compra e venda realizada junto a um fornecedor, e não uma advinda de um mero deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento da mesma empresa, mesmo que em outra unidade federativa.

Ademais, a jurisprudência cristalizada no âmbito do STJ é no sentido de que não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, materializado na Súmula nº 166, restando assente, em diversos julgados, a irrelevância dos estabelecimentos situarem-se em Estados distintos, conforme transcrição do teor de tal Súmula, a qual afirma também ser seguida pelo STF.

Portanto, alega que não se pode chamar de entrada no caso em exame para os efeitos do ICMS a mera situação de fato que não represente um ato de mercancia, na forma das decisões que transcreve.

Argumenta, ainda, que de todo o montante de transferência que o estabelecimento autuado efetuou, o autuante apenas encontrou divergência no montante de base de cálculo para imputar uma cobrança de ICMS no montante referente ao suposto preço de saída a menor do que da última entrada.

Todavia, alega que se compararmos a base de cálculo levantada pelo autuante em relação ao total das operações praticadas pelo autuado no período fiscalizado, ou seja, os exercícios de 2005, 2006, 2007, 2008 e 2009, torna-se fácil constatar que as alegadas divergências mencionadas no demonstrativo do autuante decorrem de transferência e mero erro no preço de devoluções de transferências efetuadas, como já alegado na impugnação, pelo que reitera os termos constantes da defesa.

De conformidade com a norma regulamentar, precisamente o Art. 56, inciso V, letra “a” do RICMS/97, a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

A esse respeito, menciona Decisão deste órgão, através do Acórdão JJF nº 0222-01/11 no julgamento do Auto de Infração nº 206891.0047/10-3 que entendeu ser o maior valor existente em um dia, quando nele havia mais de um preço para a mesma mercadoria. No caso, o parâmetro utilizado foi divergente, por isso requer a sua adequação.

Formula exemplo, para asseverar que, conforme se verifica, não existe tese plausível a fundamentar tal entendimento, haja vista que completamente absurdo e em desacordo com o sistema tributário vigente, mitigando os princípios da proporcionalidade e razoabilidade.

Traz à baila o fato que entende ter ocorrido do autuante ter utilizado programas elaborados por si próprio (não oficial da SEFAZ-BA), no qual processou os arquivos magnéticos do SINTEGRA informado à SEFAZ pela empresa, e, nesse processamento encontrou diferenças entre os preços praticados pelo autuado nas transferências interestaduais e o valor da entrada mais recente da mercadoria.

Diante de tal fato, resta, também, impugnado na sua totalidade o lançamento, já que não pode se verificar a presença da segurança e certeza visto que foi utilizado programa não homologado pela Sefaz para fazer auditoria e confrontos de valores. No presente caso, impugna o resultado, os valores e os produtos listados no citado demonstrativo, já que, realizado por programa não homologado pela SEFAZ-BA.

Por fim, reitera o requerimento contido na impugnação de realização de diligência por fiscais estranhos ao feito em função das razões e motivos já ressaltados, argumentando que desta feita, a diligência requerida outrora tem o objetivo de demonstrar que uma simples peça de mercadoria em transferência para outro estabelecimento não poderá contaminar todo o estoque existente, inclusive quando no mesmo dia existem transferências com valores distintos, e tampouco utilizar-se de valores irreais para majorar o valor da base de cálculo do imposto.

Sendo assim, quando a legislação tributária faz menção de que o preço de transferência é irrefutavelmente o preço da última entrada no estabelecimento, queda-se leviano, eis que não é possível se afirmar que esta regra ocorrerá em todas as situações, sem qualquer exceção.

Por tal motivo, entende indispensável a realização de diligência fiscal com fim precípua de se demonstrar, claramente, que os preços encontrados pela autoridade autuante para compor a base de cálculo do imposto nas transferências de mercadorias foram contaminados pelos preços constantes das notas de entrada no estabelecimento com um valor irreal e inexistente, sob pena de enriquecimento ilícito e sem causa do Fisco baiano.

Conclui, solicitando a declaração de improcedência da infração 02, e o acatamento do Recurso Voluntário.

Encaminhado para Parecer pela PGE/PROFIS, este órgão, exara opinativo de fls. 1.163 a 1.167, no qual, expõe o fato do recorrente não ter trazido na peça recursal qualquer prova capaz de elidir o lançamento, realizado ao amparo da norma legal, inexistindo a nulidade alegada, por terem sidos atendidos os requisitos do artigo 39 do RPAF/99.

Rebate de igual forma, as questões que versam sobre vício de constitucionalidade da legislação tributária, diante dos termos do artigo 167, inciso II do RPAF/99, entendendo, ainda, que a Súmula 166 não possui efeito vinculante.

Quanto ao pedido de realização de diligência, afirma que o mesmo deva ser indeferido, diante da falta de amparo legal, na forma do artigo 147 do RPAF/99, além do fato dos elementos probatórios se mostrarem suficientes para a formação do convencimento dos julgadores.

De relação à alegação de decadência, também rechaça tal argüição, por entender que deve ser aplicado o artigo 173 do CTN.

Quanto aos posicionamentos frente ao mérito da autuação, ressalta que o erro na fixação de preços não tem o condão de descharacterizar a acusação fiscal, diante do fato de que os preços consignados nos documentos fiscais não deverão ser ignorados após a instauração do procedimento fiscal.

Argumenta, ainda, que a tese recursal carece de respaldo jurídico, pois as operações de transferências entre estabelecimentos localizados em Estados diversos, a base de cálculo a ser aplicada deve ser a estipulada na Lei Complementar, instrumento eleito pela Carta Maior para delimitar os seus contornos, não podendo ser alterada ou modificada.

Ademais, registra que as notas e demonstrativos fiscais comprovam que o autuante utilizou como base de cálculo os valores das entradas mais recentes, razão pela qual o Recurso Voluntário não deve ser provido.

Constam nas fls. 1111 a 1113, extratos de pagamento do sistema SIGAT referente às infrações 2, 3 e 4 no valor de R\$90.050,34

VOTO

Abordarei, inicialmente, o Recurso Voluntário, em relação ao qual analisarei as questões preliminares suscitadas pelo recorrente, a começar pela existência de “*decadência/prescrição*” parcial.

Diante da questão da decadência, impende afirmar-se que a mesma cessa o direito de constituir o crédito através do ato administrativo do lançamento. O crédito tributário perde o seu conceito abstrato somente quando a autoridade administrativa formaliza o direito a esse crédito através da emissão do lançamento. Procedida tal formalização do lançamento com a devida ciência ao sujeito passivo do mesmo, não se fala mais de decadência, pois o direito de constituir o crédito já foi feito e notificado.

Verificado o nascimento da obrigação tributária com a ocorrência do fato gerador, é necessária à administração, a realização de um ato que a individualize, caracterizando o fato e a identificação da matéria tributável, indicando o sujeito passivo vinculado à relação jurídica valorando a prestação pecuniária, mediante procedimento administrativo regular. Tal ato representa-se pelo lançamento tributário, consoante definido pelo Código Tributário Nacional (CTN), artigo 142:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

Na definição de Eduardo de Moraes Sabbag (Elementos do Direito. Direito Tributário. 8ª edição, São Paulo, Premier Máxima, 2007, página 214), “é ato documental de cobrança, por meio do qual se declara a obrigação tributária nascida do fato gerador”.

O CTN elenca três espécies de lançamento, que são: o lançamento por declaração, o lançamento de ofício e o lançamento por homologação. A nós interessarão apenas estes dois últimos.

Fala-se em lançamento de ofício quando o próprio Fisco, de posse das informações necessárias para efetuar o lançamento, o faz por si, sem qualquer contribuição por parte do contribuinte. Já no lançamento por homologação ocorre nos casos em que a lei determina o pagamento antecipado pelo sujeito passivo, na época em que nasce o fato gerador. Esse pagamento é feito antes de constituído o crédito pelo sujeito ativo, isto é, ainda não há lançamento, mas o sujeito passivo se antecipa e recolhe o valor do tributo com base nos critérios (base de cálculo, alíquota

etc.) estabelecidos na lei respectiva. A Fazenda Pública tem o direito de, posteriormente, verificar se aquele pagamento correspondeu à verdade.

Observe-se que o lançamento, na forma do artigo 142 do CTN, 1ª parte, é ato privativo da autoridade administrativa. Logo, se vislumbra a necessidade de haver ulterior homologação pelo Fisco no lançamento por homologação, a despeito da conduta do contribuinte ser essencial na modalidade em tela.

Aparentemente, o lançamento por homologação seria aquele realizado pelo contribuinte, tendo em vista que ele próprio noticia o fato gerador que praticou, quantifica o valor devido e o recolhe ao erário. Todavia, em harmonia com o artigo 142 do CTN acima mencionado, entendo que o lançamento, nessa modalidade, somente se aperfeiçoa com a homologação do Fisco, uma vez que é competência privativa deste.

Assim, a partir da ocorrência do fato gerador, a autoridade tributária disporia de cinco anos para conferir o procedimento prévio realizado pelo sujeito passivo no lançamento por homologação. Caso isso não ocorra, afigura-se a homologação tácita, e, consequentemente, extinção da obrigação tributária, condicionada ao regular e total recolhimento do tributo.

Contudo, nesse procedimento de verificação dos dados apresentados pelo sujeito passivo, pode ocorrer de o Fisco entender que houve omissões ou inexatidões, em ordem a concluir que o tributo foi recolhido a menor. Lembrando que isso deve ser feito no prazo para a homologação, sob pena de perda do direito de cobrar eventuais diferenças.

Essas diferenças, se verificadas, deverão ser objeto de lançamento de ofício. Nessa esteira, assim dispõe o inciso V do artigo 149 do CTN:

“Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

V – quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte (lançamento por homologação”).

Parte da doutrina entende que a lei trata da notificação do efetivo lançamento, isto é, o pronunciamento da Fazenda Pública traduz-se em “notificado do lançamento”. Com a devida vênia, não concordo com tal argumentação, diante do fato de que aos termos do § 4º do artigo 150 do CTN, cuja aplicação é defendida pela relatora, reúno a redação do artigo 173 e parágrafo do mesmo diploma que impõe:

“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;

II - da data em que se tornar definitiva a Decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento”.

Diz, então, o parágrafo único do artigo 173 que o direito de constituir o crédito extingue-se a contar da data em que tenha sido iniciada a respectiva constituição pela notificação de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Ora, como apurar se o pagamento antecipado realizado pelo contribuinte foi total ou parcial sem que haja ação fiscal preliminar, devidamente notificada ao contribuinte? Pois o pronunciamento da Fazenda Pública nada mais é do que a comunicação formal de que estão sendo tomadas medidas preparatórias indispensáveis ao lançamento, através de uma ação fiscal.

Um dos pontos que a doutrina ataca é a de que o artigo 173 do CTN trata somente da decadência relativa aos lançamentos de ofício, tendo em vista de que o artigo 150 já trata da decadência dos lançamentos por homologação. Com a devida vênia, discordo de tal entendimento. Em nenhum

momento o CTN esclarece que o artigo 173, se encontra no capítulo das extinções do crédito tributário, trata **somente** de lançamentos de ofício. Além disso, o artigo 150 encontra-se inserido no capítulo sobre a constituição do crédito tributário, trata, pois, do lançamento por homologação, e não de decadência como modalidade de extinção do crédito tributário.

Analizando o artigo 150 do CTN em seu § 4º, entendo que ele está a se referir ao lapso de tempo para ser promovida a homologação do lançamento, ao dispor que “*se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos*”. Não está, portanto, a dar prazo à decadência, a essa modalidade de extinção do direito de constituir o crédito, pois se assim fosse não poderia haver outra lei a fixar prazo diferenciado, pois esbarraria aos próprios termos do CTN, conforme prevê o artigo 170 desse diploma legal. Um ente político pode estabelecer outro prazo, em sua lei, para a homologação do lançamento, todavia, em qualquer hipótese, não pode alterar o prazo decadencial fixado no art. 170, que não abre qualquer possibilidade a esse respeito.

Logo, o artigo 150, § 4º trata somente do prazo limite pelo qual a homologação, se não foi expressa, passa a ser entendida como aceita tacitamente. Dessa forma, poderíamos afirmar que para o lançamento por homologação, inexistiria decadência.

Acaso o Fisco não homologue expressamente e venha a apurar uma diferença a pagar pelo sujeito passivo, o lançamento dessa diferença não é mais “lançamento por homologação”, mas, sim, lançamento de ofício. Aqui, não se fala mais em lançamento por homologação, quando o ato administrativo de lançar foi, exclusivamente, através da autoridade administrativa competente para tal, nos termos previstos no artigo 149 do CTN.

Desse modo, entendo que a decadência está amparada somente nas disposições contidas no artigo 173, que estabelece as seguintes regras de contagem de prazo: a) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, regra esta que serve para todos os tributos quando a modalidade de lançamento utilizada é de ofício ou declaratória, inclusive aquela que, originalmente, seria de homologação, mas passou a ser de ofício. Neste caso, a decadência começa a contar do primeiro do exercício seguinte ao fato gerador, não importando o mês em que ocorreu; b) da data em que se tornar definitiva a Decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado, vez que a anulação do lançamento anterior, por evidência, é administrativa, e efetivada pela verificação de algum erro, reclamado pelo sujeito passivo ou constatado de ofício pela administração. Neste caso, a decadência passa a contar da Decisão definitiva em processo administrativo da anulação do lançamento anterior, sendo necessário formalizar outro lançamento e notificar do ato o sujeito passivo dentro do prazo de cinco anos; e c) previsto no parágrafo único do referido artigo, da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Este raciocínio não é tão fantasioso nem absurdo quanto poderia Parecer à primeira vista. Luciano Amaro (Direito Tributário Brasileiro, 7ª edição, São Paulo, Ed. Saraiva, 2001, páginas 391/2) a respeito, entende que:

“O lançamento por homologação não é atingido pela decadência, pois, feito o pagamento (dito ‘antecipado’), ou a autoridade administrativa anui e homologa expressamente (lançamento por homologação expressa) ou deixa transcorrer, em silêncio, o prazo legal e, dessa forma, anui tacitamente (lançamento por homologação tácita). Em ambos os casos, não se pode falar em decadência (do lançamento por homologação), pois o lançamento terá sido realizado (ainda que pelo silêncio).”

“O que é passível de decadência é o lançamento de ofício, que cabe à autoridade realizar quando constante omissão ou inexatidão do sujeito passivo no cumprimento do dever de ‘antecipar’ o pagamento do tributo. Se o sujeito passivo ‘antecipa’ o tributo, mas o faz em valor inferior ao devido, o prazo que flui é para a autoridade manifestar-se sobre se concorda ou não com o montante pago; se não concordar, deve lançar de ofício, desde que faça antes do término do prazo cujo transcurso implica homologação tácita. Assim, o prazo, após o qual se considera realizado tacitamente o lançamento por homologação, tem natureza decadencial (...), pois ele implica a perda do direito de a autoridade administrativa (recusando a homologação) efetuar o lançamento de ofício. O que é passível de decadência, pois, é o lançamento de ofício, não o lançamento por homologação.”

E tanto é assim, intrincada a questão, que observamos o entendimento jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça (STJ), da tese do denominado “cinco mais cinco”, como, por exemplo, no julgamento do Recurso Especial nº. 58.918-5-RJ, relatado pelo Ministro Humberto Gomes de Barros, cuja ementa segue transcrita:

“TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA– CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA – PRAZO (CTN ART. 173).

I – O Art. 173, I do CTN deve ser interpretado em conjunto com seu Art. 150, § 4º.

II – O termo inicial da decadência prevista no Art. 173, I do CTN não é a data em que ocorreu o fato gerador.

III – A decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário somente ocorre depois de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento (CTN, Art. 150, § 4º).

IV – Se o fato gerador ocorreu em outubro de 1974, a decadência opera-se em 1º de janeiro de 1985”

Digna de registro é a Decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), ao apreciar o Recurso Especial nº 566621, entendeu ser o prazo de dez anos aquele para pleitear a restituição de tributo, cuidando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação.

Tal julgamento analisava a constitucionalidade da segunda parte do artigo 4º da Lei Complementar 118/2005, que determinou a aplicação retroativa do seu artigo 3º, norma que, ao interpretar o artigo 168, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), fixou em cinco anos, desde o pagamento indevido, o prazo para o contribuinte buscar a repetição de indébitos tributários (restituição) relativamente a tributos sujeitos a lançamento por homologação.

Assim, há de perquerir como ficaria o princípio da isonomia, onde a Fazenda Pública, ficaria na obrigação de restituir o imposto pago indevidamente em dez anos, e quando da contagem de prazo para a constituição do crédito tributário, amarrada à redação do artigo 150, § 4º do CTN?

Frente a tais argumentos, e contrariamente ao entendimento exposto pelo recorrente, entendo que o pleito do recorrente não pode ser acolhido.

De acordo com o art. 123, do RPAF/99, é assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação, o que aconteceu no caso presente, razão inclusive pela qual se examina, neste momento o Recurso apresentado.

Quanto ao fato de apresentar mensalmente a DMA, importante frisar-se que este documento econômico-fiscal apenas informa os valores globais de entradas, saídas e apuração do imposto, não especificando operações, nem abarcando outros dados de escrituração fiscal, razão pela qual os argumentos recursais neste sentido não podem ser acolhidos.

O recorrente na sua peça, ao abordar a infração 02, argui que não haveria obrigação de submeter à tributação as operações de transferência diante do fato da Súmula 166 do STJ.

A legislação vigente, especialmente a Constituição Federal no artigo 155 estabelece:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

Ou seja: a transferência de mercadorias em operações interestaduais possui a necessária previsão legal. Note-se que o legislador em momento algum segregou as operações, separando aquelas realizadas via transferências. De igual forma, o legislador fala em “operações”.

E qual seria então este conceito? A Constituição não define o que sejam operações. A legislação infraconstitucional de igual forma. A doutrina, de um modo geral, considera operação, para efeitos de incidência do ICMS, todo ato ou negócio hábil a provocar a circulação de mercadorias. Ou o ato ou negócio jurídico de que decorra a mudança de titularidade do bem. Porém a

mudança de posse também constitui uma operação, quando o novo detentor do bem pode dele dispor como se fosse o seu dono.

Por outro lado, estabelece ainda a Carta Magna em seu artigo 146:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.”

Ou seja, a norma constitucional delega à Lei Complementar a competência para legislar acerca de matéria tributária que defina fato gerador, base de cálculo e contribuintes de tributos.

No caso de transferência – remessa de bens entre estabelecimentos do mesmo titular –, cumpre observar que esta, em princípio, não seria uma operação, haja vista que ninguém pode efetuar uma operação consigo próprio. No direito comum os diversos estabelecimentos de um mesmo titular constituem uma só pessoa. E também perante o imposto de renda isto é inobjetável.

Todavia, mediante uma ficção legal, convencionou-se que no âmbito do ICMS os estabelecimentos são autônomos. A teoria da autonomia dos estabelecimentos tem por fundamento o artigo 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº 87/96, conforme delegação constitucional:

“§ 3º. Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

(...)

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;”

Tal princípio é reforçado pela redação do artigo 12, inciso I da mesma Lei Complementar:

“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;”

Dessa forma, os estabelecimentos de uma mesma empresa são considerados legalmente autônomos, e, em decorrência dessa ficção legal, nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular verifica-se o fato gerador do ICMS.

No mesmo sentido, a legislação estadual, e não poderia ser diferente, em atenção ao disposto na Lei Complementar, assim dispõe, no artigo 2º, inciso IV, da Lei nº. 7.014/96:

Art. 2º. O ICMS incide sobre:

(...)

IV - a entrada ou a utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes.

Por seu turno, o § 1º do citado dispositivo legal prevê que:

§ 1º. São irrelevantes para caracterização do fato gerador:

I - a natureza jurídica da operação ou prestação de serviço de que resultem quaisquer das hipóteses previstas neste artigo;

II - o título jurídico pelo qual a mercadoria ou bem esteja na posse do respectivo titular;

A própria doutrina, representada pelo ilustre Professor Roque Carrazza, em sua obra ICMS, 11ª edição, Ed. Malheiros, páginas 58 e 59 nos ensina que: “Há, porém uma exceção a esta regra: quando a mercadoria é transferida para estabelecimento do próprio remetente, mas situados no território de outra pessoa política (Estado ou Distrito Federal), nada impede, juridicamente, que

a filial venha a ser considerada estabelecimento autônomo, para fins de tributação por via de ICMS. Assim é, para que não prejudique o Estado (ou o Distrito Federal) da saída da mercadoria. Logo – e também porque o princípio federativo e o princípio da autonomia distrital inadmitem que os Estados e Distrito Federal se locupletem uns à custa dos outros – concordamos que tais estabelecimentos sejam considerados autônomos, pelo mesmo, para fins de tributação por meio de ICMS”.

Observe-se que o Princípio Federativo é norma constitucional e neste caso estaria sendo desrespeitado, a prevalecer o argumento recursal abraçado pelo nobre Relator.

Quanto às menções recursais acolhidas pelo Relator a decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ), e a aplicação da Súmula 166, gostaria de fazer algumas observações: A primeira é a de que sabido é que tais decisões não vinculam obrigatoriamente nem o legislador, sequer o julgador. A segunda, e talvez a mais importante, é o fato de tal entendimento da Corte Superior encontrar-se em processo de mudança, a se observar no julgamento do Recurso Especial 1109298/RS, tendo como Relator o Ministro CASTRO MEIRA, da SEGUNDA TURMA, julgado em 26/04/2011, DJe 25/05/2011, no qual este adentra no exame de mérito da base de cálculo estabelecida na Lei Complementar 87/96, artigo 13, em operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

Ora, se o próprio Poder Judiciário através de um de seus Tribunais Superiores entende possível estabelecer base de cálculo em operações de transferência interestadual entre dois estabelecimentos de uma mesma empresa, evidentemente negando efeito jurídico à aplicação da Súmula 166, é óbvio que tais operações, submetidas ao rigor da Lei Complementar estão sujeitas à tributação pelo ICMS, sendo lícito aos Estados a cobrança de tal tributo, naquelas operações em que a lei lhes ampara.

No mesmo sentido foi a Decisão do Ministro Herman Benjamin, ao apreciar o Agravo Regimental no Recurso Especial nº. 1.254.915-RS, no qual, em 26 de outubro de 2011 revogou sua própria Decisão anterior, no sentido de aplicação da mencionada súmula de forma automática, ao mencionar que “os argumentos do Estado do Rio Grande do Sul demonstram a existência de peculiaridades que merecem melhor reflexão, razão pela qual reconsidero a Decisão monocrática, para torná-la sem efeito”.

Em tal discussão, o TJRS entendeu devida a cobrança do imposto, nas transferências interestaduais, com base na seguinte argumentação, através do eminente relator, desembargador Carlos Eduardo Zietlow Duro:

“Com efeito, o ICMS, em linhas gerais, nada mais é do que o antigo ICM, existente antes da vigência da Constituição Federal de 1988, com ampliação, em hipóteses bem marcadas, com atribuição aos Estados e ao Distrito Federal a competência para criação do ICMS, sendo que a base de cálculo seria definida por Lei Complementar, conforme dispõe o artigo 146, III, “a” da Constituição Federal, sendo que o regime de compensação de imposto deve ser definido por Lei Complementar, nos termos do que dispõe o artigo 155, § 2º, XII, “c”, da Constituição Federal.

Outrossim, o artigo 34, § 8º, das Disposições Transitórias da Constituição Federal possibilitou aos entes públicos antes referidos a regularização da matéria, enquanto não fosse regulamentada a Carta Magna, razão pela qual houve a edição do Convênio número 66/88 que disciplina a base de cálculo do ICMS, com posterior edição da Lei Complementar nº 87/96, com as alterações das LCs 92/97 e 99/99, bem como pela LC 102/00.

Logo, inexiste qualquer dúvida de que o ICMS foi regido pelo Decreto-Lei 406/68, observadas as alterações feitas pelo Decreto-Lei 834/69, bem como pela Lei Complementar n.º 56/87 e Lei Complementar n.º 24/75, além do Convênio 66/88, antes referido, em especial pelo artigo 14 do mencionado Convênio, e atualmente pela Lei Complementar nº 87/96, com suas alterações, conforme antes referido.

O Estado do Rio Grande do Sul editou a Lei nº 8.820/89, relativa ao ICMS, devidamente regulamentada pelo Decreto nº 37.699/97, inclusive com a alteração do Decreto nº 40.217/00, normas estas em perfeita consonância, observado o arcabouço jurídico, não podendo as normas hierarquicamente inferiores desbordar das diretrizes traçadas pela Lei Complementar nº 87/96.

Feitas estas considerações, deve ser considerado que o mandamus tem por objeto impedir a tributação, por ICMS, em operações de transferência de mercadorias a partir da matriz da impetrante, situada em Turvo, Estado de Santa Catarina, para filiais localizadas em Santo Antônio da Patrulha, Torres e Morrinhos do Sul,

localizadas em diferentes Estados da Federação, atacando decreto estadual que determina o recolhimento em consonância com o art. 12, I, da LC 87/96, que prevê:

Art. 12 - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

Em âmbito estadual, da mesma forma, a questão encontra previsão no art. 4º da Lei nº 8.820/89:

Art. 4.º - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

Razão assiste ao recorrente, porquanto a operação está sujeita ao ICMS, não obstante a Súmula 166 do STJ, cujo teor não se desconhece, cumprindo destacar, no entanto, que, decorrendo tal enunciado de julgamento em 14/08/96, com publicação no DJ em 23/08/96, é anterior à LC 87, que é de 13/09/96, prevendo seu art. art. 36 a entrada em vigor no primeiro dia do segundo mês seguinte ao da sua publicação.

Quando da edição da Súmula 166 do STJ, a matéria era disciplinada pelo Decreto-Lei nº 406/68, sem dispositivo correspondente ao art. 12, I, da LC 87/96, circunstância que afasta a aplicação do entendimento sumulado que se invoca no mandado de segurança”.

Dessa forma, o entendimento é que, após a edição da Lei Complementar nº 87/96, a Súmula nº 166 do STJ tornou-se inaplicável.

E este também tem sido o posicionamento de outros órgãos do Poder Judiciário, a exemplo do Rio Grande do Sul, na apreciação do Agravo 70030888911, tendo o órgão julgador prolatado a seguinte Decisão:

“AGRAVO. MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ICMS. TRANSFERÊNCIA PARA ESTABELECIMENTO DO MESMO TITULAR EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. INCIDÊNCIA. É devido o ICMS na saída de mercadoria destinada à comercialização para estabelecimento do mesmo titular localizado em outra Unidade da Federação. Artigo 12, inciso I, da Lei Complementar 87/96. A exigência do recolhimento do tributo, nesse caso, beneficia o Estado produtor sem que cause maior oneração ao estabelecimento produtor, porque o imposto pago será inteiramente aproveitado por ocasião da comercialização da mercadoria. Recurso desprovido. (Agravo Nº 70030888911, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Des.^a Maria Isabel de Azevedo Souza, Julgado em 09/07/2009)”

Sabido é que o direito é dinâmico, e o entendimento jurisprudencial tem mudado ao longo do tempo, adaptando-se aos novos tempos, e evoluindo conforme as alterações legislativas ocorridas ao longo do tempo. Dessa forma, um entendimento vigente, diante de edição de novo instrumento normativo, pode vir a perder força, com mudança de posicionamento.

Também é corrente que o processo administrativo tributário deve obedecer a diversos princípios, dentre os quais, um dos de maior relevância é o da legalidade inserido no nosso ordenamento jurídico no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, que preconiza que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Isso significa dizer que somente através das espécies normativas elaboradas consoante as regras do processo legislativo constitucional se podem criar obrigações para quem quer que seja.

Doutrinadores como Celso Bastos e Ives Gandra Martins defendem que o Princípio da Legalidade tem mais característica de garantia constitucional do que de direito individual, pelo fato de não resguardar um bem da vida específico, e sim garantir ao particular a prerrogativa de rechaçar injunções impostas por outra via que não a da lei.

Além do Princípio da Legalidade estabelecido genericamente no artigo 5º, inciso II, da Carta Magna, em nosso ordenamento jurídico podemos falar da estrita legalidade tributária, sendo importante frisar que o verdadeiro conteúdo do Princípio da Legalidade Tributária ultrapassa a simples autorização do Legislativo para o Estado cobrar um tributo e deve ser entendido de forma a abarcar dois prismas distintos: legalidade formal e material. No tocante à legalidade formal, podemos dizer que toda regra tributária precisa se inserir no ordenamento jurídico de acordo com as regras de processo legislativo e, também, ser formulada por órgão com poder para elaborar tais normas.

Quanto à legalidade material, torna-se indispensável que sejam estabelecidos todos os aspectos relevantes para que no caso concreto se possa determinar as obrigações tributárias, não bastando apenas a exigência de lei, como fonte de produção jurídica específica. Mais que isso, necessita-se a fixação, de todos os critérios de Decisão, sem qualquer margem de liberdade ao administrador.

Em suma: obediência a tal princípio significa submissão e respeito à lei, ou a atuação dentro da esfera estabelecida pelo legislador.

Além do texto Constitucional, o princípio da legalidade tributária também está previsto no artigo 97 do Código Tributário Nacional. E o autuante, ao realizar o lançamento, nada mais fez do que obedecer a tal preceito.

Entendo que essa argumentação somente teria validade, caso o recorrente, ou não tributasse as operações de transferência interestadual que realiza, ou, caso contrário, tivesse realizado o estorno de todos os créditos fiscais que se apropriou, o que me parece, não ocorreu. Dessa forma, também essas alegações não podem ser consideradas em favor do recorrente.

Quanto ao Acórdão JJF nº 0222-01/11 no julgamento do Auto de Infração nº 206891.0047/10-3 que segundo o recorrente abordou questão semelhante, também não socorre o recorrente. Primeiro, por que trata-se de Decisão de 1ª instância, que pode ter sido reformada por uma das Câmaras deste Conselho. Segundo, por que a mesma não possui efeito vinculante.

De igual forma, descabe a alegação de que os programas utilizados pelo autuante para a elaboração dos demonstrativos e realização da auditoria não seriam os “*oficiais*” da Secretaria da Fazenda. Isso, diante do fato de que inexiste determinação legal para a utilização pelo corpo funcional da SEFAZ unicamente daquilo que o recorrente denomina “*programas oficiais*”, diante da determinação insculpida no artigo 28, § 4º, inciso II do RPAF/99 de que o Auto de Infração far-se-á acompanhar dos demonstrativos e dos levantamentos elaborados pelo fiscal autuante, se houver, e das provas necessárias à demonstração do fato arguido, sem mencionar, em qualquer momento, aborda a obrigatoriedade da utilização compulsória dos programas de fiscalização da Secretaria da Fazenda para a sua validade.

Também é sabido que em direito, vige a máxima “*o que não é juridicamente proibido, é juridicamente permitido*” o denominado princípio da autonomia da vontade, o qual quando se trata de administração pública, só é permitido fazer o que a lei determina, razão pela qual tal princípio não encontra amparo no direito administrativo, ao contrário. Ainda assim, existindo permissão tácita para a utilização de programas e elaboração dos demonstrativos que o funcionário fiscal decidir elaborar, nada impede que o mesmo assim aja, sem que tal ato seja considerado ilegal ou incapaz de produzir efeitos.

Importante frisar que os únicos programas homologados pela Secretaria da Fazenda são aqueles relativos a utilização pelos usuários de equipamentos emissores de cupom fiscal, e tão somente estes, razão pela qual descabe o recorrente falar em “*programas não homologados*”.

Quanto à solicitação de realização de diligência, de plano, indefiro o pedido formulado, por entender que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, o qual estabelece que deverá ser indeferido o pedido de diligência, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável.

É preciso se observar que o não deferimento da mesma não pode ser considerado como cerceamento de defesa, à vista do fato dos dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147 do RPAF/99, o qual estabelece que deverá ser indeferido o pedido de diligência, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável.

O entendimento doutrinário, inclusive, é o de que o deferimento de diligência deve obedecer a uma série de requisitos, contidos na norma legal. Todavia, o não atendimento desses requisitos é causa de desconsideração do pedido sem que isso signifique cerceamento do direito de defesa.

Ainda que atendidos todos os requisitos para a sua concessão, caso a autoridade julgadora entender que o pedido é prescindível, deverá fundamentar o indeferimento, sob pena de nulidade da Decisão por cerceamento do direito de defesa. Como decorrência do princípio da livre convicção, as diligências ou perícias também podem ser requeridas de ofício pela autoridade julgadora, quando as entender necessárias, conforme autorização normativa.

Diante de tais considerações, impende dizer-se que embora obedeça aos requisitos legais, o pedido submete-se unicamente à Decisão do julgador, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício, ficando o atendimento ou não do pedido submetido ao entendimento unicamente do julgador.

Ressalte-se que a diligência, mais do que qualquer coisa, é prerrogativa do relator, diante do seu entendimento, ou da necessidade de coligir ao feito elementos que aclarem a discussão da lide, o que não é o caso do presente feito.

Por outro lado, o pedido deveria ter sido feito, com base em fatos objetivos apurados pelo recorrente, lastreado em indicações, e não, como feito ao longo do processo, de forma genérica e sem apontar qualquer dado, elemento, ou falha no levantamento ocorrido, o que deveria fazer por força de lealdade processual. Pela mesma razão, havendo prova a ser produzida, o recorrente deveria fazê-lo, ainda mais se considerarmos que os elementos necessários para tal, a saber, os livros e documentos fiscais foram emitidos pelo recorrente, e permanecem em seu poder.

Além disso, trata-se de empresa constituída sob a forma de sociedade anônima, o que, por força da legislação societária em vigor, deve, não somente manter auditoria interna, como de igual forma, submeter as suas operações a verificação a título de auditoria, por parte de auditores independentes. Mais uma razão para que apontasse com precisão, elementos motivadores do pedido de diligência, ou como prefere denominar "*perícia*". Genericamente, conforme feito, o pedido não tem como ser acatado.

Ademais, não observou o recorrente o teor do artigo 145 do RPAF/99, o qual determina que o interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade, o que, em momento algum apesar da longa exposição recursal, conseguiu figurar no Recurso.

Da forma que solicitada, o deferimento de tal "*perícia*" implicaria em nova fiscalização, que poderia, à vista da ausência de fatos apontados pelo recorrente, indicar simplesmente em inexistência de diferenças, o que não se constitui em boa prática, que teria apenas o efeito de postergar o julgamento do feito.

Digno de registro, é o fato da jurisprudência vir se posicionando no sentido, de inexistência de cerceamento de defesa, ante a negativa de tal pedido, a exemplo das decisões abaixo transcritas:

"TST - RECURSO DE REVISTA RR 862 862/2003-002-10-00.1 (TST)

Ementa: RECURSO DE REVISTA. CERCEAMENTO DE DEFESA. INDEFERIMENTO DE OITIVA DE TESTEMUNHA E DE PERÍCIA. PROVA DOCUMENTAL NÃO IMPUGNADA PELO RECLAMANTE NO MOMENTO OPORTUNO. Documentos colacionados por uma parte e não impugnados pela outra. Artigos 368 e 372 do CPC . Não caracteriza cerceamento de defesa o indeferimento de oitiva de testemunha e de realização de perícia grafodocumentoscópica objetivando desconstituir a validade e a eficácia de documentos não impugnados. Recurso a que se nega provimento."

" TJRS - Agravo de Instrumento AI 70046629127 RS (TJRS)

Ementa: AGRAVO DE INSTRUMENTO. DIREITO PRIVADO NÃO ESPECIFICADO. AÇÃO DE DESCONSTITUIÇÃO DE PENHORA. REALIZAÇÃO DE PERÍCIA GRAFODOCUMENTOSCÓPICA. INDEFERIMENTO. Cabe ao Juiz, como destinatário da prova e para formar seu convencimento, decidir acerca da pertinência da prova pericial. Desnecessária a perícia contábil. Em Decisão monocrática, nego seguimento

ao agravo de instrumento. (Agravo de Instrumento Nº 70046629127, Vigésima Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Glênio José Wasserstein - Data de Publicação: 16/01/2012"

"TJSP - Apelação APL 9126802752009826 SP 9126802-75.2009.8.26.0000

Data de Publicação: 18/01/2013

Ementa: CERCEAMENTO DE DEFESA Prova pericial requerida Anatocismo alegado Indícios inexistentes Alegações genéricas Julgamento antecipado autorizado. Sem qualquer indicação precisa acerca da irregularidade havida nos cálculos apresentados pelo credor, de rigor o indeferimento da prova pericial genericamente requerida. Cerceamento de defesa não caracterizado. Recurso não provido".

Quanto às colocações recursais de existência de eventual cerceamento de defesa, verifico que a autuação foi fundada em elementos concretos (livros e documentos fiscais escriturados e emitidos pelo sujeito passivo), com a devida base legal, calcada em demonstrativos analíticos planilhados constante nos demonstrativos elaborados pela fiscalização, dos quais o recorrente recebeu cópia.

Assim, conclui-se que a garantia da ampla defesa, seja qual for à natureza do objeto do processo, comprehende não só o direito de ser informado, como de igual forma o exercício do contraditório, além do direito à prova legitimamente obtida ou produzida. No caso presente, verifica-se ausente qualquer elemento de prova que venha a contradizer ou contrapor o lançamento realizado, ainda assim, houve a oportunidade do recorrente produzi-la. Logo, não pode a mesma arguir qualquer prejuízo à sua defesa.

Quanto ao mérito da autuação, observo que a infração combatida (2), versa sobre a realização de saídas de mercadorias em transferências interestaduais, com preço inferior ao custo de produção. Tal matéria já tem sido exaustivamente debatida neste órgão, estando o seu entendimento devidamente pacificado.

A matéria encontra respaldo na Lei Complementar nº 87/96, que de forma expressa e restritiva determina qual a base de cálculo a ser aplicada nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular.

Sabido é que a Constituição Federal de 1988 determinou expressamente as matérias que deveriam ser tratadas por meio de lei complementar específica para este tributo, demonstrando também a preocupação de que determinadas matérias não fossem tratadas por via de leis ordinárias dos Estados ou do Distrito Federal, o que poderia, aí sim, criar conflitos entre tais entes e insegurança jurídica para os contribuintes, ou seja, ela atribuiu à lei complementar o importante papel de fixar os pilares sobre os quais deveriam se apoiar a instituição e a arrecadação do ICMS. No que se refere ao valor tributável, o artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "i", da CF/88, determina:

"Art. 155.

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço".

Importante ressaltar aqui, que o verbo empregado pelo constituinte para estabelecer a competência da lei complementar em matéria de base de cálculo: "fixar", o qual, segundo o Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa (FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. Século XXI. São Paulo: Nova Fronteira, 1999. Verbete próprio. Versão eletrônica.), significa "determinar, prescrever, firmar, assentar, estabelecer, tornar firme, estável". E se fizermos a consulta da palavra determinar, teremos que tal palavra significa "delimitar, fixar, definir, precisar, decretar, especificar", não sendo sinônimo de exemplo ou exemplificar, como pretende o recorrente.

Dentre estas matérias, elencadas expressamente no art. 155, §2º, inciso XII, da Constituição Federal, encontra-se a base de cálculo do ICMS, sendo que tal disposição constitucional, a qual regula especificamente o ICMS, guarda total simetria com o comando inserto no artigo 146 da CF/88, que, ao tratar dos “princípios gerais” do sistema tributário, prevê:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;”.

Percebe-se a harmonia do texto constitucional ao prescrever as atribuições da lei complementar em matéria tributária, tanto no âmbito geral (encampando todos os tributos), quanto no específico, relacionado ao ICMS, posto que, em ambas as hipóteses, referem que à lei complementar compete “definir” ou “fixar” a base de cálculo.

Existe, com especial ênfase no campo do ICMS, a clara intenção constitucional de eliminar os conflitos de competência, realçando o caráter nacional do imposto.

Indiscutível que a CF/88 reservou à lei complementar a função impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo, vinculando o Legislativo e o Executivo dos Estados à sua estrita observância por ocasião da criação e cobrança do ICMS.

Em obediência ao texto constitucional, a Lei Complementar nº 87/96, no §4º do Art. 13, fixou expressamente a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, trazendo três hipóteses de dimensão da materialidade do tributo, dos quais nos interessa, especificamente, aquele contida no seu § 4º, que diz respeito às transferências realizadas por estabelecimento com função de depósito, distribuidor, ou atacadista, de produto objeto de remessa para outro estabelecimento do mesmo titular, diante de determinação do artigo 12:

“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;”

“Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

(...)

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;”

Dessa forma, observa-se que a base de cálculo submete-se ao regime da reserva legal – reserva de lei complementar, por força do comando constitucional, e não poderia ser diferente.

Da análise dos documentos acostados ao processo, verifico a existência de planilha constante no disco de dados constante à fl. 69, a qual detalha os critérios de apuração do preço, de acordo com amostra impressa nas fls. 57 a 67. Nelas, verifico, ainda, que o autuante procedeu na forma prevista na legislação, não havendo o recorrente apontado erro ou equívoco cometido pelo mesmo, de forma expressa.

Impende ressaltar que ao apreciar a alegação defensiva, assim se posicionou o julgador de piso, cujas palavras endosso: “*Após examinar as operações referentes aos diversos produtos citados na defesa, constato que elas apenas comprovam que o autuante, na apuração da base de cálculo das transferências, utilizou o preço da entrada mais recente, conforme determina a legislação. O alegado erro na determinação dos preços não elide a infração, pois os preços consignados nas notas fiscais não podem ser desprezados, após a ação fiscal, sob o argumento de que estão equivocados.”*

Quanto à alegação recursal de que teria havido erro na determinação do preço da mercadoria, não posso acolher, vez que o período de apuração ocorreu em 2005, e somente em 2010, período da apuração e lançamento, o sujeito passivo tenha se dado conta de ter o mesmo ocorrido, sem prestar maiores esclarecimentos a respeito e em desacordo com a norma regulamentar à respeito da matéria. Em resumo, ao assim agir, o recorrente deixou de recolher imposto a que estava obrigada debitá-lo.

Por tais razões, entendo que o Recurso Voluntário não deva ser provido, mantendo-se a Decisão de primeiro grau.

Quanto ao Recurso de Ofício, versa sobre a infração 1, que diz respeito a falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias cujas saídas subseqüentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução.

O recorrente é signatária de Termo de Acordo para usufruir os benefícios do Decreto n.º 7.799/00, o qual no seu artigo art. 6º, §1º, determina:

"Art. 6º Os créditos fiscais relativos a mercadorias e bens adquiridos e a serviços tomados, vinculados a operações subseqüentes amparadas pelos benefícios previstos nos arts. 1º, 2º, 3º-B, 3º-D, 3º-E e 3º-F, não poderão exceder a 10% (dez por cento) do valor da base de cálculo do imposto utilizada em cada um dos respectivos documentos fiscais de aquisição dos serviços, bens ou mercadorias."

"§ 1º Não sendo possível ao contribuinte manter controle de seus estoques de modo a permitir a vinculação a que se refere este artigo, aplicar-se-á o método previsto no §2º, do art. 100, do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284, de 14 de março de 1997."

Na busca da verdade material, a Junta de Julgamento Fiscal determinou a realização de diligência relativa à matéria (fl. 420), a qual resultou no Parecer ASTEC 126/2011 (fls. 423 e 424), que concluiu pela impossibilidade de que o método utilizado pelo autuante para cálculo do débito pudesse ser aplicado no caso em tela, consoante as seguintes assertivas:

"Na análise dos dados apresentados pelo relatório (2º volume), referente à apuração do estorno de crédito do mês de outubro de 2005, todos indicam que o sistema tinha como vincular cada operação de saída com a correspondente aquisição, como se pode verificar....".

(...)

*"No confronto dos dados demonstrados pelo autuante às fls. 10/13, com os dados informados pelo sistema do autuado (2º volume), não há como afirmar se existe alguma nota fiscal que deixou de ser considerada pelo contribuinte, tendo em vista que, o autuante calculou os valores dos débitos através de percentuais de rateio (fls. 12/13), obtidos pela participação das transferências em relação ao total das saídas, nos meses de outubro e novembro de 2005, como se observa no demonstrativo à fl. 10, referente ao **DEMONSTRATIVO DA DIFERENÇA VERIFICADA NO ESTORNO DE CRÉDITO** não constando nenhuma relação de notas fiscais ou cópias de notas fiscais, referente à infração 01, para que fossem confrontadas com os dados informados pelo autuado."*

Tal entendimento subsidiou a Decisão *a quo*, a qual não faço qualquer ressalva, nem merece qualquer reparo.

Por tal razão, voto no sentido de que o Recurso de Ofício NÃO DEVA SER PROVÍDO, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência)

Em que pese o sempre abalisado julgamento do n. Relator, tendo a divergir do seu posicionamento quanto à questão sobre a decadência do direito de constituição do crédito tributário em relação ao presente PAF.

O Recorrente sustentou em defesa 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, segundo relata, os fatos geradores ocorreram durante o ano 2005 e a autuação somente foi lançada em 20.12.2010, ou seja, cinco anos após quase todos os fatos geradores.

Por seu turno, para decidir sobre essa questão, é necessário fazer 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 2ª CJF.

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 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 8, é no sentido de que **somente o CTN pode prever prazos prespcionais e decadenciais em torno de matéria tributária**, e, deste modo, não poderia o COTEB versar sobre esses assuntos, por se tratar de matérias reservadas a Lei Complementar, segundo mandamento constitucional e interpretação do 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, 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 e conceder uma permissão aos legisladores infraconstitucionais, pois, tal atitude esta em flagrante desacordo com a exegese do texto da Carta Magna 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 nº 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.

Dessa forma, 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 Procurador Geral do Estado da Bahia que figura em vários processos dessa mesma natureza. 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 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 estas, 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 inteligência, 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 perquirir qualquer soma a título de tributo.

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 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”

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 decadência com o pagamento de apenas 0,01 (hum centavo)! Trata-se de uma evidente 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, diante da natureza jurídica de cada exação e seu lançamento.

No caso do ICMS, via de 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 20/12/2005 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 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à preliminar de decadência, com voto de qualidade do presidente e, por unanimidade quanto ao mérito, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279459.0009/10-2, lavrado contra **LOJAS INSINUANTE LTDA. (DUKEL)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$849.859,24**, acrescido das multas de 60% sobre R\$829.870,29 e 70% sobre R\$19.988,95, previstas no art. 42, incisos II, “a” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Valtercio Serpa Júnior, Denise Mara Andrade Barbosa e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência) – Conselheiro(s): Rodrigo Lauande Pimentel, José Antonio Marques Ribeiro e Carlos Henrique Jorge Gantois.

Sala de Sessões do CONSEF, 10 de abril de 2013.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – VOTO DIVERGENTE
(Preliminar de decadência)

CLÁUDIA MAGALHÃES GUERRA ATTINA - REPR. DA PGE/PROFIS