

**PROCESSO** - A. I. N° 279757.0085/15-0  
**RECORRENTE** - PERINI COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4<sup>a</sup> JJF N° 0085-04/16  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 13/12/2016

## 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACORDÃO CJF N° 0265-11/16

**EMENTA:** ICMS. TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS REALIZADAS PARA AS FILIAIS SEM TRIBUTAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO RELATIVO A TAIS OPERAÇÕES. O contribuinte adquiriu mercadorias para comercialização e as transferiu sem tributação para as suas filiais, quando tinha permissão para fazê-lo apenas em relação aos produtos resultantes de seu processo produtivo (pães, docinhos, salgados etc), consoante o previsto nos Regimes Especiais concedidos pela Secretaria da Fazenda (Regimes Especiais n°s 11271/2009 e 24502/2009). Indeferido pedido de diligência. Acatada, parcialmente, a alegação de decadência suscitada com base no CTN, conforme orientação da PGE. Infrações parcialmente subsistentes. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO.** Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 4<sup>a</sup> JJF N° 0085-04/16, que julgou Procedente o Auto de Infração n° 279757.0085/15-0, lavrado em 30/11/2015, para exigir ICMS no valor histórico de R\$431.850,63, relativos às infrações a seguir.

*Infração 1 – deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, no valor de R\$27.687,31, e multa de 60% (no período de julho a dezembro de 2010). Consta, ainda, que “nas sucessivas saídas em transferências para a Filial varejista I. Estadual n° 88.261.843 de mercadorias destinadas à comercialização e/ou consumo do estabelecimento, sem amparo do Regime Especial nº 11.271/2009 e 24.502/2009, que ampara somente mercadorias de fabricação própria...”;*

*Infração 2 – deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, no valor de R\$75.691,63, e multa de 60% (no período de julho a dezembro de 2010). Consta, ainda, que “nas sucessivas saídas em transferências para a Filial varejista I. Estadual n° 88.290.698 de mercadorias destinadas à comercialização e/ou consumo do estabelecimento, sem amparo do Regime Especial nº 11.271/2009 e 24.502/2009, que ampara somente mercadorias de fabricação própria...”;*

*Infração 3 – deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, no valor de R\$38.278,98, e multa de 60% (no período de julho a dezembro de 2010). Consta, ainda, que “nas sucessivas saídas em transferências para a Filial varejista I. Estadual n° 88.291.057 de mercadorias destinadas à comercialização e/ou consumo do estabelecimento, sem amparo do Regime Especial nº 11.271/2009 e 24.502/2009, que ampara somente mercadorias de fabricação própria...”;*

*Infração 4 – deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, no valor de R\$13.663,62, e multa de 60% (no período de julho a dezembro de 2010). Consta, ainda, que “nas sucessivas saídas em transferências para a Filial varejista I. Estadual n° 88.291.615 de mercadorias destinadas à comercialização e/ou consumo do estabelecimento, sem amparo do Regime Especial nº 11.271/2009 e 24.502/2009, que ampara somente mercadorias de fabricação própria...”;*

*Infração 5 – deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, no valor de R\$40.112,22, e multa de 60% (no período de julho a dezembro de 2010). Consta, ainda, que “nas sucessivas saídas em transferências para a Filial varejista I. Estadual n° 88.292.290 de mercadorias destinadas à comercialização e/ou consumo do estabelecimento, sem amparo do Regime Especial*

nº 11.271/2009 e 24.502/2009, que ampara somente mercadorias de fabricação própria...”;

Infração 6 – deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, no valor de R\$86.771,24, e multa de 60% (no período de julho a dezembro de 2010). Consta, ainda, que “nas sucessivas saídas em transferências para a Filial varejista I. Estadual nº 88.293.217 de mercadorias destinadas à comercialização e/ou consumo do estabelecimento, sem amparo do Regime Especial nº 11.271/2009 e 24.502/2009, que ampara somente mercadorias de fabricação própria...”;

Infração 7 – deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, no valor de R\$131.348,03, e multa de 60% (no período de julho a dezembro de 2010). Consta, ainda, que “nas sucessivas saídas em transferências para a Filial varejista I. Estadual nº 88.293.659 de mercadorias destinadas à comercialização e/ou consumo do estabelecimento, sem amparo do Regime Especial nº 11.271/2009 e 24.502/2009, que ampara somente mercadorias de fabricação própria...”;

Infração 8 – deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, no valor de R\$18.297,60, e multa de 60% (no período de julho a dezembro de 2010). Consta, ainda, que “nas sucessivas saídas em transferências para a Filial varejista I. Estadual nº 88.294.568 de mercadorias destinadas à comercialização e/ou consumo do estabelecimento, sem amparo do Regime Especial nº 11.271/2009 e 24.502/2009, que ampara somente mercadorias de fabricação própria...”.

A 4ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 02/06/2016 (fls. 78 a 82) e decidiu pela Procedência, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

“VOTO

O presente lançamento de ofício foi lavrado para exigir ICMS em razão da constatação de oito infrações.

O sujeito passivo requereu a declaração de decadência de todos os fatos geradores ocorridos em período anterior a cinco anos (de 07/2010 a 12/2010), contados da data em que foi cientificado da lavratura do presente Auto de Infração (07/04/15), com base no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, tendo em vista que o ICMS é um tributo cujo lançamento é realizado por homologação.

A esse respeito adoto o posicionamento, prevalente neste CONSEF, do Conselheiro Paulo Danilo Reis Lopes externado no Acórdão CJF nº 0107-12/15, reproduzido a seguir:

“Não se vislumbra o fenômeno da fruição do prazo decadencial, diante da regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, o qual estabelece o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador como termo “a quo”, determinação esta refletida no art. 107-A do Código Tributário da Bahia – COTEB – Lei nº 3.956/1981, abaixo transscrito, in verbis, dispositivo cuja eficácia não pode ser negada por este órgão (art. 167, III, RPAF/1999).

“Art. 107-A. O direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de 5 anos, contado: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; 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.”

Relativamente à revogação do sobredito artigo do COTEB, ocorrida em novembro de 2014, por intermédio da Lei 13.199, de 28/11/2014, cabe esclarecer que o instituto em tela (decadência) é de direito material, por quanto extingue o direito em si. Assim, não pode ter aplicação retroativa a atos jurídicos perfeitos e acabados, entre os quais se incluem os fatos geradores do ICMS praticados anteriormente à vigência da Lei 13.199/2014, sob pena de violação da garantia instituída no artigo 5º inciso XXXVI da Constituição Federal de 1988 (à época das ocorrências, encontrava-se em vigor o art. 107-A do COTEB, apenas revogado, como dito, em novembro de 2014).

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

Por exemplo, em matéria previdenciária, a Lei Federal 9.728/1997 instituiu prazo decadencial em desfavor dos requerentes de revisão de renda mensal de benefício. Veja-se o que têm decidido os tribunais pátrios acerca do assunto.

**PROCESSUAL E PREVIDENCIÁRIO. RECURSO ESPECIAL. DISSÍDIO NÃO CARACTERIZADO. REVISÃO DE BENEFÍCIO. PRAZO DECADENCIAL. ARTIGO 103 DA LEI 8.213/91, COM A REDAÇÃO DA MP 1.523/97 CONVERTIDA NA LEI 9.528/97 E ALTERADO PELA LEI 9.711/98. I - Desmerece conhecimento o Recurso especial, quanto à alínea "c" do permissivo constitucional, visto que os acórdãos paradigmáticos se referem aos efeitos de lei processual, enquanto o instituto da decadência se insere no campo do direito material. II - O prazo decadencial do direito à revisão de ato de concessão de benefício previdenciário, instituído pela MP 1.523/97, convertida na Lei 9.528/97 e alterado pela Lei**

9.711/98, não alcança os benefícios concedidos antes de 27.06.97, data da nona edição da MP 1.523/97. III - Recurso conhecido em parte e, nessa desprovido (Superior Tribunal de Justiça - Recurso Especial nº 254.186/PR, 5ª Turma, Relator o Ministro GILSON DIPP, publicado no DJU de 27/8/2001).

**RECURSO ESPECIAL. PREVIDENCIÁRIO. BENEFÍCIO. REVISÃO DA RENDA MENSAL INICIAL. PRAZO DECADENCIAL.** ARTIGO 103 DA LEI N°. 8.213/91, COM A REDAÇÃO DA MP Nº 1.523/97, CONVERTIDA NA LEI N°. 9.728/97. APLICAÇÃO ÀS RELAÇÕES JURÍDICAS CONSTITUÍDAS SOB A VIGÊNCIA DA NOVA LEI. 1. O prazo de decadência para revisão da renda mensal inicial do benefício previdenciário, estabelecido pela Medida Provisória nº. 1.523/97, convertida na Lei nº. 9.528/97, que alterou o artigo 103 da Lei nº. 8.213/91, somente pode atingir as relações jurídicas constituídas a partir de sua vigência, vez que a norma não é expressamente retroativa e trata de instituto de direito material. 2. Precedentes. 3. Recurso especial não conhecido ( Superior Tribunal de Justiça - Recurso Especial 479964/RN; 6ª Turma, Relator o Ministro PAULO GALLOTTI , publicado no DJU de 10/11/2003).

Assinale-se que a PGE/PROFIS, nos autos do processo 207101.0002/14-6, exarou Parecer com entendimento correspondente ao acima exposto, através do qual restou dito que, em razão de a Lei 13.199/2014 conter norma jurídica não procedural, os seus efeitos não podem retroagir.

Rejeitada a prejudicial de decadência”.

Em consequência, fica rejeitada a alegação de decadência.

No mérito, o sujeito passivo não se insurgiu contra a acusação fiscal, alegando tão somente que o preposto fiscal não levou em consideração os créditos a que teria direito pela entrada das mercadorias que foram transferidas para as filiais e cujo débito foi lançado neste Auto de Infração.

Ora, como dito anteriormente, esta ação fiscal foi realizada porque o contribuinte adquiriu mercadorias para comercialização e as transferiu sem tributação para as suas filiais, quando tinha permissão para fazê-lo apenas em relação aos produtos resultantes de seu processo produtivo (pães, docinhos, salgados etc), como previsto nos regimes especiais concedidos pela Secretaria da Fazenda (Regimes Especiais nºs 11271/2009 e 24502/2009), consoante os documentos acostados às fls. 18 a 25 dos autos.

Dessa forma, fácil é depreender-se que, quando da entrada dessas mesmas mercadorias adquiridas para comercialização, o valor do imposto destacado nas respectivas notas fiscais já foi devidamente apropriado em sua escrituração como crédito fiscal, não havendo que se falar em novo creditamento, sob pena de duplicidade.

Pela razão acima exposta, rejoito o pedido de realização de diligência ou perícia contábil, formulado pelo autuado, para a quantificação do crédito das entradas das mercadorias e abatimento do valor do débito de ICMS, pois entendo que os elementos constantes dos autos são suficientes à formação do convencimento deste órgão de julgamento administrativo (acorde o artigo 147, inciso I, letra "a", do RPAF/99). Além disso, se há alguma prova ainda a ser apresentada, certamente é proveniente de documentos que o próprio sujeito passivo possui e, assim sendo, é dele o ônus de trazê-los aos autos, sendo inadequada, para tal finalidade, a diligência solicitada.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 94 a 110, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Incialmente, alega decadência do direito de o Fisco lançar, relativamente aos fatos geradores ocorridos entre os meses de julho a novembro de 2010, com base no art. 150, § 4º do CTN. Argumenta que cabe apenas à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, sendo o CTN o instrumento legal próprio a veicular normas atinentes a prazo decadencial, nos termos do art. 146, Inciso III, alínea “b” da CF/88. Explica que, como a autoridade autuante só formalizou o lançamento em 01/12/2015, restariam decaídos os fatos geradores ocorridos antes de 01/12/2010.

No mérito propriamente dito, não se insurge relativamente à acusação fiscal, tendo, contudo, reivindicado que se leve em consideração, para apuração do *quantum debeatur*, os créditos fiscais a que tem direito a empresa nas operações de entrada, antecedentes às saídas autuadas. Critica a Decisão recorrida, a qual entendeu que o sujeito passivo deveria pagar o Auto de Infração e, ao mesmo tempo, protocolar pedido de restituição.

Para comprovação do quanto alega, anexou planilhas com a demonstração de que não se creditou nas entradas das mercadorias, vendidas posteriormente sem tributação. Acosta cópias dos seus

livros fiscais. Requer que seja realizada diligência à Astec, com o fim de que auditor estranho ao feito seja designado para abater os créditos do valor lançado no período. Nesse sentido apresenta quesitação à folha 108.

Conclui a sua peça recursal, requerendo a declaração de decadência, relativamente aos fatos ocorridos entre julho e novembro de 2010, bem como que seja julgado parcialmente procedente o lançamento, com a compensação dos créditos fiscais não utilizados nas entradas anteriores às saídas autuadas.

Não houve parecer escrito da PGE.

Em mesa, O Douto Representante da PGE emitiu parecer oral no sentido de acatamento da alegação de decadência relativamente às competências anteriores a novembro de 2010, em observância ao disposto no § 4º do art. 150 do CTN.

## VOTO

Quanto à alegação de decadência do direito de lançar os valores relativos aos exercícios de julho a novembro de 2010, é importante frisar que embora o Código Tributário Nacional fixe o marco temporal de cinco anos após a ocorrência do fato gerador, essa regra somente se aplica na hipótese de vácuo legal, conforme § 4º do art. 150.

*“Art. 150. ...*

...  
*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação (grifo acrescido), 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.”*

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

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

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

Assim, a norma especial, contida no código baiano, afasta a incidência da norma genérica, prevista no CTN. O que nos leva a concluir que no dia 30/11/2015 (data da lavratura do presente Auto de Infração) não havia ainda ocorrido à decadência do direito de lançar o crédito relativo às operações ocorridas no exercício de 2010, o que somente se daria em janeiro de 2016, com base no inciso I do Art. 107-A acima citado.

Cabe, contudo, pontuar que, em 12/06/08, o STF expediu a Súmula Vinculante nº 8 (publicada em 20/06/2008), a qual estabeleceu que “*São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam da prescrição e decadência do crédito tributário*”. Embora o seu enunciado não o diga, as razões de decidir (que não vincula, ressalte-se) deixaram evidente o entendimento da corte maior, no sentido de que as normas tributárias atinentes ao prazo decadencial somente podem ser veiculadas por lei complementar federal.

Tal decisão repercutiu na aplicação da legislação tributária interna ao Estado da Bahia, pois a observância dessa regra conduz a uma invalidação do dispositivo previsto na lei baiana, especificamente o inciso I do art. 107-A do COTEB que regulava o prazo decadencial para feitura do lançamento.

Nesse contexto, o dispositivo legal citado foi revogado, em 28/11/2014. Sendo assim, embora a lei estadual citada se mantivesse vigente até 28/11/2014, a PGE vem recomendando que não mais

venha a ser aplicada nos julgamentos com data posterior à expedição da Súmula Vinculante nº 08, ou seja, dia 12/06/2008, conforme se pode depreender da leitura de trecho da proposta de “PROCEDIMENTO DE UNIFORMIZAÇÃO DE ORIENTAÇÃO JURÍDICA” (aprovada internamente e ainda pendente de publicação), reproduzido a seguir.

*“... Por conseguinte, reputamos ser cabível à Administração judicante decidir pela invalidade dos autos de infração que aplicaram o prazo previsto pelo art. 107-B, §5º do COTEB, se lavrados em data posterior à pacificação do entendimento do STF, ou seja, depois da edição da Súmula Vinculante nº 8, em 12 de junho de 2008.”*

Nesse sentido, orientou-se a manifestação do digno representante da PGE, em mesa, ao pugnar pela aplicação das regras dispostas no Código Tributário Nacional, à luz da jurisprudência mais recente do STJ.

Assim, considerando que houve pagamento do ICMS no período, conforme comprovam as cópias das DMA's, acostadas às folhas 28 a 34, bem como as relações de DAE's pagos, às folhas 26 a 27, entendo que o termo *a quo* da contagem do prazo decadencial, a ser considerado no presente julgamento, deve ser a data do fato gerador, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN, cujo texto reproduzo a seguir.

*“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.”*

Essa é a jurisprudência recente do STJ, conforme abaixo.

*“TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL. PAGAMENTO A MENOR. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. EXEGESE DO ENTENDIMENTO FIRMADO NO RESP PARADIGMA 973.733/SC. SÚMULA 83/STJ.*

*1. A Primeira Seção, no julgamento do REsp 973.733/SC, Rel. Min. Luiz Fux, submetido ao rito dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), firmou entendimento no sentido de que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, para a fixação do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, **considera-se apenas a existência, ou não, de pagamento antecipado** (grifo acrescido), pois é esse o ato que está sujeito à homologação pela Fazenda Pública, nos termos do art. 150, e parágrafos, do CTN. Súmula 83/STJ.*

*... (AgRg no REsp 1448906 / MG. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. 2014/0086079-7. Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS (1130). SEGUNDA TURMA, 17/12/15.)*

Assim, dado o fato de que o Auto de Infração foi lavrado em 30/11/2015 (vide folha 01), é forçoso reconhecer que decaiu o direito de o Fisco lançar os créditos referentes a todos os fatos geradores ocorridos anteriormente a 30/11/2010. Por conseguinte, mantém-se válido o lançamento apenas naquilo que concerne aos meses de novembro e dezembro de 2010, para todas as oito infrações.

Quanto ao pedido de diligência, indefiro por entender que são suficientes, os elementos dos autos, para formação da minha convicção, nos termos do art. 147, Inciso I, alínea “a” do RPAF/99.

No mérito, embora o lançamento tenha descrito oito condutas distintas, percebo que se enquadram, todas, num mesmo tipo infracional, tipificado no art. 42 inciso II, alínea “a” da Lei 7.014/96. A conduta é, contudo, semelhante, ou seja, “saídas de mercadorias (do estabelecimento autuado) em transferência, com destino a filiais varejistas diversas”. A autoridade fiscal segregou uma infração para cada estabelecimento destinatário identificado.

O sujeito passivo opôs-se ao lançamento, de forma global, tendo alegado que a fiscalização não levou em consideração os créditos a que tem direito pela entrada das mercadorias transferidas, conforme se depreende da leitura de trecho da sua peça recursal, à folha 107, abaixo reproduzido.

*“Assim, a ora Recorrente requer, por questão de justiça fiscal, que o seu crédito seja abatido do Auto de Infração impugnado, para fins de apuração do valor real do débito.”*

Em sua informação fiscal, o autuante declara que não considerou os créditos fiscais porque não se encontravam escriturados, conforme se lê à folha 74, em trecho abaixo reproduzido.

*"Ora, não foram considerados créditos fiscais pelo fato de não haver crédito fiscal escriturado, apurado na forma dos Regimes Especiais aos quais estão submetidos a Autuada (vide fls. 18 a 20 e 23 a 25), no livro de Registro de Apuração do ICMS."*

O exame dos elementos acostados ao processo evidencia que o sujeito passivo não lançou créditos pelas entradas nem lançou débitos pelas saídas, tendo a recorrente se debitado apenas do diferencial de alíquotas no período auditado, conforme cópias dos Livros Registros de Apuração acostadas ao CD, à folha 112.

Ora, a compensação dos créditos fiscais somente pode ser feita com os valores lançados na escrita fiscal do contribuinte, a quem cabe efetuar a apropriação dos créditos pertinentes, nos termos do art. 101 do RICMS/97, abaixo transcrito.

*"Art. 101. A escrituração do crédito fiscal será efetuada pelo contribuinte nos livros fiscais próprios:*

*I - no período em que se verificar a entrada da mercadoria ou a aquisição de sua propriedade ou a prestação do serviço por ele tomado;*  
*..."*

Se o contribuinte não lançou os créditos, precisa fazê-lo, ainda que extemporaneamente, para o que vai precisar efetuar um levantamento de todas as notas fiscais de entrada, documentação indispensável para que se possa, inclusive, quantificar os valores corretos a apropriar. Não é, portanto, uma atividade que possa ser desenvolvida pelo fiscal autuante, a quem cabe, apenas, homologar os valores lançados.

O lançamento extemporâneo do crédito é, portanto, fato futuro, o qual somente vai produzir efeito jurídico perante o Estado no momento em que o sujeito passivo o fizer, hipótese que exige, inclusive, a observância das regras estabelecidas no § 1º do artigo citado, que assim dispõe:

*"Art. 101 ...*

*§ 1º A escrituração do crédito fora dos períodos de que cuida este artigo somente poderá ser efetuada com observância das seguintes regras:*

*..."*  
*II - se o lançamento ocorrer em exercício já encerrado, exigir-se-á, além da comunicação escrita e da observância do prazo de 5 anos (grifos acrescidos);*  
*..."*

Ou seja, faz-se necessário avaliar a possibilidade jurídica da utilização extemporânea desses créditos, à luz da legislação posta.

Não se pode, portanto, querer efetuar uma compensação de valores futuros, com aqueles frutos do presente lançamento, pois se referem a débitos ocorridos ao longo do exercício de 2010, tempo em que não existiam os créditos alegados na escrita fiscal da empresa autuada, já que não os lançou.

Assim, dou Provimento ao recurso para reconhecer a incidência do fenômeno da decadência e reduzir o valor lançado para R\$ 210.043,90, conforme demonstrativo abaixo.

INFRAÇÃO 1

Dt Ocorrência	Dt Vencto	ICMS
30/11/2010	09/12/2010	R\$ 5.628,22
30/12/2010	09/01/2011	R\$ 9.708,24
<b>TOTAL</b>		<b>R\$ 15.336,46</b>

INFRAÇÃO 2

Dt Ocorrência	Dt Vencto	ICMS
30/11/2010	09/12/2010	R\$ 8.373,30
30/12/2010	09/01/2011	R\$ 27.808,38
<b>TOTAL</b>		<b>R\$ 36.181,68</b>

INFRAÇÃO 3

Dt Ocorrência	Dt Vencto	ICMS
30/11/2010	09/12/2010	R\$ 3.310,48

30/12/2010	09/01/2011	R\$ 12.533,54
<b>TOTAL</b>		<b>R\$ 15.844,02</b>
INFRAÇÃO 4		
Dt Ocorrência	Dt Vencto	ICMS
30/11/2010	09/12/2010	R\$ 1.904,02
30/12/2010	09/01/2011	R\$ 5.801,35
<b>TOTAL</b>		<b>R\$ 7.705,37</b>
INFRAÇÃO 5		
Dt Ocorrência	Dt Vencto	ICMS
30/11/2010	09/12/2010	R\$ 4.779,99
30/12/2010	09/01/2011	R\$ 13.521,79
<b>TOTAL</b>		<b>R\$ 18.301,78</b>
INFRAÇÃO 6		
Dt Ocorrência	Dt Vencto	ICMS
30/11/2010	09/12/2010	R\$ 12.277,88
30/12/2010	09/01/2011	R\$ 29.852,87
<b>TOTAL</b>		<b>R\$ 42.130,75</b>
INFRAÇÃO 7		
Dt Ocorrência	Dt Vencto	ICMS
30/11/2010	09/12/2010	R\$ 25.468,04
30/12/2010	09/01/2011	R\$ 40.770,80
<b>TOTAL</b>		<b>R\$ 66.238,84</b>
INFRAÇÃO 8		
Dt Ocorrência	Dt Vencto	ICMS
30/11/2010	09/12/2010	R\$ 3.583,03
30/12/2010	09/01/2011	R\$ 4.721,97
<b>TOTAL</b>		<b>R\$ 8.305,00</b>
<b>TOTAL GERAL</b>		<b>R\$ 210.043,90</b>

Do exposto, CONHEÇO E DOU PROVIMENTO PARCIAL ao presente Recurso.

#### VOTO DIVERGENTE (quanto à decadência e a infração 2)

Em que pese o sempre abalizado voto do n. Conselheiro Relator, peço *venia* para discordar quanto ao seu posicionamento quanto a constatação da ocorrência da decadência, bem como seu entendimento no que tange ao mérito da infração 2 e aplicação da Súmula nº 166 nas transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

Primeiramente, enfrentamos a questão do prazo para o lançamento tributário.

O Recorrente sustentou 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 nos anos de 2010 e seguintes, e a autuação foi lançada somente em 31.11.2015, ou seja, cinco anos após parte dos fatos geradores.

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

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

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

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

Após uma análise mais apurada dos seus fundamentos, creio que a verdadeira questão de fundo

neste posicionamento do Supremo Tribunal Federal é a afirmação da competência legislativa e o tipo de norma legal adequada para prever a aplicação dos institutos da decadência e prescrição. Da leitura dos votos dos Recursos Extraordinários que sustentaram o entendimento sumular vinculante nº 8 (RE's 556664-1, 560626-1, 559943-4, dentre outros), fica constatado com plena nitidez que o STF conclui que **A PREScriÇÃO E A DECADÊNCIA SÓ PODEM SER DISCIPLINADAS POR LEI COMPLEMENTAR DE ÂMBITO NACIONAL**, vez que são institutos gerais do direito tributário.

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

*"EMENTA: PREScriÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVÍDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. I. PREScriÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, b, III, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica. II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias. III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes. IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVÍDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69. V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento. (RE 556664 / RS-RIO GRANDE DO SUL / RECURSO EXTRAORDINÁRIO / Relator(a): Min. GILMAR MENDES / Julgamento: 12/06/2008 / Órgão Julgador: Tribunal Pleno)" (grifo nosso)*

Diante deste inequívoco pronunciamento, está claro que, em nome da equidade e da segurança jurídica, a determinação do Supremo Tribunal Federal, via Súmula Vinculante nº 08, é no sentido de que **SOMENTE O CTN PODE PREVER PRAZOS PRESCRICIONAIS E DECADENCIAIS EM TORNO DE MATÉRIA TRIBUTÁRIA, SEJA NO ÂMBITO NACIONAL, SEJA NO ÂMBITO ESTADUAL OU MUNICIPAL**.

Deste modo, não cabia ao COTEB versar sobre tais assuntos, por se tratar de matérias reservadas a Lei Complementar, segundo cristalino mandamento constitucional e lapidar interpretação do próprio Supremo.

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

De plano 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. Procuradoria em vários pareceres.

A meu ver, para solucionar essa celeuma, devemos fazer uma interpretação jurídica com referência a dois aspectos relevantes na análise desta questão:

- a) de que o CTN é anterior à promulgação da Constituição Federal de 1988, ou seja, aquele Código deve se adequar aos mandamentos constitucionais, não o contrário, e;
- b) 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 está 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**. Isso nada mais é do que uma consequência lógica/jurídica inegável e inexorável, com aplicação e abrangência em relação à lei criadora de qualquer tributo, seja a lei do ICMS, ISS, IPI, etc.

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

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

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

Em que pese o zelo sempre expedido por este órgão nos debates da matéria, devido à importância da questão em si, com consequências tributárias, administrativas e políticas práticas para o Povo e a Bahia, sinto que a falta de um opinativo 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, mas não esclarece em nenhum aspecto, o entendimento a ser seguido nas situações iguais esta, vivida nos autos.

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

Pela importância dessa sugestão, transcrevo tal passagem:

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

Ora, se há necessidade de alteração, é sinal de que tal norma não é adequada para a solução e regulação das situações jurídicas tributárias realizadas dentro do Estado da Bahia?

Salvo melhor juízo, a sugestão proposta parece indicar, com grande clareza e veemência, o cogente alinhamento da legislação estadual com o CTN, o que reforça a tese de que o prazo decadencial deve ser aquele estabelecido pelo Código Tributário Nacional, lei de âmbito nacional, consoante direcionamento trilhado na Súmula Vinculante nº 08.

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

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

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

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

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

Ademais, noutra senda, **percebo que nos tempos atuais, em plena era digital, com o uso da NF-e e da escrituração digital, 5 (cinco) anos é tempo mais que suficiente para que o Fisco lance ou perquira qualquer soma a título de tributo!**

Logo, dilatar o prazo decadência é um flagrante desrespeito ao sistema legal, ao bom senso e a eficiência.

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

Como sabido, o Código Tributário tem dois artigos 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 extingu-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 a tese do Superior Tribunal de Justiça, o sujeito ativo poderia ‘ganhar’ um ano a menos de prazo decadencial com o pagamento de apenas 0,01 (hum centavo)!

Trata-se de uma situação teratológica, que não se coaduna com os princípios constitucionais da legalidade. Desse modo, **percebo que a natureza jurídica do lançamento tributário vem da lei, e não do comportamento do contribuinte.**

No caso do ICMS, em regra, a sua apuração é mensal, com lançamento feito pelo próprio contribuinte e a devida homologação dos cálculos, da escrituração e do pagamento quando efetuado, será realizado pela autoridade administrativa pertinente, *a posteriori*.

É imperioso ressaltar que o pagamento do ICMS é feito forma especial, pois trata-se de um imposto apurado mensalmente através de uma conta corrente fiscal, composto por créditos e débitos, sendo que, os créditos podem advir de outros períodos de apuração, ou seja, o valor do saldo que o contribuinte tem com o Fisco é compensado com débitos dos meses subsequentes.

Assim, entendo que **HÁ PAGAMENTO DO ICMS** tanto nos meses em que há débito do imposto a pagar e o contribuinte o apura e o recolhe aos cofres públicos, quanto naqueles em que há crédito do ICMS e o contribuinte o apura, mas não recolhe devido ao saldo que será transportado para os próximos meses.

Diante desse quadro legal, assegurado que: (i) a regra do ICMS é o lançamento por homologação, sendo exceção o lançamento de ofício, v.g., alguns dos 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 31.11.2010 não mais poderão ser exigidas pelo fisco da Bahia, porquanto alcançadas pela decadência, prevista no artigo 150, §4º do CTN, única lei que pode regulamentar a decadência e a prescrição, consoante a CF/88 e a SV nº 08.

Caminho para análise do mérito da infração 2, dos fatos não alcançados pela decadência.

A infração 2 imputa ao Sujeito Passivo a seguinte conduta, *in litteris*:

*Infração 2 – deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis, regularmente escrituradas, no valor de R\$75.691,63, e multa de 60% (no período de julho a dezembro de 2010). Consta, ainda, que “nas sucessivas saídas em transferências para a Filial varejista I. Estadual nº 88.290.698 de mercadorias destinadas à comercialização e/ou consumo do estabelecimento, sem amparo do Regime Especial nº 11.271/2009 e 24.502/2009, que ampara somente mercadorias de fabricação própria...”;*

Ora, a autuação não merece prosperar porque não há que se falar em incidência do ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular.

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 nº 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 imponível 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, por quanto 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 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 IMPÔE SUA ADOÇÃO EM CASOS ANÁLOGOS.**

**AGRADO 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 destinam 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 imponível 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: AGRADO 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. AGRADO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.**

(RE 466526 AgR, Relator(a): Min. CÂRMEN 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 inconteste 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 restada pacificada em sentido contrário nos Tribunais Superiores.

Infração 2 insubstancial.

Ante o exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para concluir a ocorrência da decadência para os fatos geradores anteriores a 31.11.2010 e, julgo Insubstancial a Infração 2, pela aplicação da Súmula nº 166 do STJ.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, 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 **279757.0085/15-0**, lavrado contra **PERINI COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$210.043,90**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência – Infração 2) – Conselheiros: Paulo Danilo Reis Lopes, Luiz Alberto Amaral Oliveira e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência – Infração 2) – Conselheiros(as): Rodrigo Lauande Pimentel, Valnei Sousa Freire e Laís de Carvalho Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de novembro de 2016.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL - VOTO DIVERGENTE  
(Preliminar de decadência – Infração 2)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS