

PROCESSO - A. I. Nº 279757.0044/09-8
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e SEMP TOSHIBA INFORMÁTICA LTDA.
RECORRIDOS - SEMP TOSHIBA INFORMÁTICA LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0053-02/12
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
INTERNET - 04.07.2013

3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0241-13/13

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS. A constatação de entradas não contabilizadas enseja a presunção legal, contida no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, de saídas anteriores de mercadorias tributadas não registradas, cujas receitas serviram para efetuar o pagamento das entradas omitidas. Assim, por se tratar de operações tributadas de mercadorias saídas sem documentos fiscais, cujos produtos nem sequer sabemos quais foram, mas que, por presunção legal, se atribuem como tributados, não se pode aplicar o benefício da redução da base de cálculo, previsto no art. 7º do Decreto 4.316/95, até porque o benefício só contempla operações de saídas internas de produtos acabados e com a devida tributação, ou seja, através da regular emissão de documento fiscal, o que não ocorreu no caso concreto. Quanto à multa aplicada, falece competência a esta instância a análise de sua redução ou cancelamento. Valor exigido reduzido, após revisão fiscal. Mantida a Decisão. 2. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL DECLARADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL. Trata-se de baixa de estoque de peças e componentes deteriorados, os quais caberiam apenas o estorno dos créditos fiscais, porventura utilizados quando das aquisições de tais insumos. Como a acusação não se reporta à exigência de estorno de crédito e nem demonstra a sua liquidez, restou prejudicada a imputação. Infração nula, por vício material. Acolhida a preliminar de nulidade. Decisão alterada. 3. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. PREÇO INFERIOR AO LEGALMENTE PREVISTO. A carga tributária de 3,5%, prevista no art. 7º do Decreto nº 4.316/95, alcança as *operações interestaduais* de produtos acabados, nos termos do parágrafo primeiro do mesmo dispositivo. Decisão modificada. Rejeitada a preliminar de decadência. Decisão por maioria. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão por maioria quanto às infrações 1 e 3. Decisão unânime em relação à infração 2.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão, proferida através do Acórdão nº 0053-02/12, ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito imputado, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo autuado que inconformado com a referida Decisão, tempestivamente, apresenta a peça recursal respaldado no art. 169, I, “b”, do citado regulamento.

O Auto de Infração foi lavrado para exigir o débito de R\$ 146.790,57, em razão de três irregularidades, inerentes ao exercício de 2004, a saber:

INFRAÇÃO 1 - Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$ 78.562,92, constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre aquela de maior expressão monetária – a das operações de entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizá-las, efetuou o pagamento das mesmas com recursos provenientes de saídas de mercadorias anteriormente realizadas e também não contabilizadas, no mesmo exercício.

INFRAÇÃO 2 – Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$ 41.536,75, em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, referente a baixa de estoque – peças e componentes, conforme Anexo II – Demonstrativo de Apuração do ICMS Devido nas Operações de Baixa de Estoque por Perda, Roubo ou Deterioração.

INFRAÇÃO 3 – 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, exigindo-se o ICMS de R\$ 26.690,90.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$ 85.996,73, após indeferir o pedido de diligência; rejeitar a decadência relativa ao exercício de 2004 e as nulidades arguidas pelo autuado, diante das seguintes considerações de mérito:

Quanto à infração 1, após transcrever as diversas inserções do sujeito passivo e dos autuantes nos autos sobre alegações de defesa e réplicas, relata que a 2ª JJF, diante das arguições do autuado e das divergentes posições dos autuantes, converteu o PAF em diligência à auditor estranho ao feito para dirimir as controvertidas questões, sendo, na ação revisional, processada e verificada toda a documentação e concluído, com a anuência do autuado, que o valor apurado da base de cálculo da omissão de entrada foi de R\$ 104.524,00 e não R\$ 462.134,80, como apurado no levantamento original, resultando o ICMS devido de R\$ 17.769,08, à alíquota de 17%, visto que se trata de presunção de saídas anteriores de mercadorias tributáveis não registradas, cujas receitas serviram para efetuar o pagamento das aludidas entradas omitidas. Assim, se tributa as saídas, cuja alíquota incidente é de 17% (alíquota interna). Concluiu pela subsistência parcial da infração 1, no valor de R\$ 17.769,08.

Inerente à infração 2, aduziu a JJF que o autuado afirma que se trata de saídas de sucata, acobertadas por notas fiscais de baixa do estoque, posto que tais mercadorias foram inutilizadas. Assim, o autuado considera nula a infração por ausência de subsunção do fato à norma e improcedente, na medida em que não houve a circulação da mercadoria e as notas fiscais emitidas tiveram o objetivo de baixar o estoque, não havendo incidência de ICMS em tais operações.

Já, o diligente aduz que as notas fiscais e mercadorias que embasam a infração 2, descritas no demonstrativo de fls. 27 a 33, confirmam o enquadramento das operações como mercadorias tributadas registradas como se não fossem tributadas, pois as operações serviram para baixa do estoque de mercadorias, de componentes inservíveis para utilização no processo produtivo ou comercialização, conforme comprovam as cópias das notas fiscais anexadas às fls. 137 a 140.

Concluiu a JJF que as mercadorias, alvo de baixa, confessadamente realizadas pelo autuado, é fato gerador do ICMS, cujo imposto, inclusive, tem que ser pago, na forma do disposto no art. 125, inciso VI do RICMS/BA, antecipando o imposto que seria devido na forma do art. 509 do RICMS/BA. Tais mercadorias não são beneficiadas pela isenção, substituição tributária ou não incidência do ICMS, à luz do RICMS. Logo, não há que se falar na incidência ou estorno de crédito, conforme alinha o autuante, ou mesmo de proporcionalidade quanto à base de cálculo do imposto exigido nas infrações em lume.

Quanto à indicação pelo impugnante do art. 356, § 5º, do RICMS/BA, entende a JJF que não se aplica a presente infração, na medida em que alinha a hipótese de perda, extravio, desaparecimento, inutilização, sinistro ou quebra anormal de mercadorias recebidas com ICMS pago por antecipação,

quando devidamente comprovadas tais ocorrências, sendo impossível a revenda das mercadorias, situações não verificadas no presente caso, pois além do autuado de comprovar tais condições não foi confirmado pelo diligente.

Destaca, ainda, não caber a aplicação do art. 7º do Decreto nº 4316/95, pelo simples fato de que o benefício é para específicos produtos acabados alinhados no aludido decreto, que no caso de sucatas não cabe tal condição, visto que não possuem mais as características de utilidade para os quais originalmente foram produzidos, conforme §1º do art. 509 do RICMS/BA, não cabendo a sua condição como produtos acabados especificados no benefício fiscal. Mantém a infração 2.

Por fim, no tocante à infração 3, aduz a JJF que o autuado requer a redução da alíquota aplicada na saída interestadual de 12% para a carga tributária de 3,5%, entendendo que tal operação é acolhida pelo benefício do Decreto nº 4316/95.

Sustenta a decisão de base que essa questão está bem definida no próprio art. 7º do Decreto nº 4316/95, que o citado incentivo fiscal não alcança operações de transferências de mercadorias para estabelecimento do contribuinte em outra unidade da Federação, mas tão somente suas saídas internas decorrentes de vendas de produtos acabados.

Quanto à alegada não incidência do ICMS nas transferências de mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa com base na Súmula nº 166 do STJ, a JJF aduz que tal decisão não vincula os atos administrativos desse Estado, bem como não afasta a aplicabilidade da legislação tributária estadual.

Destaca que a Constituição Federal, no seu art. 146, III, “a”, determina que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos, respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes. Por sua vez a Lei Complementar nº 87/96 determina, no art. 12, que considera ocorrido o fato gerador do imposto no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular. Já o inciso I do art. 4º da Lei nº 7014/96 e o inciso I do art. 2º do RICMS não deixam dúvidas quanto à existência do fato gerador nas transferências efetuadas pelo autuado.

Assim, concluiu a JJF que o impugnante não consegue demonstrar que efetuou saídas de produtos em transferência para estabelecimento situado em outra unidade federativa, pertencente ao mesmo titular, com o custo da mercadoria produzida, conforme dispõe o art. 13, § 4º, II da Lei Complementar 87/96, ficando demonstrado que tal transferência ocorreu com base de cálculo inferior ao legalmente previsto. Diante do exposto, mantém a exigência relativa à infração 3.

Por fim, a JJF recorre de ofício a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

No Recurso Voluntário, às fls. 281 a 300 dos autos, o recorrente reitera sua alegação de que, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, os fatos geradores anteriores a 29/12/2004 foram tolhidos pela decadência e, conseqüentemente, extinto o crédito tributário, haja vista que, no caso de lançamento por homologação, onde o contribuinte antecipa o pagamento, corretamente ou a menor, o termo inicial da contagem do prazo decadencial se dá a partir da data de ocorrência do fato gerador. Cita jurisprudência do Conselho de Contribuintes.

No mérito, quanto à infração 1, em que pese ter ocorrido a redução dos valores exigidos, a Decisão manteve a alíquota de 17% e o percentual de multa de 70%. Defende o recorrente que deveria ser aplicada a “alíquota” de 3,5%, consoante art. 7º do Decreto nº 4.316/95 e, inerente à multa de 70%, ressalta que faz jus à sua redução, pois no caso não se trata de prática de atos fraudulentos.

No tocante à infração 2, aduz que a Decisão manteve a exigência do ICMS sobre operações que deveriam ser tributadas, em que pese ter sido alertada para a nulidade do lançamento de ofício sob o ponto de vista formal, eis que enquadrou a infração nos artigos 2º, 50, 111, inciso I, e 124 do RICMS/BA, os quais, frise-se, não tratam de tributação sobre as saídas de sucatas de metais. Reitera que não há qualquer subsunção do fato à norma, tendo a 2ª JJF cancelado o erro do agente

fiscal no enquadramento da suposta infração relacionada com as saídas de sucata, as quais foram acobertadas por notas fiscais de baixa e baixadas do estoque, sem recolhimento do ICMS. Já os dispositivos legais apresentados pelo autuante tratam tão somente da alíquota, base de cálculo e data de recolhimento do imposto, razão da necessidade de anular esta infração por completa inconsistência entre os fatos e enquadramento legal apresentado.

Reafirma que, à época em que foram emitidas as notas fiscais, a sucata decorrente da fabricação de equipamentos eletro-eletrônicos era inutilizada, ou seja, não havia qualquer circulação desta mercadoria. Assim, a nota fiscal era emitida em nome da própria empresa tão somente para evidenciar a baixa de estoque, a qual se dava sem a venda do produto (fls. 137 a 140), cujo CFOP 5927 utilizado para estas operações descreve: “Lançamento a título de baixa de estoque por perda/roubo/deterioração”. Transcreve o art. 509 do RICMS/97, o qual prevê o diferimento do lançamento do ICMS incidente nas sucessivas saídas de lingotes e tarugos de metais não-ferrosos. Assim, considerando que as notas fiscais emitidas tiveram o único objetivo de baixar o estoque, sem qualquer circulação da mercadoria para outro estabelecimento, entende o recorrente que não há que se falar em recolhimento do imposto, pois não se trata de operação de venda de sucata e nem tampouco de circulação de mercadoria. Pede a improcedência da exigência.

Em relação à infração 3, o recorrente reitera que se deve aplicar a “alíquota” de 3,5% prevista no art. 7º do Decreto nº 4.316/95, o qual faz jus, por ser beneficiário do tratamento ali previsto.

Às fls. 306 a 310 dos autos, a PGE/PROFIS, através da Procuradora Drª. Maria José Coelho Lins A. Sento-Sé, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, por considerar ausentes argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do acórdão, ora recorrido, posto que, compulsando os autos, verifica-se à saciedade que as imputações fiscais estão devidamente tipificadas e alicerçadas na legislação tributária estadual e o lançamento atende a todos os requisitos descritos no art. 39 do RPAF/BA, do que destaca que a JJF, em homenagem ao princípio da verdade material, converteu o processo em diligência, tendo sido levada a efeito revisão fiscal com base nos documentos fiscais.

Salienta que a alegação de decadência do crédito tributário deverá ser afastada em face do art. 107 do COTEB, em conformidade com o previsto no § 4º do art. 150 do CTN, prevê o início do prazo decadencial como sendo o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador. Portanto, o prazo decadencial em relação aos fatos geradores de 2004 teve início em primeiro de janeiro de 2005 que, contados cinco anos, vê-se que a autuação que foi lavrada em 23/12/2009, com intimação do sujeito passivo em 30/12/2009, ocorreu dentro do prazo legal. Aduz que na hipótese em tela, o contribuinte não recolheu o tributo e a fiscalização realizou o levantamento de ofício, sendo por via de consequência aplicável o art. 173, I, do CTN, o qual determina que o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Ressalta que a preliminar de nulidade da infração 2 em face da inconsistência entre os fatos e o enquadramento legal deverá ser rechaçada, uma vez que a descrição do fato imponível e sua capitulação legal são condizentes com a infração perpetrada pelo contribuinte e com a legislação tributária aplicável. O opinativo é de que a circunstância de ter sido efetivada através de baixa não tem o condão de modificar o enquadramento legal, mas tão somente acrescenta o dispositivo do art. 125, VI, do RICMS/BA. Diz que tal acréscimo não impediu ou mesmo dificultou o exercício do direito de ampla defesa ou do contraditório, não interferindo no perfeito entendimento da exigência, conforme se depreende das argumentações trazidas na impugnação.

No mérito, a PGE/PROFIS aduz que a diligência fiscal, através de análise criteriosa das notas fiscais, confirma a enquadramento das operações como mercadorias tributadas registradas como não tributadas e o próprio contribuinte reconhece que as operações serviram para baixa do estoque de mercadorias, de componentes inservíveis para utilização no processo produtivo ou comercialização. Assim, concluiu que não resta dúvida que a operação realizada representa fato gerador do ICMS, cujo imposto deverá ser pago em consonância com o art. 125, VI, do RICMS/97, pois as operações com sucatas não são contempladas com benefício da isenção ou não incidência do ICMS pelo RICMS.

No tocante à insurreição do recorrente contra alíquota de 17% e a multa de 70% aplicadas na infração 1, a PGE/PROFIS entende que inexistente dúvida quanto a aplicação da alíquota de 17%, pois se trata de presunção de omissão de saídas, cujos fatos conhecidos são as omissões de entradas, que amparam a presunção de que ocorreram saídas anteriores de mercadorias tributáveis não registradas, cujas receitas serviram para efetuar os pagamentos das aludidas entradas omitidas. Assim, a tributação não incide sobre as omissões de entradas e sim sobre as presumidas saídas tributadas e não elididas pelo sujeito passivo, cuja alíquota incidente tem que ser a interna, até porque o contribuinte não indicou nem tampouco demonstrou quais as mercadorias ou operações que efetivamente saíram sem tributação, podendo, inclusive a operação ter natureza interestadual. Diz, ainda, que o pedido de redução da multa aplicada em decorrência de descumprimento de obrigação principal não poderá ser apreciado pela CJF em razão do teor do art. 158 do RPAF, devendo o recorrente encaminhar o referido pedido para exame pela Câmara Superior do CONSEF.

Por fim, inerente à irrisignação do contribuinte quanto à infração 3, na qual consiste em postular a redução da alíquota aplicada na saída interestadual de 12% para 3,5%, prevista no Decreto nº 4.316/95, a PGE/PROFIS salienta que o art. 7º do referido diploma legal determina com clareza solar que o incentivo fiscal não alcança as operações de transferências de mercadorias para estabelecimento do contribuinte localizado em outra unidade da Federação, mas tão somente suas saídas internas decorrentes de vendas de produtos acabados.

Assim, ante as considerações expendidas, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício por ter a Decisão recorrida exonerado o sujeito passivo relativo à parte do débito originalmente exigido na infração 1, como também de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância, quanto às três infrações.

Inicialmente, rejeito a preliminar de decadência argüida pelo sujeito passivo, relativa aos fatos geradores ocorrido até 29 de dezembro de 2004, sob a alegação recursal de que, no caso de lançamento por homologação, onde o contribuinte antecipa o pagamento, o termo inicial da contagem do prazo decadencial se dá a partir da data de ocorrência do fato gerador, conforme artigo 150, § 4º, do CTN.

E deixo de acolher tal pretensão com fundamento na previsão legal contida no próprio § 4º do artigo 150 do CTN, o qual dispõe que *“Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador...”*, do que se fundamentou a legislação pertinente no Estado da Bahia, ínsita no § 1º do art. 28 da Lei. nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), para fixar *o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência da hipótese tributária de incidência como o momento a partir do qual se iniciaria a contagem do prazo decadencial para constituição do respectivo crédito tributário*, nos termos previstos no art. 173, I, do CTN. Assim, quando da lavratura do Auto de Infração, em 23.12.2009, cuja ciência do autuado ocorreu em 30/12/2009, não havia operado a decadência do direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário relativos aos aludidos fatos geradores, cujo termo final seria em 31/12/2009.

Ademais, devo ressaltar que, embora o § 4º do artigo 150 do CTN estabeleça que o prazo decadencial, em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, deva ser contado a partir da ocorrência do fato gerador, parte da doutrina tem entendido que tal prazo está relacionado com o imposto que foi efetivamente antecipado pelo contribuinte e oferecido à Fazenda Pública, o qual, após decorridos cinco anos previstos legalmente, é aceito pelo sujeito ativo da relação tributária. Porém, não se pode falar em “tributos sujeitos ao lançamento por homologação” quando não há oferecimento à tributação, pois, no caso concreto, conforme consta da acusação fiscal, em relação às infrações 1 e 2, o contribuinte deixou de recolher o imposto, logo, não há o pagamento antecipado. Assim, neste caso, o prazo para contagem da decadência deve ser o previsto no art. 173, I, do CTN e em conformidade com o previsto na legislação baiana. Logo, dentro deste contexto, no presente

caso, também o descumprimento da obrigação tributária principal, questionada pelo recorrente, ocorreu dentro do prazo para a constituição dos aludidos créditos tributários.

No mérito, quanto à infração 1, o sujeito passivo alega que deveria ser aplicada a “alíquota” de 3,5%, consoante art. 7º do Decreto nº 4.316/95 e, inerente à multa de 70%, ressalta que faz jus à sua redução, pois no caso não se trata de prática de atos fraudulentos.

Porém, não cabe razão ao apelante, pois, como já salientado na Decisão recorrida e no opinativo da PGE/PROFIS, trata-se de exigência de ICMS derivada da presunção de saídas anteriores de mercadorias tributadas não registradas, cujas receitas serviram para efetuar o pagamento das entradas omitidas apuradas através da auditoria de estoque. Assim, por se tratar de operações tributadas de mercadorias saídas sem documentos fiscais, cujos produtos nem sequer sabemos quais foram, mas que, por presunção legal, se atribuem como tributados, não se pode aquinhoar com o benefício da redução da base de cálculo, previsto no art. 7º do Decreto nº 4.316/95, até porque o aludido benefício só contempla operações de saídas de produtos acabados com a devida tributação, ou seja, através da regular emissão de documento fiscal, o que não ocorreu no caso concreto.

Inerente à pretensão recursal de redução da multa de 70%, por se tratar de penalidade aplicada em decorrência de descumprimento de obrigação principal, não poderá ser apreciado pela Câmara de Julgamento Fiscal, em razão de se tratar de competência atribuída à Câmara Superior, nos termos do art. 169, § 1º, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Em relação à infração 2, cuja imputação é de que o contribuinte deixou de recolher o ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, referente a baixa de estoque - peças e componentes - conforme Demonstrativo de Apuração do ICMS Devido nas Operações de Baixa de Estoque por Perda, Roubo ou Deterioração (fls. 27 a 33), o sujeito passivo alega que não se trata de operação de venda da sucata, tampouco de circulação da mercadoria, mas, sim, de sucatas decorrentes da fabricação de equipamentos eletro-eletrônicos imprestáveis que foram destruídas pela recorrente, sendo emitida as notas fiscais em nome da própria empresa tão somente para evidenciar a baixa de estoque por perda/roubo/deterioração, não havendo que se falar em ICMS a recolher.

Da análise das notas fiscais, às fls. 137 a 140 dos autos, verifica-se que foram emitidas e destinadas à própria autuada e que os valores são significativos, não condizentes com a condição de sucata. Também se constata como natureza da operação “BAIXA DE ESTOQUE” e como informações complementares a expressão: “NF REF. A BAIXA DE ESTOQUE DECORRENTE A DETERIORAÇÃO, ISENTA DE ICMS CONFORME ART. 343, XXX RICMS.BA.”.

Por sua vez, a diligência realizada por preposto fiscal estanho atesta que:

Restou confirmado que as operações serviram para baixar do estoque mercadorias, ao que tudo indica, pelas (sic) e componentes inservíveis para utilização no processo produtivo ou comercialização (vide cópias das Notas Fiscais anexadas ao Processo Administrativo Fiscal, fls. 137 a 140).

Tais mercadorias não são beneficiadas pela isenção, substituição tributária ou não incidência do ICMS, à luz do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97.

Reza o artigo 100, inciso V, do RICMS/97, vigente à época, que o contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, quando as mercadorias ou os serviços perecerem, forem sinistrados, deteriorarem-se ou forem objeto de quebra anormal, furto, roubo ou extravio, inclusive de tais ocorrências com os produtos resultantes da industrialização, produção, extração ou geração.

Já o artigo 102 do RICMS/97 dispõe que a escrituração fiscal do estorno de crédito será feita mediante emissão de documento fiscal, cuja natureza da operação será “Estorno de crédito”, explicitando-se, no corpo do referido documento, a origem do lançamento, bem como o cálculo do seu valor, consignando-se a respectiva importância no Registro de Apuração do ICMS, no último dia do mês, no quadro “Débito do Imposto - Estornos de Créditos”.

Diante de tais considerações, verifica-se que se trata de baixa de estoque de peças e componentes deteriorados, os quais caberiam apenas o estorno dos créditos fiscais, porventura existentes quando das aquisições de tais insumos. Assim, como a acusação fiscal não se reporta à exigência de estorno de crédito e nem demonstra a sua liquidez, entendo que a imputação está prejudicada. Infração nula, por vício material, o que implica em decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo ao fato gerador ocorrido no exercício de 2004. Recurso provido quanto à preliminar de nulidade.

No tocante à infração 3, quanto à Súmula 166 do STJ, corroboro o entendimento da JJF de que tal decisão não vincula os atos administrativos desse Estado, bem como não afasta a aplicabilidade da legislação tributária estadual, a qual no art. 4º, I, da Lei 7014/96 e o inciso I do art. 2º do RICMS não deixam dúvidas quanto à existência do fato gerador nas transferências efetuadas pelo autuado, em consonância com previsto no art. 12, da Lei Complementar 87/96, que considera ocorrido o fato gerador do imposto no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular. Contudo, verifico proceder a alegação recursal de que deveria ser aplicada a “alíquota” de 3,5% ao invés da alíquota de 12%, consoante art. 7º, § 1º, do Decreto nº 4.316/95, pois, o referido incentivo fiscal, cuja “carga tributária” resulta na incidência do ICMS correspondente a 3,5%, alcança também as *operações interestaduais* de produtos acabados, como no caso concreto, relativo às operações de transferências interestaduais, conforme redação vigente à época dos fatos, nos termos a seguir:

"Art. 7º Nas operações de saídas internas de produtos acabados, recebidos do exterior com o diferimento regulado nos incisos II e III do “caput” do art. 1º, o estabelecimento que os importar lançará a crédito o valor correspondente ao indicado nos incisos abaixo, de forma que a carga tributária incidente corresponda a um percentual efetivo de 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento), observada a disposição do § 1º do art.1º:

[...]

Parágrafo único. Desde que obedecidas as mesmas condições previstas neste artigo o estabelecimento importador lançará a crédito, nas operações de saídas interestaduais, o valor correspondente a 70,834% (setenta inteiros e oitocentos e trinta e quatro milésimos por cento), de forma que a carga tributária incidente se iguale à estabelecida nas operações de saídas internas."

Assim, não deve prevalecer o entendimento de que o aludido incentivo fiscal só alcança operações internas, pois, para cálculo do imposto exigido na infração 3, relativo à transferência interestadual, cabe a carga tributária correspondente ao percentual de 3,5%, o que resulta o ICMS no valor de R\$ 7.784,75, conforme a seguir:

Data da Ocorrência	Data de Vencimento	Base de Cálculo	Alíq. (%)	Multa (%)	ICMS Devido
31/01/04	09/02/04	18.493,71	3,5%	60%	647,28
28/02/04	09/03/04	4.965,14	3,5%	60%	173,78
31/03/04	09/04/04	10.612,29	3,5%	60%	371,43
30/04/04	09/05/04	17.532,57	3,5%	60%	613,64
31/05/04	09/06/04	8.290,00	3,5%	60%	290,15
30/06/04	09/07/04	8.721,43	3,5%	60%	305,25
31/07/04	09/08/04	11.770,57	3,5%	60%	411,97
31/08/04	09/09/04	13.670,00	3,5%	60%	478,45
30/09/04	09/10/04	14.684,57	3,5%	60%	513,96
31/10/04	09/11/04	82.952,29	3,5%	60%	2.903,33
30/11/04	09/12/04	11.762,29	3,5%	60%	411,68
31/12/04	09/01/05	18.966,57	3,5%	60%	663,83
TOTAL					7.784,75

Por fim, da análise do Recurso de Ofício, relativo à infração 1, verifica-se que a redução do valor originalmente exigido de R\$ 78.562,92 para R\$ 17.769,08, decorre das retificações do autuante, quando da sua informação fiscal, relativas às exclusões dos CFOP de saídas e retornos para demonstração, como também da revisão fiscal procedida por preposto fiscal estranho ao feito, constante às fls. 191 a 209 dos autos, cujas intervenções foram acolhidas pela Junta de Julgamento Fiscal. Assim, acompanho a Decisão recorrida.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário e pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, para modificar a Decisão recorrida e julgar o Auto de Infração Procedente em Parte no valor de R\$ 25.553,83, após exclusão da exigência relativa à segunda infração e redução do valor exigido na terceira infração.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência e mérito das infrações 1 e 3)

Em que pese o brilhantismo do voto do Relator, peço vênias para discordar do seu entendimento.

Primeiramente, quanto à prejudicial de mérito de decadência, observo que esta deve ser acolhida no que se refere à infração 3, o que representa a extinção do crédito tributário referente a praticamente todos os fatos geradores, com exceção de um.

No caso em análise, houve o pagamento antecipado previsto no art. 150, §4º, do CTN, devendo ser aplicada a data da ocorrência do fato gerador como *dies a quo* da contagem do prazo decadencial.

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

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA.

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

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

[...]

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

[...]

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

Conforme determinado na Constituição Federal (art. 146, III, "b"), a decadência do crédito tributário é matéria reservada à lei complementar. Segundo já definiu o Supremo Tribunal Federal, a Lei Complementar mencionada pela Constituição Federal é o CTN, cujas normas prevalecem, inclusive, sobre a Lei de Execução Fiscal, como, aliás, leciona Leandro Paulsen:

"Após o advento da CF/88, com previsão expressa nesta alínea no sentido de que se trata de norma geral em matéria tributária, tem-se todos os elementos para afirmar, categoricamente, que estão sob reserva de lei complementar. O STF já firmou posição acerca da matéria, e o STJ, recentemente, tem se pronunciado no sentido de que os dispositivos da LEF não podem prevalecer em face do CTN, conforme se pode ver dos precedentes acerca da interrupção da prescrição pela citação, em nota ao art. 174, parágrafo único, inciso I, do CTN" (in Direito Tributário, Editora Livraria do Advogado, 10ª. Ed., pág. 94).

Como dito acima, esse é o entendimento que prevalece no STF, *ex vi* do aresto a seguir transcrito:

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

Frise-se que a Súmula Vinculante nº 08, a qual vincula também a Administração Pública, conforme determina o art. 103-A, da CF/88, cristalizou o entendimento de que são inconstitucionais os arts. 5º, do Decreto-Lei nº 1.569/77, e 45 e 46, da Lei nº 8.212/91, utilizando-se justamente o fundamento de que a prescrição e a decadência são matérias reservadas à Lei Complementar de âmbito nacional, conforme se observa da ementa dos precedentes que ensejaram a edição do referido verbete:

“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 PROVIDO. 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, III, b, 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.*

[...]

(RE 560626/RS, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, Julgado em 12/06/2008). (grifamos)

Assim 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”.

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.

Todavia, apenas somente após uma leitura atenta e diante de uma reflexão 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. 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.

Sabe-se bem que efeito vinculante é atributo exclusivo do verbete da súmula, não atingindo a sua fundamentação. Todavia, não se pode fechar os olhos para o entendimento adotado pela mais alta Corte de Justiça do nosso país, há muito tempo, vale frisar, como se as decisões judiciais não passassem de mera recomendação. Ademais, não nos parece que seja necessário que o STF edite uma súmula vinculante específica para o caso da legislação do Estado da Bahia para que se aplique o entendimento jurisprudencial pacificado de forma incontestada nos Tribunais Superiores.

Portanto, em termos de decadência, as normas do CTN devem prevalecer sobre as disposições constantes do COTEB.

Veja-se que o CTN prescreve as normas de decadência em dois dispositivos: art. 173, I, e art. 150, §4º, a seguir transcritos, in verbis:

“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”.

“Art. 150. (...)

§ 4º. Se a lei não fixar prazo para a homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado 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”.

Ou seja, há, no CTN, duas regras distintas referentes à definição do termo *a quo* do prazo decadencial; cabendo ao intérprete definir quando ele coincide com o fato gerador (lançamento por homologação) e quando ele é protelado para o primeiro dia útil do exercício seguinte (lançamento de ofício).

Uma premissa parece facilitar bastante o deslinde da questão e ela diz respeito ao significado da palavra homologar. Segundo o dicionário Michaelis, homologar quer dizer “confirmar por sentença ou autoridade judicial ou administrativa; aprovar”. Logo, o ato que é sujeito à homologação é o pagamento realizado pelo contribuinte; é ele que será verificado pela autoridade administrativa fiscal e, se estiver correto, será aprovado, confirmado. Não se homologa o lançamento feito pelo contribuinte, até mesmo por ser discutível o chamado “lançamento por homologação”, vez que não se enquadra no conceito de atividade “administrativa plenamente vinculada” a que faz referência o art. 3º, do CTN.

Firmada tal premissa, é de se concluir que, se houve pagamento do tributo, ainda que parcial, o prazo decadencial conta-se a partir da ocorrência do fato gerador, consoante estabelece o parágrafo 4º, do art. 150, do CTN. Do contrário, ou seja, se não houve recolhimento do tributo, nem mesmo parcial, a decadência somente começa a ser computada do primeiro dia do exercício seguinte, conforme o art. 173, I, do CTN.

O entendimento ora esposado não representa nenhuma novidade, pois vem sendo adotado, há muito tempo, pelo Superior Tribunal de Justiça. A própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, atenta a isso e, principalmente, aos elevados gastos suportados pela União com a sucumbência gerada pela defesa, infértil, de tese contrária, já adotou internamente o mesmo posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, através do Parecer nº 1617/2008, cujos trechos principais pede-se vênha para transcrever:

“3031. Assim, com base em magistério de Leandro Paulsen, conclui-se que:

a) no caso do pagamento parcial da obrigação, independentemente de encaminhamento de documentação de confissão (DCTF, GFIP ou pedido de parcelamento), o prazo de decadência para o lançamento de ofício da diferença não paga é contado com base no § 4º, do art. 150, do Código Tributário Nacional;

b) no caso de não pagamento, nas hipóteses acima elencadas (com ou sem o encaminhamento de documentação de confissão), o prazo é contado com base no inciso I, do art. 173, do CTN;

c) de qualquer sorte, nos casos em que a declaração foi prestada ou houve parcelamento, não haveria a necessidade de lançar o valor já declarado, mas sim apenas a diferença, o que se tem chamado de lançamento suplementar.

[...]

3738. É recorrente a fixação do dies a quo do prazo de decadência na data da ocorrência do fato gerador quando da antecipação do pagamento sem prévio exame da autoridade fiscal. Isto é, ainda que o recolhimento seja parcial, as diferenças são exigíveis, a partir do fato gerador da obrigação. Mas, e quando não se tem o pagamento antecipado? No Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 936380/SC, relatado pelo Ministro Castro Meira, matéria julgada em 19 de fevereiro de 2008, ementou-se, como segue:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. EXAÇÃO SUJEITA A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. ARTIGOS 150, § 4º, E 173, I, DO CTN. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. SÚMULA 7/STJ. 1. Se não houve pagamento antecipado pelo contribuinte, é cabível o lançamento direto substitutivo, previsto no artigo 149, V, do CTN, e o prazo decadencial rege-se pela regra geral do artigo 173, I, do CTN. Precedentes”.

(...)

a) A Súmula Vinculante nº 8 não admite leitura que suscite interpretação restritiva, no sentido de não se aplicar - - efetivamente - - o prazo de decadência previsto no Código Tributário Nacional; é o regime de prazos do CTN que deve prevalecer, em desfavor de quaisquer outras orientações normativas, a exemplo das regras fulminadas;

(...)

d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;

Havendo recolhimento a menor do imposto ou utilização indevida de crédito fiscal, implica dizer que o contribuinte recolheu parcialmente o tributo devido. Veja-se que a compensação crédito/débito lançada na conta corrente do contribuinte estava em parte correta.

Ora, compensação é meio de pagamento, é modalidade de extinção do crédito tributário expressamente prevista no art. 156, II, do CTN. Na apuração mensal do ICMS, o contribuinte lança os seus créditos e débitos e encontra, ao final do mês, um saldo devedor ou um saldo credor de imposto, logo, ainda que tenha utilizado algum crédito indevidamente, é fato que o contribuinte realizou o pagamento antecipado a que alude o §4º do art. 150, do CTN.

Assim sendo, deve ser aplicada a para que se conclua, sem sobressaltos, que o prazo decadencial, na espécie, iniciou-se na data da ocorrência de cada fato gerador, estando, portanto, irremediavelmente extinto pela decadência o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos 5 anos antes da intimação do sujeito do passivo.

Frise-se que o crédito tributário só é constituído com o lançamento eficaz, para o qual é imprescindível a regular notificação do contribuinte para o oferecimento de defesa. A pura e simples lavratura do Auto de Infração não tem o condão de constituir o crédito tributário. Tão somente após a regular notificação do sujeito passivo é que o lançamento tributário se perfaz. Neste sentido, a jurisprudência pacífica do STJ:

AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONDIÇÃO DE PROCEDIBILIDADE E EXIGIBILIDADE. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL RURAL. PUBLICAÇÃO DE EDITAIS. EFICÁCIA DO ATO. PRINCÍPIOS DA PUBLICIDADE E DA NÃO-SURPRESA FISCAL.

1. A notificação do lançamento do crédito tributário constitui condição de eficácia do ato administrativo tributário, mercê de figurar como pressuposto de procedibilidade de sua exigibilidade.

2. Hipótese em que a controvérsia a ser dirimida nos presentes autos cinge-se aos seguintes tópicos: (a) se a ausência de notificação do lançamento do crédito tributário o torna inexistente e, portanto, restaria configurada a impossibilidade jurídica do pedido; (b) se há a necessidade de publicação de editais em jornais de circulação local, bem como a publicação de editais para notificação do vencimento da contribuição sindical rural; e (c) sendo publicado o edital no Diário Oficial torna-se desnecessária sua publicação em jornal local de maior circulação.

3. "A notificação ao sujeito passivo é condição para que o lançamento tenha eficácia. Trata-se de providência que aperfeiçoa o lançamento, demarcando, pois, a constituição do crédito que, assim, passa a ser exigível do contribuinte - que é instado a pagar e, se não o fizer nem apresentar impugnação, poderá sujeitar-se à execução compulsória através de Execução Fiscal - e oponível a ele - que não mais terá direito a certidão negativa de débitos em sentido estrito.

A notificação está para o lançamento como a publicação está para a Lei, sendo que para esta o Mi. Ilmar Galvão, no RE 222.241/CE, ressalta que: 'Com a publicação fixa-se a existência para a lei e identifica-se a sua vigência...' (...)" (Leandro Paulsen, in "Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência", Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2006, p. 1076).

4. A notificação constitui-se ato administrativo de intercâmbio procedimental que imprime eficácia a outro ato administrativo - o lançamento - no sentido de dar ciência ao sujeito passivo da formalização do crédito tributário e dos termos de sua exigibilidade, consoante a lição de Paulo de Barros Carvalho, in "Curso de Direito Tributário", Saraiva, 1998, p. 274.

5. Consectariamente, a sua falta implica em ausência de pressuposto válido e regular de constituição e desenvolvimento do processo.

[...]

(AgRg no REsp 950.156/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02.10.2007, DJ 29.10.2007 p. 195)

TRIBUTÁRIO. DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES DE TRIBUTOS FEDERAIS - DCTF.

COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CRÉDITO NÃO CONSTITUÍDO DEVIDAMENTE. CERTIDÃO DE REGULARIDADE FISCAL.

1. É pacífico na jurisprudência desta Corte que a declaração do tributo por meio de DCTF, ou documento equivalente, dispensa o Fisco de proceder à constituição formal do crédito tributário.

2. Não obstante, tendo o contribuinte declarado o tributo via DCTF e realizado a compensação nesse mesmo documento, também é pacífico que o Fisco não pode simplesmente desconsiderar o procedimento adotado pelo contribuinte e, sem qualquer notificação de indeferimento da compensação, proceder à inscrição do débito em dívida ativa com posterior ajuizamento da execução fiscal.

3. **Inexiste crédito tributário devidamente constituído enquanto não finalizado o necessário procedimento administrativo que possibilite ao contribuinte exercer a mais ampla defesa, sendo vedado ao Fisco recusar o fornecimento de certidão de regularidade fiscal se outros créditos não existirem.**

4. Recurso especial não provido.

(REsp 999.020/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 13.05.2008, DJ 21.05.2008 p. 1)

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. SUPOSTA OFENSA AO ART. 530 DO CPC. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL RURAL. AÇÃO DE COBRANÇA. SENTENÇA QUE JULGOU PROCEDENTE A DEMANDA. ACÓRDÃO QUE, POR MAIORIA, RECONHECEU A NULIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E DETERMINOU A EXTINÇÃO DO FEITO SEM RESOLUÇÃO DE MÉRITO. EMBARGOS INFRINGENTES. CABIMENTO.

1. Malgrado o acórdão recorrido, com base no art. 267, VI, do CPC, reconheça a inexistência de "qualquer das condições da ação", porquanto o "**lançamento nulo e a falta da notificação acarretam a inexistência formal do crédito tributário**", emite juízo de mérito sobre o título que supostamente legitima a cobrança da contribuição sindical. Assim, conclui-se que a hipótese amolda-se à regra prevista no art. 530 do CPC — acórdão por maioria, proferido em sede de apelação, que reformou a sentença de mérito —, razão pela qual é viável a apresentação de embargos infringentes.

Nesse sentido: REsp 855.148/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 9.10.2006.

2. Recurso especial provido.

(REsp 734.448/PR, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04.12.2007, DJ 18.02.2008 p. 24)

AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO ESPECIAL.

PROCESSO CIVIL. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL RURAL. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. PRECLUSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. PUBLICAÇÃO DE NOTIFICAÇÃO EM JORNAIS LOCAIS. APLICAÇÃO DO ARTIGO 605 DA CLT. NECESSIDADE.

CONDIÇÃO DE PROCEDIBILIDADE E EXIGIBILIDADE. OBSERVÂNCIA DOS PRINCÍPIOS DA PUBLICIDADE E DA NÃO-SURPRESA FISCAL. ACÓRDÃO RECORRIDO NO MESMO SENTIDO DO ENTENDIMENTO PACIFICADO NO STJ.

APLICAÇÃO DA SÚMULA 83/STJ.

[...]

6. **A notificação do lançamento do crédito tributário constitui condição de eficácia do ato administrativo tributário, mercê de figurar como pressuposto de procedibilidade de sua exigibilidade.**

7. Hipótese em que a controvérsia a ser dirimida nos presentes autos cinge-se aos seguintes tópicos: (a) se há a necessidade de publicação de editais em jornais de circulação local; e (b) sendo publicado o edital no Diário Oficial torna-se desnecessária sua publicação em jornal local de maior circulação.

8. **A notificação constitui-se ato administrativo de intercâmbio procedimental que imprime eficácia a outro ato administrativo - o lançamento - no sentido de dar ciência ao sujeito passivo da formalização do crédito tributário e dos termos de sua exigibilidade, consoante a lição de Paulo de Barros Carvalho, in "Curso de Direito Tributário", Saraiva, 1998, p. 274.**

9. Consectariamente, a sua falta implica em ausência de pressuposto válido e regular de constituição e desenvolvimento do processo.

[...]

(AgRg no Ag 922.099/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03.06.2008, DJ 19.06.2008 p. 1)

Destarte, acolho a preliminar de decadência para excluir todos os fatos geradores ocorridos há mais de 5 anos, contados da data da ciência do auto de infração.

Ademais, há de se observar que a infração 3 se refere a saídas de mercadorias destinadas a estabelecimento do mesmo titular, ou seja, operações de transferência sobre as quais não incide o ICMS.

A circulação de mercadoria tributável pelo ICMS é a circulação jurídica e não a simplesmente física, interessa a saída em razão da venda e que implica, necessariamente, na transferência de propriedade do bem. Este elemento compõe a hipótese de incidência tributária do ICMS, de modo que a mera circulação física, que não apresenta tal elemento, não constitui fato gerador do ICMS, está fora do âmbito de incidência do imposto.

A circulação física da mercadoria, como ocorre no caso de uma transferência de bens entre estabelecimentos de uma mesma empresa, está fora do âmbito de incidência deste tributo. Não é fato gerador do ICMS.

Nesse sentido, a doutrina do professor Roque Carrazza:

“Este tributo, como vemos, incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. A lei que veicular a sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias.

É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança da titularidade da mercadoria, não há de se falar em tributação por meio do ICMS.

(...)

O ICMS só pode incidir sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos produtores originários aos consumidores finais”.

(ICMS, 10ª ed. Ed. Malheiros, p. 36/37) (grifamos)

Tal entendimento resta totalmente pacificado no âmbito dos Tribunais Superiores, STF e STJ, tendo este já editado uma Súmula a respeito:

Súmula 166: NÃO CONSTITUI FATO GERADOR DO ICMS O SIMPLES DESLOCAMENTO DEMERCADORIA DE UM PARA OUTRO ESTABELECIMENTO DO MESMO CONTRIBUINTE.

A súmula 166 do STJ, que foi editada em 1996, continua sendo aplicada até hoje e foi, mais uma vez, confirmada no julgamento do REsp 1125133/SP, sob o rito dos recursos repetitivos, em 2010:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR PELA INEXISTÊNCIA DE ATO DE MERCANCIA. SÚMULA 166/STJ.

DESLOCAMENTO DE BENS DO ATIVO FIXO. UBI EADEM RATIO, IBI EADEM LEGIS DISPOSITIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

1. O deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato impositivo é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade. (Precedentes do STF: AI 618947 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 02/03/2010, DJe-055 DIVULG 25-03-2010 PUBLIC 26-03-2010 EMENT VOL-02395-07 PP-01589; AI 693714 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 30/06/2009, DJe-157 DIVULG 20-08-2009 PUBLIC 21-08-2009 EMENT VOL-02370-13 PP-02783.

Precedentes do STJ: AgRg nos EDcl no REsp 1127106/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/05/2010, DJe 17/05/2010; AgRg no Ag 1068651/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/03/2009, DJe 02/04/2009; AgRg no AgRg no Ag 992.603/RJ, Rel. Ministro

BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/02/2009, DJe 04/03/2009; AgRg no REsp 809.752/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/09/2008, DJe 06/10/2008; REsp 919.363/DF, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/06/2008, DJe 07/08/2008)

2. "Não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte." (Súmula 166 do STJ).

3. A regra-matriz do ICMS sobre as operações mercantis encontra-se insculpida na Constituição Federal de 1988, in verbis: "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;"

4. **A circulação de mercadorias versada no dispositivo constitucional refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade.**

5. "Este tributo, como vemos, incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. A lei que veicular sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias. É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança de titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS.

(...) O ICMS só pode incidir sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos produtores originários aos consumidores finais." (Roque Antonio Carrazza, in ICMS, 10ª ed., Ed. Malheiros, p.36/37) 6. In casu, consoante assentado no voto condutor do acórdão recorrido, houve remessa de bens de ativo imobilizado da fábrica da recorrente, em Sumaré para outro estabelecimento seu situado em estado diverso, devendo-se-lhe aplicar o mesmo regime jurídico da transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, porquanto ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio.

(Precedentes: REsp 77048/SP, Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/1995, DJ 11/03/1996; REsp 43057/SP, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/06/1994, DJ 27/06/1994)

7. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 1125133/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJe 10/09/2010) (grifamos)

Assim, desde 1996 até hoje o entendimento do STJ é pacífico pela não incidência do ICMS sobre transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, como se pode perceber da recente decisão, proferida em Junho/2012:

TRIBUTÁRIO. ICMS. DESLOCAMENTO DE BENS DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DO MESMO CONTRIBUINTE, SEM TRANSFERÊNCIA DE PROPRIEDADE.

NÃO-CONSTITUIÇÃO DO FATO GERADOR. SÚMULA 166/STJ. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 1.125.133/SP, MIN. LUIZ FUX, DJE DE 10/09/2010, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC. ESPECIAL EFICÁCIA VINCULATIVA DESSES PRECEDENTES (CPC, ART. 543-C, § 7º), QUE IMPÕE SUA ADOÇÃO EM CASOS ANÁLOGOS.

AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

(AgRg no REsp 1271520/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/06/2012, DJe 14/06/2012) (grifamos)

TRIBUTÁRIO - ICMS - ENERGIA ELÉTRICA - TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL PARA ESTABELECIMENTO DO MESMO TITULAR - NÃO-CONFIGURAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA - VALOR ADICIONADO - NÃO-OCORRÊNCIA DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA.

1. O cálculo do valor adicionado de participação do Município no produto da arrecadação do ICMS inclui o valor das mercadorias saídas – acrescido do valor das prestações de serviços, no seu território, deduzido o valor das mercadorias entradas, em cada ano civil; sendo que as operações imunes do ICMS, entre as quais se inserem as que destinem energia elétrica a outros Estados da Federação (artigo 155, § 2º, X, "b", da CF/88), são computadas, para cálculo do valor adicionado em tela.

2. Esta Corte firmou o entendimento no sentido de que a mera saída física da mercadoria do estabelecimento produtor para o estabelecimento distribuidor não configura operação tributável pelo ICMS, cujo fato impositivo demanda a circulação econômica do bem, razão pela qual não pode ser computada para o cálculo do valor adicionado de participação do Município na arrecadação da exação pelo Estado Membro.

Agravo regimental improvido.

(AgRg nos EREsp 933.890/GO, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/12/2007, DJ 07/02/2008, p. 1) (grifamos)

Por sua vez, o entendimento do STF também resta pacificado no mesmo sentido. Veja-se decisão recente proferida pelo Supremo Tribunal Federal em Setembro/2012:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. 1. O SIMPLES DESLOCAMENTO DA MERCADORIA DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DA MESMA EMPRESA, SEM A TRANSFERÊNCIA DE PROPRIEDADE, NÃO CARACTERIZA A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS. PRECEDENTES. 2. CONTROVÉRSIA SOBRE O DIREITO AO CRÉDITO DO VALOR ADICIONADO FISCAL. IMPOSSIBILIDADE DA ANÁLISE DE NORMA INFRACONSTITUCIONAL (LEI COMPLEMENTAR N. 63/1990). OFENSA CONSTITUCIONAL INDIRETA. 3. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.

(RE 466526 AgR, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Segunda Turma, julgado em 18/09/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-195 DIVULG 03-10-2012 PUBLIC 04-10-2012) (grifamos)

Ora, não se pode fechar os olhos para um entendimento pacificado há muito tempo pelos Tribunais Superiores. As decisões judiciais proferidas pelas mais altas Cortes de Justiça do nosso país não são mera recomendação. Ademais, não nos parece que seja necessário que o STF analise especificamente a legislação do Estado da Bahia para que se aplique o entendimento jurisprudencial pacificado de forma incontestada nos Tribunais Superiores.

Frise-se, ainda, que a exigência de ICMS sobre transferência entre estabelecimentos do mesmo titular acarretará, sem sombra de dúvidas, sérios prejuízos ao Erário Estadual em virtude da sucumbência judicial, haja vista a matéria resta pacificada em sentido contrário nos Tribunais Superiores.

Ante o exposto, dirijo do Relator para declarar não incidência do ICMS sobre transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

Por fim, quanto à infração 1, discordo do entendimento do Relator porque não considero que o fato de o contribuinte ter incidido na presunção legal de omissão de saídas de mercadorias seja suficiente para lhe negar o direito ao recolhimento do imposto com a redução da base de cálculo a que tem direito.

Note-se que não há dúvida de que o Recorrente faz *jus* à redução de base de cálculo que acarreta na tributação das suas saídas tributáveis à alíquota de 3,5%, tanto é assim, que tal fato motivou a redução parcial da infração 3, conforme consta do voto do Relator.

Entendo que a interpretação aplicada pelo Relator à infração 03 também deve ser aplicada à infração 1, pois, conforme dito acima, a infração cometida (presunção legal de omissão de saídas) não lhe retira o benefício fiscal de redução de base de cálculo. Frise-se que tal infração é penalizada pela lei com multa, a qual foi devidamente aplicada no caso em análise.

A legislação prescreve que, constatado o fato de que permite a presunção de omissão de saídas de mercadorias, deve ser exigido o imposto devido e aplicada a multa. O imposto que seria devido acaso as saídas presumidamente omitidas fossem tributadas seria calculado à alíquota de 3,5% a que o Recorrente tem direito, logo, não é cabível agora exigi-lo com a alíquota de 17%. A multa aplicada já é penalidade suficiente e se deve calcular o imposto devido como se o contribuinte não tivesse direito à redução da base de cálculo.

Ante ao exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para declarar a improcedência da infração 3 e a procedência parcial da infração 1, cujo imposto deve ser calculado à alíquota de 3,5%.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão por maioria quanto à preliminar de decadência e mérito em relação às infrações 1 e 3, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279757.0044/09-8**, lavrado contra **SEMP TOSHIBA INFORMÁTICA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$25.553,83**, acrescido das multas de 60% sobre R\$7.784,75 e 70% sobre R\$17.769,08, previstas no art. 42, incisos II, “a” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência e mérito das infrações 1 e 3) – Conselheiros(as): Álvaro Barreto Vieira, Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva, Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência e mérito das infrações 1 e 3) – Conselheiros(as): Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo, Raísa Catarina Oliveira Alves Fernandes e Oswaldo Ignácio Amador.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de junho de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE/RELATOR

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEREDO – VOTO DIVERGENTE
(Preliminar de decadência e mérito das infrações 1 e 3)

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS