

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0012/08-3
RECORRENTE - COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS – AMBEV (FILIAL DE CAMAÇARI)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0288-04/08
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 08/03/2010

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJP Nº 0012-11/10

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS DE MESMA TITULARIDADE. BASE DE CÁLCULO FIXADA PELO AUTUANTE COMO SENDO O CUSTO DE PRODUÇÃO. Constatando-se que a transferência de mercadorias iniciou-se em estabelecimento comercial da mesma titularidade do destinatário, não subsiste a exigência de imposto a título de crédito fiscal indevido apurado de acordo com a base de cálculo fixada para transferências oriundas de estabelecimentos fabris (custo de produção). Infração improcedente. Modificada a Decisão recorrida. Superada a decadência e não apreciada a preliminar de nulidade da autuação. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF nº 0288-04/08), que julgou Procedente a presente autuação, lavrada em 18/04/2008, para exigir ICMS no valor de R\$45.374,63, acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

A Junta de Julgamento Fiscal rejeitou a decadência arguida pelo sujeito passivo, aduzindo que, de acordo com o permissivo legal contido no parágrafo 4º, do art. 150, do CTN, a legislação tributária do Estado da Bahia fixou “*prazo à homologação do lançamento*” (art. 107-B, da Lei nº 3.956/81 – COTEB), qual seja, 05 (cinco) anos contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte à ocorrência do fato gerador.

Assim, como os créditos objetos deste auto são relativos ao exercício de 2002, ou seja, os fatos geradores ocorreram entre o período de 01/01/03 a 31/12/03, a Junta de Julgamento Fiscal entendeu que somente haveria decadência se o lançamento tributário tivesse ocorrido a partir do dia 01/01/09.

No mérito, verificou, a partir da análise dos elementos contidos no processo, que os autuantes:

- 1) Elaboraram demonstrativo de ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA (anexos 01 e 02), fls. 09/122, cuja cópia foi fornecida ao autuado, conforme recibo juntado aos autos (fls. 10 e 122).
- 2) Foram identificadas cópias de notas emitidas pelo estabelecimento industrial localizado nos Estados de SERGIPE, PERNAMBUCO, SÃO PAULO e PARAIBA, de mercadorias transferidas para o estabelecimento do titular localizado no Estado da Bahia (fls. 1

- 3) Acostaram às fls. 126 e 127; 205 a 214, intimações para que o autuado fizesse a entrega do custo de produção das unidades industriais; A não entrega desses elementos autorizou a realização do arbitramento da base de cálculo, nos termos da legislação vertente.
- 4) Cópia da declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ano calendário 2003, de onde se extraiu os custos industriais excluídos em ajustes para apuração da base de cálculo arbitrada.

Firmados esses pontos, passou a analisar as teses deduzidas na impugnação. Repeliu, primeiramente, o argumento defensivo de que nas transferências interestaduais foi observada a orientação contida na DN CAT 05/2005 do Estado de São Paulo, **“por se tratar de norma complementar, prevista no art. 100 do CTN”**, bem como porque o presente lançamento engloba operações de transferência de mercadorias para estabelecimento da mesma empresa originários não só do Estado de São Paulo, mas também de estabelecimentos industriais localizados nos Estados do Pernambuco, Paraíba e Sergipe, sobre as quais não pairam dúvidas de que deve ser aplicada a regra contida no art. 13, § 4º da LC 87/96 (custo de produção, como definido na mencionada Lei).

Ainda nesse ponto, analisando a tese de que a constituição da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais obedece aos princípios e metodologia das práticas contábeis, entendeu que é correta a interpretação manifestada na DN CAT-5/2005 do ponto de vista da Ciência Contábil, discorrendo longamente acerca das regras de contabilidade e de sua aplicação no âmbito do direito tributário.

Seguindo sua linha de explanação, conclui a Junta de Julgamento Fiscal que, de ponto de vista jurídico, deve prevalecer o entendimento de que a composição da base de cálculo nas operações de transferência dá-se mediante o cômputo dos custos de matérias-primas, materiais secundários, mão-de-obra e acondicionamento, conforme preceitua o art. 13, parágrafo 4º, da Lei Complementar nº 87/96, em cotejo com o permissivo constitucional do art. 146, III, a, da Magna Carta.

Aprofundando-se no tema, consignou que o legislador procurou delimitar a base de cálculo nas operações de transferências, relacionando itens de valores mais relevantes, tributados pelo ICMS (matéria-prima, material secundário e acondicionamento), além da mão-de-obra, com o objetivo de promover uma justa partilha do imposto entre o Estado produtor e o Consumidor.

Salientou que, conforme Decisão proferida pelo STJ no RE 707.635-RS/2004, a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada a lei complementar e, portanto, o disposto no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº (LC) 87/96, não pode ser modificado por lei estadual e muito menos por Decisões Normativas, tendo em vista que são regras hierarquicamente inferiores.

Rejeitou, também, a tese do sujeito passivo de que agiu em conformidade com a DN CAT 05/2005 e que uma vez tendo se debitado do valor das saídas do estabelecimento remetente localizado em outro estado e se creditado em valor menor que o débito original, haveria quebra do princípio da não-cumulatividade, além de causar perdas financeiras ao contribuinte. Esclareceu, no particular, que, conforme anteriormente apreciado, há regra específica determinada pela LC 87/96, limitando a base de cálculo ao custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, logo, a inclusão de outros componentes na base de cálculo gerou um débito fiscal superior ao que é previsto na legislação tributária e conseqüentemente um crédito fiscal suportado pelo Estado da Bahia maior que o estabelecido na Lei.

Disse que o sujeito passivo, ao constituir base de cálculo de forma não prevista na Lei Complementar, respaldada na Constituição Federal, assumiu o risco e a responsabilidade pela exigência do crédito tributário ora exigido, bem como de suportar o ônus financeiro.

Com relação à alegação defensiva de que foi aplicada de foram incorreta a alíquota de 17% sobre a base de cálculo dos créditos glosados, ao invés das alíquotas de operações interestaduais originárias de Estados localizados respectivamente no Nordeste, a JJF entendeu que foi comprovado que os valores indi

foram apurados aplicando as alíquotas interestaduais corretas, consoante metodologia a seguir delineada: após ter apurado mensalmente o valor do crédito utilizado a mais que o permitido pela legislação do ICMS, este valor foi transportado para o Auto de Infração com indicação de base de cálculo equivalente a 17%. Concluiu que não houve aplicação de alíquota prevista para operações internas de 17%, mas, sim, uma compatibilização dos valores dos créditos fiscais apurados e utilizados indevidamente com a indicação da alíquota de 17%, para fins de atender ao sistema emissor do Auto de Infração.

Constatou, ao final, que:

“...conforme explicitado pelos autuantes na informação fiscal, o levantamento fiscal, que serviu de base para a lavratura deste Auto de Infração sob o título “ESTORNO ICMS”, feito através de uma espécie de arbitramento com base na Declaração de Imposto de Renda, ano calendário 2002, após várias intimações feitas conforme constam das fls. 126 e 127; 205 a 214, sem êxito, para que a empresa apresentasse as planilhas de custos de produção no citado exercício.

Assim, tomando os dados constantes da declaração, discriminou as parcelas que representam gastos com manutenção, depreciação e que totalizaram o valor de R\$ 315.869.064,33 do custo total de fabricação, na ordem de R\$ 3.725.382.092,73. Desta forma, foi encontrado um percentual de 8,479%, percentual este que foi utilizado para a realização de estornos mensais dos respectivos créditos fiscais indevidamente apropriados mensalmente na apuração de ICMS.

Por tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento da empresa situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, inclui valores que não constituem matéria-prima, mão-de-obra, material secundário ou acondicionamento, como previsto no art. 13, § 4, II da LC 87/96, resultando numa base de cálculo maior que a prevista na lei e a conseqüente utilização de crédito fiscal a maior no estabelecimento destinatário, situado no Estado da Bahia, ocasionando um ônus financeiro inaceitável. Diante disso, considero correto o procedimento fiscal adotado pelos Auditores, no sentido de expurgar da base de cálculo das transferências, os valores relativos à manutenção, depreciação, depurando assim, o crédito fiscal indevido.

Tendo em vista que o autuado não apresentou, apesar de seguidamente intimado, a documentação necessária e deixou de prestar os esclarecimentos oportunos, o arbitramento foi corretamente levado à efeito. Portanto, verifico a procedência e considero válidos os dados utilizados a partir da DIPJ ano calendário 2003 em decorrência da não apresentação da planilha de custos à fiscalização”.

Nesses termos, julgou inteiramente procedente a autuação.

Inconformado, o contribuinte interpôs o Recurso Voluntário de fls. 321/343, suscitando preliminar de nulidade do Auto de Infração por vício de motivação e cerceamento ao direito de defesa. Aduz, em síntese, que existe vício quanto ao procedimento utilizado para identificação da base de cálculo aplicada no lançamento, pois o autuante aplicou o arbitramento para determinar o custo de produção relativamente às operações de transferências de mercadorias oriundas dos Estados da Paraíba, do Rio de Janeiro, de São Paulo e de Sergipe.

Sustenta que o arbitramento previsto nos arts. 148, do CTN, e 18, da Lei Complementar n° 18/96, é uma medida excepcional e somente pode ser aplicado com severa observância às regras legais que disciplinam a sua prática, o que não ocorreu no caso em exame, no qual o autuante criou um **“novo tipo de arbitramento”**.

Pede a decretação da nulidade da autuação, por ofensa ao art. 142, do CTN.

Suscita a decadência do direito do Fisco de exigir o imposto lançado nesta autuação através do lançamento de ofício, requerendo a aplicação, à espécie, da norma do art. 150, parágrafo 4°, do CTN, quanto aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a abril de 2003, já que somente tomou ciência da exigência em 18/04/2008.

Argumenta que não se aplica o art. 173, I, do CTN, pois não houve dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo, bem como se trata de autuação em que se verificou o recolhimento a menor do tributo, e não a falta integral de pagamento.

Defende a inaplicabilidade da regra de decadência constante do matéria foi reservada à lei complementar federal, por intermédio

expresso (art. 146, III, b), invocando, em reforço à sua tese, os entendimentos firmados nas Cortes Superiores sobre o tema, especialmente a Súmula Vinculante nº 08, do Supremo Tribunal Federal.

No mérito recursal, o sujeito passivo defende, basicamente, que o art. 13, parágrafo 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, ao tratar do custo de produção nas operações de transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, apenas exemplificou alguns dos elementos que poderiam ser considerados na apuração desta despesa.

Sustenta que não se pode entender de modo diverso, pois, de acordo com a ciência da contabilidade, os elementos previstos na lei são apenas algumas das despesas que compõem o custo de produção industrial. Assevera que essa interpretação, associada a preceitos contábeis, visa a garantir que o dispositivo atinja os efeitos econômicos reais pretendidos.

Diz que utilizou as normas do Decreto-Lei nº 1598/77 (art. 13, parágrafo 1º) e da Lei nº 6.404/76, para compor o custo de produção de suas mercadorias, esclarecendo que não é possível extrair uma fórmula exata de custo de produção industrial na qual se encaixe todo o universo de contribuintes, devido às peculiaridades de cada uma das atividades desenvolvidas. Em virtude dessas diferenças, é dever de cada contribuinte desenvolver um sistema que melhor reflita as características do processo de produção de cada um de seus produtos, cabendo ao Fisco verificar se os princípios e a metodologia da contabilidade de custos foram observados na elaboração de tal sistema.

Assevera que, em seu caso, devem ainda ser considerados no custo de produção os valores de quebras e perdas razoáveis da depreciação, conforme arts. 46 e 57, da Lei nº 4.506/64, defendendo, em seguida, que esse custo global de produção representa o valor da operação e, portanto, é o signo de capacidade contributiva que autoriza a incidência tributária.

Transcreve doutrina que entende respaldar a sua tese e afirma que o entendimento manifestado já foi acatado pelo Estado de São Paulo, mediante a edição da Decisão Normativa CAT 05/05.

Aduz que a leitura do art. 13, da Lei Complementar nº 87/96, de maneira taxativa, como procedeu a JF, faria ruir toda a lógica de incidência do ICMS, que é a de tributar a expressão econômica de mercadorias e serviços.

Consigna que a própria legislação do Estado da Bahia suporta a interpretação defendida no Recurso voluntário, pois os arts. 938 e 56, IV do RICMS, tratam, expressamente, de “*outros gastos de fabricação*” e do “*custo da mercadoria*”.

Por fim, diz ser incabível a analogia feita na Decisão impugnada acerca do IRPJ e que o REsp nº 707.635/RS trata de um processo em que se discutia a aplicação da pauta fiscal para transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, o que é bastante diferente do caso em apreço.

Traz, ao final, mais dois tópicos para seu Recurso Voluntário, quais sejam:

- I. Invalidez do Arbitramento: Repete o argumento constante da preliminar de nulidade no sentido de que autuante, para arbitrar os custos de produção das mercadorias transferidas, utilizou procedimentos desprovidos de qualquer base legal, notadamente a utilização de informações constantes das DIPJ da empresa autuada. Discorre sobre a regulamentação do arbitramento nas legislações estaduais, concluindo que nenhum dos elementos eleitos pelas normas foi utilizado pelo autuante, porque não consta das DIPJ.
- II. Erro Material: Nesse tópico, diz que o autuante aplicou a todas as operações a alíquota de 17%, quando existem operações interestaduais que estão submetidas à alíquota de 7% (SP e RJ) e 12% (PB e SE).

Pugna pelo Provimento do Recurso Voluntário interposto.

A PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 353/357, opinou pela rejeição da decadência suscitada, mediante a aplicação da norma contida no COTEB, bem como pelo improvimento, no mérito, do Recurso interposto, tendo em vista a incidência das normas constantes da LC 87/96 e da Lei Estadual nº 7.014/96, que definem o custo de produção nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, referendando a maior parte dos argumentos deduzidos pela Junta de Julgamento Fiscal, na Decisão objurgada.

Incluído o feito em pauta de julgamento, a representante da PGE/PROFIS, Bela. Sylvia Amoêdo pediu o retorno dos autos ao referido setor, para apresentação de novo Parecer, o de fls. 359/362, no qual opinou pela decretação da nulidade da autuação, ante a falta de motivação para o arbitramento. Salientou a nobre procuradora que o sujeito passivo forneceu ao autuante toda a documentação solicitada, o que lhe permite afirmar que a motivação para o arbitramento, na verdade, não existiu.

Contudo - prossegue o Parecer -, o autuante não se bastou com as informações fornecidas pelo sujeito passivo e passou a retirar o custo de produção das informações econômicas e fiscais constantes da DIPJ, também fornecida pelo autuado. Na análise da Procuradoria, não estando o imposto de renda submetido ao primado da autonomia dos estabelecimentos, a declaração utilizada contempla informações referentes ao custo total dos estabelecimentos, o que inclui os fabricantes e os comerciais. Assim, indaga se, na planilha fornecida pelo autuado, o custo de produção foi negativo ou ainda inferior ao utilizado como base de cálculo nas transferências, logo entendemos que, para as rubricas depreciação e manutenção, o valor igual a zero, será isso uma omissão do autuado ou apenas inexistência dessas parcelas na composição do custo de mercadoria produzida pelo estabelecimento?

Diz aceitar como resposta mais possível e verossímil, e até lógica, que a empresa não fez incluir no custo de produção do estabelecimento fabricante essas parcelas e que os valores encontrados pelo autuante na DIRPJ não podem ser considerados como incluídos no custo de produção, como o digno fiscal fez, por arbitramento.

Finaliza, asseverando que a base de cálculo deve ser informada de acordo com os princípios da legalidade e da tipicidade fechada e que o arbitramento levado a efeito não tem motivação legal, porque o autuado forneceu a documentação exigida, porque o autuante não procurou outros meios de obter o que seria necessário para o desempenho de suas funções e porque o procedimento não encontra respaldo no art. 938, do RICMS.

Às fls. 366/367, esta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal deliberou converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à INFAZ de origem, para que os autuantes, a partir dos documentos fiscais recebidos pela empresa autuada:

1. Excluísem do levantamento fiscal os créditos glosados que se referem a operações internas e/ou mercadorias recebidas em transferências pelo autuado, mas que não foram produzidas pelos estabelecimentos remetentes (mercadorias adquiridas de terceiros, bens do ativo imobilizado, bens de uso e consumo, etc.);
2. Apresentassem planilha de custos de produção das mercadorias remetidas em transferência, por unidade fabril, de acordo com a norma do art. 13, da Lei Complementar nº 87/96, aplicando-os para cálculo do crédito glosado em cada operação; e
3. Elaborassem novo demonstrativo “ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO TRANSFERÊNCIA” já com as correções indicadas nos itens anteriores, mencionando o Estado a que pertence a unidade fabril emitente da mercadoria objeto de cada documento fiscal, de modo a possibilitar a verificação acerca da correta aplicação do custo de produção.

O autuante, às fls. 370 e seguintes, respondeu à diligência solicitada esclarecendo que “as operações de transferências foram realizadas, no caso dos estabelecimentos atacadistas (CFOP 2152)”. Afirma que, por força da

autuação o valor relativo às operações efetuadas entre estabelecimentos comerciais da mesma empresa. Elaborou demonstrativo que indica como “ICMS A ESTORNAR” o valor de R\$45.167,72.

O autuado, ao se manifestar sobre o resultado da diligência (fls. 377/378), pede o cancelamento de 99,5% da autuação, que corresponderia aos R\$45.167,72 acima referidos.

A PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 412/413, mantém o Parecer anterior, pela nulidade da autuação, mas evolui, pedindo a improcedência da acusação fiscal, diante do novo procedimento do autuante e com base no art. 155, parágrafo único, do RPAF.

VOTO

Consoante relatado, o recorrente argui a decadência do direito do Fisco de promover o lançamento de ofício em análise, através do qual pretende-se cobrar o crédito fiscal de ICMS utilizado a maior em decorrência de erro na apuração da base de cálculo das operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, no período de 1º de janeiro a 31 de março de 2003.

Inicialmente, cumpre registrar que a decadência não é um instituto jurídico que tem por objetivo premiar o devedor, como muitos entendem; ao revés, a decadência visa a punir o credor inerte, aquele que, podendo exercer um direito seu independentemente da vontade do outro (direito potestativo), deixa de adotar as medidas cabíveis, silencia numa atitude de inescusável descaso para com a ordem jurídica.

Não é por outro motivo que a máxima latina “*dormientibus non succurrit jus*” (o direito não socorre a quem dorme) volta-se, justamente, contra o credor, contra aquele que pode exercer o direito, e não contra o devedor, a quem restaria apenas sucumbir diante da pretensão contra si deduzida.

A análise do tema sob esse prisma faz enxergar que a decadência tem por finalidade precípua garantir a segurança jurídica. Ao impor que o credor exerça o seu direito dentro de determinado lapso de tempo, o ordenamento jurídico pretende extirpar do meio social a situação de instabilidade gerada pelo sentimento de ameaça sofrido por aquele contra quem o direito pode, a qualquer momento, ser apresentado.

A ninguém interesse essa situação indefinida, nem mesmo ao Estado – aqui entendido como Estado-Nação –, cujo objetivo maior é dissolver os conflitos, é a pacificação social, e não a eternização da instabilidade.

Sucedo que o legislador pátrio, ao definir os prazos decadenciais, nem sempre utilizou da melhor técnica jurídica, impregnando muitas vezes o nosso texto legislado de impropriedades indesejáveis, com o que tornou bastante árdua a tarefa do intérprete no sentido de buscar equacionar a questão, da melhor maneira possível, dentro de uma visão sistêmica, ou seja, coerente e fechada.

No campo do direito tributário, a maior parte das discussões jurídicas giram em torno do aparente conflito existente entre o parágrafo 4º, do art. 150, e o inciso I, do art. 173, do CTN, a seguir transcritos, *in verbis*:

“Art. 150. (...)

Parágrafo 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”.

“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 p

Created with

Após longas e acirradas discussões, a jurisprudência pátria dá fortes sinais de ter chegado a alguns consensos sobre a decadência no âmbito do direito tributário. A primeira delas, hoje quase que irreversível, diz respeito à competência para definir prazos decadenciais. É que a Constituição Federal de 1988, suprimindo as controvérsias até então existentes, reservou à lei complementar a disciplina acerca da prescrição e decadência em direito tributário, consoante dicção do art. 146, III, “b”, do Texto Maior, que giza:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência de tributos”.

Segundo já definiu o Supremo Tribunal Federal, a Lei Complementar mencionada pela Constituição Federal é 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).

Fala-se que a questão encontra-se definida quase que irreversivelmente porque, recentemente, foi editada a Súmula Vinculante nº 08, através da qual cristalizou-se o entendimento de que são inconstitucionais os arts. 5º, do Decreto-Lei 1.569/77, e 45 e 46, da Lei 8.212/91, utilizando-se justamente o fundamento de que a prescrição e a decadência são matérias reservadas a 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.*

III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. *As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto art. 149 da CF de 1988. Precedentes.*

IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. *Inconstitucional*

Created with

 **nitroPDF** professional

download the free trial online at nitropdf.com/professional

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

Sabe-se bem que o efeito vinculante é atributo exclusivo do verbete, não atingindo a 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.

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

A segunda matéria amplamente discutida no meio jurídico diz respeito ao termo *a quo* do prazo decadencial; definir quando ele coincide com o fato gerador e quando ele é protelado para o primeiro dia útil do exercício seguinte foi tarefa igualmente difícil, pois o intérprete se viu diante de duas regras distintas, aplicáveis a duas sistemáticas distintas de lançamento, mas que poderiam ocorrer no âmbito de um mesmo tributo – o lançamento por homologação e o 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, como entendeu a Junta de Julgamento Fiscal, 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.**

**3132. Do ponto de vista de certo realismo jurídico, temperado por exercíc
lembrar, ao que consta, que os Conselhos de Contribuintes do Ministério
aplicabilidade da regra do § 4º do art. 150 do CTN no caso dos tril**

homologação. Excluíam-se do entendimento, entre outros, circunstâncias indicativas de fraude. Fraude e conluio suscitam a aplicação da regra do art. 173 do CTN.

3233. Por exemplo, a Segunda Câmara dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, no Recurso nº 122924, em 16 de junho de 2004, decidiu que "(...) por força do princípio da moralidade administrativa, em sendo a decadência hipótese de extinção da obrigação tributária principal, seu reconhecimento no processo deve ser feito de ofício, independentemente do pedido do interessado (...) Os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa amoldam-se à sistemática do lançamento por homologação, prevista no art. 150 do CTN, hipótese em que o termo decadencial tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador (...)".

3334. Na Terceira Turma do Conselho Superior de Recursos Fiscais no Recurso de divergência nº 303-120011, em 22 de fevereiro de 2005, ementou-se que "(...) sendo o IPI, no caso vinculado à importação, espécie de tributo cujo lançamento encontra-se delineado nas determinações do art. 150, parágrafo único, do CTN- Lançamento por homologação, é de cinco (5) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador – data do desembarço aduaneiro da mercadoria importada- o prazo deferido à Fazenda Nacional para constituir o crédito tributário que entende devido (...)".

3435. A Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no Recurso nº 146.670, em 25 de maio de 2006, ementou que "se a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o tributo amolda-se à sistemática de lançamento denominada homologação, onde a contagem do prazo decadencial dá-se com a ocorrência do fato gerador, na forma disciplinada pelo § 4º do art. 150 do CTN (...)".

3536. Os Conselhos de Contribuintes, no entanto, começam a mudar o entendimento. Aplicou-se recentemente o art. 173, I, do CTN, em caso de lançamento de ofício, no qual não houve pagamento. Refiro-me ao Recurso RP/ 203-123287. Entendeu o Conselho que deve se verificar se o contribuinte recolheu valores no período fiscalizado. Na existência do recolhimento, deve se aplicar o § 4º do art. 150 do CTN. Na inexistência de recolhimentos, deve ser aplicado o art. 173, I, do mesmo CTN. De igual modo, decidiu-se no Recurso RD/204-130232, bem como no RD/203-115797.

3637. Em âmbito de Superior Tribunal de Justiça percebe-se que a questão recebe tratamento distinto. Pode-se identificar sutil diferença de tratamento pretoriano. Em linhas gerais, tem-se a impressão de que se aplica a regra do § 4º do art. 150 do CTN na hipótese de pagamento antecipado.

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".

3839. E ainda, no Recurso especial 757922/SC, relatado pelo Ministro Teori Albino Zavascki, questão julgada em 11 de setembro de 2007, definiu-se;

"CONSTITUCIONAL, PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ARTIGO 45 DA LEI 8.212/91. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL: (A) PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, SE NÃO HOUVE ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO (CTN, ART. 173, I); (B) FATO GERADOR, CASO TENHA OCORRIDO RECOLHIMENTO, AINDA QUE PARCIAL (CTN, ART. 150, § 4º). PRECEDENTES DA 1ª SEÇÃO. 1. "As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social" (Corte Especial, Arguição de Inconstitucionalidade no REsp nº 616348/MG) 2. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o qual "o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em qu

do CTN, "ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa" e "opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa" —, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes jurisprudenciais. 4. No caso, trata-se de contribuição previdenciária, tributo sujeito a lançamento por homologação, e não houve qualquer antecipação de pagamento. Aplicável, portanto, a regra do art. 173, I, do CTN. 5. Recurso especial a que se nega provimento”.

39. E ainda, qual o caminho em face de inexistência de declaração e de pagamento? No Recurso especial 761908/SC, relatado pelo Ministro Luiz Fux, em julgamento de 5 de dezembro de 2006, ementou-se, entre outros:

“13. No que pertine à segunda situação elencada, em que não houve entrega de GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social), nem confissão ou qualquer pagamento parcial, incide a regra do artigo 173, I, do CTN, contando-se o prazo decadencial quinquenal do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Desta sorte, encontram-se hígidos os créditos decorrentes de contribuições previdenciárias incidentes sobre pagamentos efetuados a autônomos e caducos os decorrentes das contribuições para o SAT. 14. Recurso especial conhecido parcialmente e, nesta parte, desprovido”.

40. Do que, então, emerge mais uma conclusão: o pagamento antecipado da contribuição (ainda que parcial) suscita a aplicação da regra especial, isto é, do § 4º do art. 150 do CTN,; a inexistência de declaração e pagamento justifica a utilização da regra do art. 173 do CTN, para efeitos de fixação do dies a quo dos prazos de caducidade, projetados nas contribuições previdenciárias. Isto é, no que se refere à contagem dos prazos de decadência. Tal concepção, em princípio, pode ser aplicada para todos os tributos federais, e não somente, para as contribuições previdenciárias.

(...)

49. Lembrando que nem toda a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, cuida somente de créditos tributários, e que, portanto, para efeitos daquela norma deve-se atentar à especificidade dos créditos, as observações aqui elencadas promovem síntese pontual, da forma que segue:

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;

b) apresentada a declaração pelo contribuinte (GFIP ou DCTF, conforme o tributo) não há necessidade de lançamento pelo fisco do valor declarado, podendo ser lançado apenas a eventual diferença a maior não declarada (lançamento suplementar);

c) na hipótese do subitem anterior, caso o Fisco tenha optado por lançar de ofício, por meio de NFLD, as diferenças declaradas e não pagas em sua totalidade, aplica-se o prazo decadencial dos arts. 150, § 4º, ou 173 do CTN, conforme tenha havido antecipação de pagamento parcial ou não, respectivamente; respectivamente; o prazo prescricional, ainda, e por sua vez, conta-se da constituição definitiva do crédito tributário;

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;

f) para fins de cômputo do prazo de decadência, todas as vezes que comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação deve-se aplicar o modelo do inciso I, do art. 173, do CTN;

g) Para fins de cômputo do prazo de prescrição, nas declarações entregues antes do vencimento do prazo para pagamento deve-se contar o prazo prescricional justamente a partir do dia seguinte ao dia do vencimento da obrigação; quando a entrega se faz após o vencimento do prazo para pagamento, o prazo prescricional é contado a partir do dia seguinte ao da entrega da declaração;

h) A súmula em apreço, em princípio, qualificaria interpretação literal: todo o art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, estaria alcançado pela inconstitucionalidade. Porém, por traço alcance público, o intérprete deve buscar resposta conciliatória, qu alcance de benefícios; principalmente, e do ponto de vista mais analítico

do art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, que não seriam substancialmente alcançados pela Decisão do Supremo Tribunal Federal”.

No caso em comento, o crédito tributário que se pretende constituir por intermédio deste Auto de Infração refere-se à utilização de crédito fiscal em montante superior ao devido relativamente às operações de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, irregularidade apurada pelo auditor fiscal a partir da verificação de que a base de cálculo utilizada pelos estabelecimentos remetentes dos Estados de São Paulo, Rio de Janeiro, Sergipe e Paraíba foi calculada em desacordo com as normas constantes da Lei Complementar nº 87/96.

Verifica-se, de logo, que o crédito fiscal lançado no conta-corrente do contribuinte não foi integralmente indevido, mas apenas uma parte sua, o que significa que a compensação feita entre créditos e débitos do ICMS estava, em parte, correta.

Ora, compensação é meio de pagamento, é modalidade de extinção do crédito tributário expressamente revista no art. 156, II, do CTN. Assim sendo, deve ser aplicada a máxima “*Ubi eadem est ratio, ibi ide jus*” (a mesma razão autoriza o mesmo direito), para que se conclua, sem sobressaltos, que o prazo decadencial, na espécie, iniciou-se na data da ocorrência de cada fato gerador, estando, portanto, o direito potestativo de constituir o respectivo crédito tributário quanto aos fatos geradores de janeiro a março de 2003, irremediavelmente tragado pela decadência (Auto de Infração lavrado em 18/04/2008, sem atos preparatórios formais comprovados no processo administrativo fiscal).

Ante o exposto voto pelo acolhimento da decadência suscitada pelo recorrente, para declarar extinto o crédito objeto deste lançamento de ofício, quanto aos fatos geradores de 01 janeiro a 31 março de 2003.

No que concerne à preliminar de nulidade da autuação, deixo de apreciá-la, por vislumbrar a possibilidade de, no mérito, decidir a lide em favor do autuado.

No mérito, ainda que prevaleça o entendimento desta Câmara acerca da decadência que é pela rejeição, a exigência não pode prevalecer, com relação à totalidade do período fiscalizado. A autuação está integralmente embasada no descumprimento, por parte do sujeito passivo, da norma contida no art. 13, §4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, que fixa a base de cálculo nas operações de transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular como sendo o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Segundo o autuante, o recorrente, embasado em Decisão normativa do Estado de São Paulo, inseriu no custo de produção das mercadorias transferidas rubricas diversas daquelas estabelecidas na Lei Complementar, inflando a base de cálculo e utilizando o ICMS pago como crédito nas operações subsequentes realizadas a partir do Estado da Bahia.

Ocorre que, em virtude da diligência determinada por esta Câmara de Julgamento Fiscal, o autuante constatou que, na verdade, ***“as operações de transferências foram realizadas, no caso dos autos, apenas por meio de estabelecimentos ATACADISTAS”*** (fls. 370).

Ora, se todas as operações objeto deste Auto de Infração foram realizadas a partir de estabelecimentos comerciais, é evidente que não se pode acusar o autuado de descumprimento da norma acima mencionada, que trata da base de cálculo nas transferências oriundas, exclusivamente, de estabelecimentos fabris. Em outras palavras, improcede a acusação de que o recorrente utilizou indevidamente crédito fiscal decorrente de operações de transferência originárias de indústrias localizadas em outros Estados da Federação. E, em sendo improcedente esta acusação, é improcedente também o próprio Auto de Infração; a nova ação fiscal eventualmente instaurada deverá embasar-se em acusação igualmente nova, analisando as operações a partir da regra própria que trata das transferências entre pertencentes ao mesmo titular, segundo a qual a base de cálculo de recente da mercadoria, atentando-se ao prazo decadencial de

transcorrido.

Registre-se que a improcedência ora proclamada atinge, inclusive, o período sobre o qual operou-se a decadência tratada no início do presente voto; logo, acaso superada a prejudicial, derrui o lançamento por fundamentação diversa, atrelada ao mérito da autuação.

Ante o exposto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto, para julgar IMPROCEDENTE a presente autuação.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206891.0012/08-3, lavrado contra **COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS – AMBEV (FILIAL DE CAMAÇARI)**.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de fevereiro de 2010.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

FÁBIO DE ANDRADE MOURA - RELATOR

ÂNGELI MARIA GUIMARÃES FEITOSA – REPR. DA PGE/PROFIS