

PROCESSO - A. I. N° 206891.0017/09-3
RECORRENTE - NESTLÉ BRASIL LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2^a JJF n° 0040-02/10
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 10/06/2011

1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0130-11/11

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, assim definido em lei como o custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais dos produtos fabricados pelo mesmo titular, entre estabelecimentos da mesma empresa, quando o remetente for o estabelecimento fabricante, caso dos autos. Infração caracterizada. Afastada a arguição de decadência dos períodos anteriores a julho de 2004. Decisão por maioria. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVÍDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão proferida pela 2^a JJF - através do Acórdão JJF n° 0040-02/10 - após julgamento pela Procedência do Auto de Infração acima epígrafeado, lavrado para imputar ao sujeito passivo a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à estabelecida na Lei Complementar n° 87/96.

Em Primeira Instância, o julgamento proferido pela JJF, inicialmente rechaçou a alegação de decadência e as preliminares de nulidade suscitadas pelo sujeito passivo, bem como rechaçou a alegação de que a multa é confiscatória e indeferiu o pedido de diligência, tudo nos seguintes termos:

- I. que não acolhe o pedido de nulidade suscitado pelo sujeito passivo, alegando que os autuantes fizeram menção ao Recurso Especial 707.635-RS e que o mesmo não guarda relação com a matéria em lide, visto que coaduna com a PGE/PROFIS em Parecer ao Processo n° 206891.0006/08-3, Acórdão n° CJF 0125-11/09, que neste sentido se posicionou, afastando a possibilidade de nulificar procedimento dessa natureza, por qualquer vício formal apontado, pois segundo o seu opinativo, nesses casos, “*em nada prejudica a perfeição formal do processo administrativo fiscal a citação ou até transcrição de outros julgados, pois o que efetivamente motivou a autuação foi a acusação de transferência entre estabelecimentos da mesma empresa com base de cálculo supostamente superior à prevista na lei complementar.*”;
- II. que o impugnante, albergado no que dita o §4º do art. 150 da CTN, relativas às exigências tributárias concernentes ao exercício de 2004, entende que estariam atingidos pela decadência, mas, que essa questão é deveras remansosa nesse Contencioso Administrativo, alvo de inúmeras

meros acórdãos, em que de forma reiterada é majoritariamente decidida sob o mesmo enfoque interpretativo;

- III. que, assim, o Código Tributário Nacional permitiu que, através de lei, o ente federativo respectivo possa estipular outra contagem de prazo para aplicação dos efeitos decadenciais, conforme alinhado no §4º do art. 150, assim procedendo o Estado da Bahia, ao editar o seu Código Tributário Estadual, aprovado pela Lei nº 3956/81, fixando prazo à homologação do lançamento, motivo pelo qual não é acatada a alegação referente à determinação do art. 150, § 4º, do CTN, que prevê: “se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador”;
- IV. que o disposto no art. 107-A, I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, em sua essência transcreve o art. 173, I do CTN, estabelecendo como prazo de decadência 5 anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
- V. que na descrição dos fatos do Auto de Infração, entre os diversos fundamentos explicitados, foi identificado que nas operações de transferências foram computados outros elementos, além dos previstos no art. 13, §4º, II da Lei nº 7.014/96, tendo sido identificados o sujeito passivo, a base de cálculo, bem como foram indicados os dispositivos regulamentares infringidos e tipificada a multa aplicada na forma prevista da lei, preenchendo o Auto de Infração todos os requisitos estabelecidos nos artigos 38 e 39 do RPAF/BA, não contendo vício formal que conduza à sua nulidade nos termos do art. 18 do mencionado diploma legal;
- VI. que em relação à alegação de que a proporção da multa aplicada evidencia caráter confiscatório, vedada em conformidade com o art. 150, VI da CF 88, não pode ser acatada, uma vez que a multa indicada no presente Auto de Infração tem previsão na Lei nº 7.014/96, em seu artigo 42, além de não ter a Junta de Julgamento Fiscal competência para apreciar pedido de cancelamento ou redução de multa decorrente de obrigação principal, competência exclusiva da Câmara superior deste CONSEF, ao teor do art. 159, RPAF-BA;
- VII. que indefere o pedido de diligência para verificação da documentação fiscal referente às operações realizadas, para a elucidação da matéria suscitada, visto que não vislumbrou tal necessidade, tendo em vista que a solução da matéria em questão independe dessa providência e os elementos contidos nos autos são suficientes para a formação da sua convicção, nos termos do Art. 147, RPAF BA.

No mérito, a JJF utilizou como paradigma Decisão proferida no Acórdão nº JJF nº 401-0/09, a qual transcreve, concluindo pela Procedência da autuação, na forma abaixo descrita, *in verbis*:

“...Assim como no acórdão utilizado como paradigma, para o presente caso, acima alinhado, ficou, configurando que as saídas interestaduais das mercadorias ocorreram, efetivamente, do estabelecimento fabricante, com destino a estabelecimento localizado neste Estado, pertencente ao mesmo titular, conforme se pode verificar através das próprias notas fiscais, às fls. 57 a 133, que indicam a natureza da operação “TRANSFRENCIA DE PRO. ESTABELECIMENTO”. Ora, fica evidente que está havendo uma simples transferência do estabelecimento industrial, ratificada com os carimbos indicando a condição de Fabrica, no verso de muitas notas. Assentando esse entendimento, a fixação da base de cálculo do ICMS, nas alíndias transferências interestaduais, não poderia ser outra a não ser a prevista pelo art. 13, § 4º, II da LC 87/96, o custo da mercadoria produzida pelo autuado ou seja o custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, cabendo acerto aos autuantes em relação a presente exigência tributária. A Lei Complementar 87/96 fixou os elementos de custo de produção que deverão compor a base de cálculo, mas, apesar de não oferecer o conceito de cada um, não é cabível a cada Estado ou contribuinte alargarem esse entendimento ferindo frontalmente o disposto no aludido dispositivo legal. Os autuantes, acertadamente, recorreram a contabilidade e conceitos de direito privado, para apuração do efetivo custo de produção, sem, contudo, ir além do que a lei fixou. Considero que a flexibilização desse entendimento, com o alargamento da interpretação da Lei Complementar 87/96, faz nascer generalizada insegurança jurídica, com o surgimento de graves conflitos entre as autônomas unidades federativas envolvidas e evidentes prejuízos àquelas unidades que se caracterizam como consumidoras, na medida em que terão que arcar com créditos superestimados, relativos a débitos que originaram receitas para os Estados produtores, exatamente o que a Lei Complementar 87/96 procurou evitar em seu papel de dar um tratamento mais uniforme a esse imposto em todo o território nacional, evitando os indesejáveis conflitos tributário entre tais entes federativos. Destaco, além do que já foi alinhado no voto utilizado como paradigma, que a arguição de que as multas aplicadas têm caráter confiscatório não subsiste. Convém ressaltar que o art. 150, IV, da CF, é dirigido

aplicadas têm caráter confiscatório não subsiste. Convém ressaltar que o art. 150, IV, da CF, é dirigido ao legislador, o qual não pode criar tributo excessivamente oneroso, expropriatório do patrimônio ou da renda. Considero pertinente o exame, relativo a essa matéria, da Professora Mizabel Derzi, alinhado em suas notas de revisão da obra de Aliomar Baleeiro, “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, 7º edição, à fl. 519. Argumenta a professora, didaticamente, que o referido dispositivo constitucional não impede a aplicação de sanções e execuções de créditos. Não se pode abrigar no princípio que veda utilizar tributo com efeito de confisco o contribuinte omissão que prejudicou o fisco, ferindo os superiores interesses da coletividade. Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração. ”.

Inconformado com o Julgado, o sujeito passivo interpõe o presente Recurso Voluntário – fls. 403 a 430 – onde, inicialmente, reitera sua alegação de decadência do lançamento relativo aos fatos geradores anteriores a julho de 2004, nos termos do §4º do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN, aduzindo que não merece guarida o raciocínio da JJF no sentido de que a disposição contida no art. 107-B; §5º do Código Tributário da Bahia prevaleceria à regra de contagem do prazo decadencial disposto no CTN, já que sendo a decadência matéria reservada à lei complementar, não poderia o legislador ordinário estadual pretender regulamentá-la, citando decisões do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal de Justiça da Bahia e do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, que amparariam sua tese.

No mérito, alega que é legal a base de cálculo que adotou nas operações objeto da autuação, amparada pela legislação baiana e pela LC nº 87/96, desconsiderando a operação de transferência de mercadorias realizada pelos estabelecimentos fabricantes para os Centros de Distribuição e o fato de tratarem-se, estes últimos, de estabelecimentos comerciais autônomos, nos termos do art. 11, §3º, II, da referida lei complementar.

Aduz que a Administração Tributária desconsiderou as operações de transferência de mercadorias do fabricante para os centros de distribuição, partindo da premissa de que esta transferência não gera efeito algum e, portanto, a base de cálculo a ser atribuída na transferência interestadual deveria ser a relativa à fictícia venda direta do fabricante para o recorrente, que nunca ocorreu.

Assevera que o art. 146 da Constituição Federal atribui à Lei Complementar competência para estabelecer características norteadoras dos tributos, que o Decreto-Lei nº 406/68 e a LC 87/96 determinam a autonomia dos estabelecimentos, além do que o art. 12 da LC 87/96 prescreve como fato gerador do ICMS a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, o que não pode ser ignorado pelo Fisco baiano.

Reitera que ofereceu à tributação pelo ICMS as transferências dentro do território paulista com base na legislação paulista, amparada, por sua vez, pelo art. 13, inciso I e §4º da LC 87/96, utilizando como base de cálculo o valor da operação praticada.

Em relação à base de cálculo nas transferências interestaduais diz que a autuação exige que seja adotado o custo das mercadorias, enquanto a Lei Complementar nº 87/96 estabelece o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria - art. 13, § 4º, I - para a hipótese de aquisição oriunda de terceiros, e o custo de fabricação - art. 13, § 4º, II - para a hipótese de o próprio contribuinte ser o fabricante da mercadoria, não podendo a lei estadual determinar de forma diversa. Ressalta que assim está definido na legislação paulista e na legislação baiana, citando a Lei nº 7.014/96 e o RICMS. Conclui, assim, que sendo o centro distribuidor um estabelecimento comercial, que também vende mercadorias, portanto autônomo, e não mera extensão do estabelecimento fabril do recorrente, como faz crer a JJF, as transferências dele decorrentes devem ter como base de cálculo do ICMS o valor correspondente à entrada mais recente.

Diz que não foi observado, assim, o princípio da autonomia dos estabelecimentos, que devem ser, para fins de cumprimento de obrigações tributárias, isoladamente considerados, não podendo o Estado dar distintos tratamentos para a mesma situação, ou seja, considerar para efeito de arrecadação do ICMS a operação com o CD como autônoma e, para efeito de base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, desconsiderar totalmente a participação do CD na operação, ao

tempo que transcreve Decisão da Fazenda Pública de Porto Alegre no Processo nº 001/01.05.0347412-0, que entende corroborar sua tese.

Alega que, se o Fisco Baiano desejasse alcançar a operação realizada entre o industrial e o estabelecimento atacadista na Bahia, esta sim sujeita ao custo como única base de cálculo permitida, a operação com os CDs em SP e MG deveria ter sido totalmente desconsiderada como simulação, o que não ocorreu, pois tanto na Decisão recorrida como no Auto de Infração não se vê uma linha sequer tratando de uma eventual simulação nas operações do recorrente, o que demonstra a total fragilidade do lançamento. Assevera que a utilização de CD em suas operações é questão primordial em sua logística da qual não pode abrir mão.

Afirma que o CONSEF já tem entendimento externado a respeito da matéria, no sentido de que nas operações de transferência de mercadorias remetidas por CD, que é estabelecimento autônomo, deverá ser adotado como base de cálculo o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, nos termos do art. 13, §4º, da LC nº 87/96, conforme decisões proferidas nos PAFs nºs 206891.0001/0-1 e 206891.0026/08-4.

Por fim, quanto à penalidade aplicada, argui que não lhe pode ser exigida, requerendo seu cancelamento, nos termos do disposto no art. 2º do Decreto-Lei nº 834/69, que transcreve, e que a aplicação de multa tão elevada afronta à regra de vedação do tributo com efeito confiscatório, princípio consagrado no art. 150, IV, da Constituição Federal, pois a mesma é desproporcional e injusta.

Consta às fl. 451 dos autos que o Recurso Voluntário foi considerado intempestivo, gerando Impugnação ao arquivamento por intempestividade pelo recorrente – fls. 453 a 465 - através dos seus advogados, onde alega que a pessoa que recebeu a intimação do CONSEF era um empregado de empresa terceirizada para prestar serviços à autuada, logo não possuindo poderes de representação, o que geraria a nulidade desse ato processual, requerendo, assim, a repetição do ato de intimação e a reabertura do prazo de recurso.

Instada a se manifestar quanto à impugnação do recorrente contra o arquivamento do Recurso Voluntário por intempestividade, nos termos do despacho de fls. 471, verso, a PGE/PROFIS – em Parecer de fls. 472 a 480, manifesta-se pelo Provimento da referida Impugnação, aduzindo, em síntese, que a maior falha na intimação da Decisão de Primeira Instância se deve ao fato de não ter sido intimados os dois escritórios de advocacia que representam o autuado, mormente pelo fato de que estão no processo a procura e o subestabelecimento desses patronos, que, inclusive, subscrevem todas as peças de defesa, recurso e impugnação, o que deveria ser feito em atendimento aos princípios do devido processo legal e à paridade do contraditório. Também consigna que restou provada a alegação de que a pessoa que assinou o AR é empregado de outra empresa que presta serviços ao autuado, e que outra pessoa diversa desta assinou o segundo AR referente à intimação do arquivamento do Recurso Voluntário, gerando a interposição da presente impugnação.

Assim, concluiu que estando a intimação em tela eivada de vícios, e com base na celeridade e economia processual, deve ser processado e julgado o Recurso Voluntário, passando, então, a emitir opinativo quanto às razões recursais, nos seguintes termos, em síntese:

- I. Inicialmente, manifesta-se quanto à preliminar de mérito de decadência arguido pelo recorrente, consignando que é necessário um estudo mais aprofundado sobre a questão, diante da edição da Súmula Vinculante nº 08 “*a qual, menos em seu verbete e mais em seu conteúdo motivador e fundamentação de julgamentos que a motivaram..., impacta na legislação do estado da Bahia*”. Aduz, no entanto, que esta arguição resta prejudicada pela conclusão do seu opinativo pela improcedência da autuação. Pronuncia-se, ainda, pela alegação do recorrente de que as multas são confiscatórias, concluindo no sentido de que a multa cominada encontra-se prevista em regra legal devidamente aprovada pelo Poder Legislativo – Lei nº 7.014/96 – lei ordinária que não foi questionada sobre constitucionalidade por irrazoabilidade ou desproporcionalidade dos percentuais de multas nela instituídos.

II. No mérito, concluiu que:

1. As notas fiscais que foram utilizadas pelo autuante para montar os demonstrativos de estorno de crédito – custo transferência – que instruem a autuação, são aquelas emitidas pelo estabelecimento industrial em São Paulo ao centro de distribuição também em São Paulo, e que estas notas fiscais tratam de operação interna naquele Estado, cujo código 2152, ou seja, trata-se de uma transferência para comercialização interna, com o devido recolhimento do imposto estadual, enquanto que as notas fiscais – anexadas por amostragem e as demais por meio magnético – e que foram as recebidas pelo autuado, não forneceram nenhum dado para a autuação, inclusive contendo elementos distintos, pois consignam operação distinta, sob o código 6152 (transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiro), logo impossível se considerar através das notas fiscais trazidas pelo autuante que o estabelecimento baiano recebeu mercadorias da indústria;
2. Da análise dos autos observa-se que o autuante se valeu de mapas de composição de custo fornecidos pela indústria, até porque o centro de distribuição é estabelecimento comercial, não tendo condições contábeis de conhecimento de custo de industrialização ou de produção, sendo este o fundamento óbvio do tratamento dispensado pela lei complementar quando disciplina a formação da base de cálculo para transferências realizadas entre estabelecimentos da mesma empresa, valendo destacar que a dicção do art. 13, §4º da LC 87/96 não se reporta à qualidade do estabelecimento, mas sim à característica da mercadoria, se para comercialização ou produzida;
3. O autuante, ao apurar o valor que entendeu devido nesse Auto de Infração, desconsiderou totalmente a base de cálculo aplicada, e não somente da operação realizada do centro de distribuição para o autuado, como também a realizada do estabelecimento fabricante ao centro de distribuição, e que, ao desconsiderar ambas as operações, os autuantes buscaram, junto ao estabelecimento fabricante em São Paulo, apurar, através da planilha de custos da produção, a base de cálculo que entenderam que seria aplicável na operação entre o Centro de Distribuição e o autuado, o que, é inaceitável, pois, em verdade, nunca ocorreu uma operação de transferência de mercadorias entre esses estabelecimentos, a fábrica em São Paulo para o estabelecimento na Bahia, na forma que retrata a autuação;
4. Ainda o autuante não se valeu de documentos fiscais do estabelecimento autuado para compor a base de cálculo do Auto de Infração, tendo sido utilizadas notas fiscais relativas às remessas entre dois estabelecimentos no Estado de São Paulo e a planilha de custos de produção fornecida pelo estabelecimento fabricante, naquele Estado, o qual está fora da operação autuada, restando, assim, evidente que não existiu fato gerador de ICMS entre o estabelecimento fabricante em SP e o estabelecimento autuado na Bahia, da forma que retrata a autuação;
5. Outro ponto sobre o qual entende necessário refletir é sobre o artigo 51, § 1º, inciso I, do RICMS, que traz a questão da equiparação do centro distribuidor a um estabelecimento industrial, o que foi citado pelo autuante em sua informação fiscal, visto que, no entendimento da procuradoria, esta equiparação tem base na legislação federal do IPI, e a legislação tributária do Estado da Bahia só aplica essa equiparação para fins de alíquota nas vendas internas por estabelecimentos industriais e suas filiais atacadistas às microempresas e empresas de pequeno porte, não havendo, dessa forma, nenhuma regra na legislação baiana e na lei complementar, de equiparação do centro de distribuição à indústria, para efeito de fixação de base de cálculo, nas transferências interestaduais de mercadorias.
6. Merece consideração o princípio da autonomia dos estabelecimentos, orientação constitucional para o regramento do ICMS, o que leva a considerar que na autuação estão envolvidos três estabelecimentos distintos, ocorrendo uma operação de transferência entre a indústria e o centro de distribuição e outra do centro de distribuição para o estabelecimento autuado, sendo que, nesta ação fiscal, nunca se realizou a operação que se

pretende autuar, entre a indústria e o estabelecimento baiano. Assim, concluiu que, nesse aspecto, até mesmo para agregação de valor em cada etapa de circulação das mercadorias, no caso de transferências interestaduais, considerando-se a saída do fabricante pelo custo de produção e a saída do centro de distribuição calculada também pelo custo de produção, como pretendido pela autuação, não seriam então agregadas novas parcelas de custo ocorridas naquele estabelecimento, o que é da própria natureza jurídica do ICMS, que está sujeito ao regime de apuração de créditos e débitos;

7. Outro argumento recursal que a PGE/PROFIS entende plausível e distante de ser acusado de simulação é a existência dos centros de distribuição, os quais são estabelecimentos atacadistas, que, segundo o opinativo, parece existirem primeiro pela necessidade de bom armazenamento de alimentos perecíveis, do que mesmo para fins de planejamento tributário, pois esses estabelecimentos existem nos estados do Brasil inteiro, inclusive na Bahia, onde a base de cálculo para suas transferências a outros estados só pode se realizar pelo valor da entrada mais recente, sob pena de se ferir a aludida Lei Complementar nº 87/96, como pela própria impossibilidade de ser conhecido por esse estabelecimento comercial atacadista o valor do custo da produção de mercadorias, que podem, inclusive ter circulado anteriormente por outros centros de distribuição, depois de terem saído do estabelecimento fabricante.

Em apreciação à Impugnação ao arquivamento do Recurso Voluntário, atribuição da Presidência do Conselho de Fazenda, esta se manifesta, às fl. 494 verso, pelo Conhecimento e Provimento da referida Impugnação, determinando o encaminhamento dos autos à Secretaria do CONSEF para a ciência do autuado e prosseguimento dos trâmites legais, processando-se o Recurso Voluntário e distribuindo-se o processo para julgamento pela 2^a Instância, o que restou cumprido, conforme despacho de fl. 496 e intimação de fl. 500.

Encaminhado o processo para apreciação do Recurso Voluntário pela PGE/PROFIS, em Parecer de fls. 502, verso, a procuradora Sylvia Amoêdo ratifica o opinativo que anteriormente exarou nos autos, ressaltando que as operações objeto do Auto de Infração, de fato ocorreram com a intermediação de Centro de Distribuição, o que restaria evidente diante das notas fiscais anexadas às fls. 57 a 133 dos autos, que têm como remetentes os estabelecimentos atacadistas situados em Minas Gerais e São Paulo, e diante das planilhas do custo de produção, às fl. 141, que foram fornecidas pelas fábricas situadas nos municípios de Araraquara, Rio Prado e Lins, distintos daqueles remetentes constantes das notas fiscais referidas.

Às fls. 505 e 506, consta Despacho do Procurador José Augusto Martins Júnior, discordando dos opinativos anteriormente proferidos, por entender que resta evidente dos documentos acostados aos autos, em especial as notas fiscais de fls. 57/133, que as transferências interestaduais de mercadorias objeto do lançamento em epígrafe foram realizadas de estabelecimentos fabris do autuado para filiais atacadistas, opinando pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, no que é seguido pelo Despacho de fl. 507, da lavra da procuradora assistente da PGE/PROFIS, Aline Solano Casali Bahia.

VOTO

Inicialmente, no que toca à preliminar de mérito de ocorrência de decadência quanto aos períodos anteriores a julho de 2004, entendemos, comungando com a JJF, que não se vislumbra a decadência arguida pelo sujeito passivo, diante da regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, cujo prazo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, determinação esta repetida no art. 107-B do Código Tributário Estadual – COTEB – Lei nº 3.956/81, abaixo transcrito, *in verbis*:

“Art. 107-B

§ 5º - Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.” Grifos nossos

Do exposto, como o Auto de Infração foi lavrado em 01/07/2009, e se reporta a fatos geradores ocorridos no exercício de 2004, tinha a Fazenda Pública prazo até 01/01/2010 para efetuar o referido lançamento.

Registre-se que, embora o recorrente não tenha feito menção à Súmula Vinculante nº 08 do STF - aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DOE de 20/06/2008 – registro feito apenas pela PGE/PROFIS em seu opinativo, a mesma declara a inconstitucionalidade de legislação federal que disciplina a decadência e a prescrição do crédito tributário vinculado às contribuições previdenciárias, explicitando o entendimento de que deverá ser aplicado o prazo quinquenal previsto no CTN e reconhecendo que apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais em matéria tributária. Eis o texto da referida Súmula: “*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 de prescrição e decadência de crédito tributário.*”

No entanto, a referida Súmula não se aplica ao ICMS e, em reforço a esta tese, os próprios doutrinadores que estão a se debruçar sobre a matéria cingem sua aplicabilidade à esfera da Administração Pública Federal, a qual compete gerir as contribuições previdenciárias. Ressaltamos, no entanto, e aí comungando com o Parecer proferido pela PGE/PROFIS, que a questão deverá ser aprofundada no âmbito da Administração Tributária Estadual, mormente diante da posição externada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN – que, através do Parecer nº 1617/2008, proferido após a edição da Súmula Vinculante nº 08 e em vista desta, expressamente adotou entendimento quanto à fixação do termo *a quo* do prazo decadencial que comunga com o externado pelo recorrente, além de entendimento em sentido idêntico também adotado pela Procuradoria Estadual do Rio de Janeiro, através do Parecer CFS nº 02/2008, embora deva ser também ressaltado que ambos não vinculam a Administração Estadual baiana ou o Conselho de Fazenda Estadual, mormente diante da disposição expressa da nossa legislação, acima citada.

Quanto ao mérito, primeiramente devemos esclarecer que a análise das notas fiscais acostadas aos autos às fls. 057 a 133 permite-nos afirmar que foram emitidas pelos estabelecimentos fabricantes da empresa Nestlé, conforme relação dos CNPJs dos seus estabelecimentos fabris acostada às fl. 48, tendo como destinatário o estabelecimento autuado, e se referem à transferência de produção do estabelecimento, conforme consta do campo Natureza da Operação, e do CFOP também consignado em seu bojo - CFOP - 6.151 – sendo que se classificam neste código os produtos industrializados ou produzidos pelo estabelecimento em transferência para outro estabelecimento da mesma empresa, conforme Convênio S/Nº, de 15 de dezembro de 1970. Tais documentos fiscais, em amostragem, foram objeto da autuação e estão discriminadas no demonstrativo elaborado pelos autuantes, denominado de Estorno de Crédito – Custo Transferência, anexo às fls. 13 a 44, conforme seguinte correlação que fizemos também em amostragem:

- Nota Fiscal nº 014.930, acostada às fl. 57, emitida pelo estabelecimento fabricante da Nestlé em Ibiá, Minas Gerais, CNPJ 6060907/0060-02 – relacionada no demonstrativo citado, às fl. 15, verso;
- Nota Fiscal nº 007.124, acostada às fl. 66, emitida pelo estabelecimento fabricante da Nestlé em Ituiutaba, Minas Gerais, CNPJ 60409075/0049-05 – relacionada no demonstrativo citado, às fl. 17, verso;
- Nota Fiscal nº 007.435, acostada às fl. 74, emitida pelo estabelecimento fabricante da Nestlé em Ituiutaba, Minas Gerais, CNPJ 6040907/0049-05 – relacionada no demonstrativo citado, às fl. 18, verso;
- Nota Fiscal nº 073.062, acostada às fl. 70, emitida pelo estabelecimento fabricante da Nestlé em Caçapava, São Paulo, CNPJ 60409075/0111-97 – relacionada no demonstrativo citado, às fl. 18.

Registre-se, ainda, que o CFOP constante do referido demonstrativo – 2152 – refere-se à transferência para comercialização, classificando-se neste código as entradas de mercadorias recebidas em transferência de outro estabelecimento da mesma empresa, para serem comercializadas, em operação interestadual.

Assim, comungamos com o último opinativo exarado pela PGE/PROFIS nos autos, visto que está, de fato, cristalino que as operações objeto do presente lançamento de ofício referem-se unicamente às operações diretas de transferência de estabelecimentos fabricantes da empresa Nestlé, localizados nos estados de SP e MG, e nada tem a ver com transferências feitas com intermediação de centros de distribuição.

Neste sentido, este Conselho de Fazenda já efetuou diversos julgamentos na linha de manter a exigência fiscal de estorno de crédito nas operações de transferência direta de estabelecimentos fabris, com a fundamentação que abaixo passaremos a expor, apreciando os demais argumentos apresentados pelo recorrente no presente Recurso Voluntário, ao tempo que frisamos que o julgamento citado pelo contribuinte em sua peça recursal, de minha relatoria, trata de situação fática diversa da presente autuação em foco, pois naquele processo administrativo as operações objeto da autuação eram transferências efetuadas por centros de distribuição, que não é o caso deste processo, como acima explicitamos:

O Auto de Infração foi lavrado para glosa do crédito fiscal lançado pelo sujeito passivo, oriundo de operações de transferência de mercadorias de seus estabelecimentos fabris localizados em outros Estados da Federação - Estados de São Paulo e Minas Gerais - para o estabelecimento do recorrente localizado na Bahia, sob a acusação de que a base de cálculo utilizada foi superior ao previsto no inciso II, §4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, ou seja, não foi aplicado como base de cálculo o valor correspondente ao custo da mercadoria produzida, assim considerada a soma dos custos da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, mas o valor da entrada da mercadoria mais recente, acarretando crédito em valor superior, suportado pelo Estado da Bahia.

O recorrente centra sua discussão no mérito, no sentido de que a base de cálculo a ser aplicada seria a disciplinada no inciso I do §4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, qual seja o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, e não a prevista no inciso II do mesmo dispositivo legal. Também alega o recorrente que as operações objeto da autuação não teriam sido realizadas pelos seus estabelecimentos fabris, como afirmam os autuantes.

Inicialmente, como a questão centra-se na correta base de cálculo a ser aplicada nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, devemos de logo consignar que a Constituição Federal de 1988 pouco deixou à lei complementar estatuir sobre os princípios fundamentais do ICMS, assumindo ela mesma esta tarefa, o que tornou o ICMS o tributo mais minuciosamente tratado no texto constitucional. Por sua vez, o próprio texto constitucional determinou expressamente as matérias que deveriam ser tratadas por meio de lei complementar específica para este tributo, demonstrando, também, a preocupação de que determinadas matérias não fossem tratadas por via de leis ordinárias dos Estados ou do Distrito Federal, o que poderia criar conflitos entre tais entes e insegurança jurídica para os contribuintes.

Dentre estas matérias, elencadas expressamente no art. 155, §2º, inciso XII, da Constituição Federal, encontra-se a base de cálculo do ICMS. A importância da matéria, a exigir previsão em lei complementar, revela-se por ser a base de cálculo um dos elementos fundamentais do fato gerador, não só por conter a dimensão da obrigação pecuniária, como, segundo define Geraldo Ataliba, ser “a perspectiva dimensível do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debeatur*”.

Em obediência ao texto constitucional, a Lei Complementar nº 87/96, no §4º do Art. 13, fixou expressamente a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo

contribuinte, trazendo três hipóteses de dimensão da materialidade do tributo, sendo útil ao nosso voto transcrever as duas primeiras, em relação às quais gira a controvérsia deste lançamento de ofício:

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

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

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

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

Assim, sujeitando-se a base de cálculo ao regime da reserva legal – reserva de lei complementar – único veículo competente para estabelecer-la, por força de mandamento constitucional, contrariá-la seria afrontar a própria Constituição. A estipulação de base de cálculo diversa da prevista na Lei Complementar nº. 87/96, ainda que por força de lei ordinária dos Estados ou do Distrito Federal, deve, de pronto, ser rechaçada por eivada de ilegalidade e inconstitucionalidade.

Ademais, o comando contido no art. 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo além dos elencados, por uma questão de política tributária entre os entes federados. Logo, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, conforme consignado na Decisão recorrida, cuja definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, “a”, da Constituição Federal.

Tal limitação legal para determinação da base de cálculo do ICMS, quando das transferências interestaduais de produtos fabricados pelo mesmo titular, não afronta ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, conforme alegado pelo recorrente, pois, o citado princípio será efetivado pela técnica do abatimento ou compensação, disciplinada, por sua vez, por “LEI COMPLEMENTAR”, nos termos do art. 155, § 2º, inciso XII, “c”, da Constituição Federal.

Portanto, se a própria Lei Complementar nº. 87/96, ao disciplinar para essa operação a efetiva base de cálculo limitada a alguns itens dos custos de produção, especificando literalmente a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não há que se falar em afronta ao princípio da não-cumulatividade, como quer o recorrente.

Assim, caso o remetente tenha destacado o ICMS em valor superior ao devido, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias dentro do limite legal estabelecido, consoante previsto no art. 93, § 5º, incisos I e II, do RICMS/97.

Deve-se ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça, em Decisão proferida no Recurso Especial nº 707.635-RS - citada e transcrita na informação fiscal de fl. 222 - já se manifestou no sentido de que “a fixação da base de cálculo do produto industrializado para fim de ICMS, quando sai de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, para outro Estado, pelo art. 13, §4º, II, não pode ser modificado por regra estadual”.

Diante de tais considerações, verificam-se impertinentes as alegações do recorrente, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor de base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, em razão da LC 87/96 especificar os custos de produção, como matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, consoante apuraram os autuantes nos autos, nos quais cotejam os custos unitários nos termos legais, por produto, em relação aos custos de transferências consignados nas planilhas acostadas aos autos, ou seja, após expurgar da base de cálculo das transferências, depreciação, manutenção, amortização, frete (CIF), energia, combustível, etc., por não se enquadrarem nas rubricas especificadas como custos de produção, conforme delimitado no referido dispositivo legal.

Quanto à alegação de que os estabelecimentos remetentes seriam distribuidores – Centros de Distribuição – e não fabricantes, não merece a mínima guarida, como já explicitamos acima no início do nosso voto, já que os demonstrativos e documentos fiscais acostados aos autos pelos autuantes comprovam que de fato as operações de transferências foram realizadas pelos estabelecimentos fabricantes localizados em São Paulo e Minas Gerais, diretamente para o estabelecimento localizado na Bahia, ora autuado.

Por fim, no que toca ao pedido de não aplicação da multa cominada com base no art. 2º do Decreto-Lei nº 834/69, temos a consignar que tal diploma legal – que veiculou alterações no Decreto-Lei nº 406/68, que normatizava o antigo ICM e as normas gerais de direito financeiro – ao contrário do afirmado pelo recorrente, foi vigente à época do ICM, não mais sendo aplicável, visto que não recepcionado pelo sistema tributário instituído pela Carta Magna de 1988.

Ainda, quanto à alegação de que a multa aplicada fere a regra de vedação do tributo com efeito confiscatório, também deve ser rechaçada, pois a multa cominada à infração encontra-se prevista em diploma legal devidamente aprovado pelo Poder Legislativo deste Estado – Lei nº 7.014/96 – sob o qual não paira qualquer pecha de inconstitucionalidade por irrazoabilidade ou desproporcionalidade dos percentuais de multas nele elencadas, como bem consignou a procuradora que primeiro subscreveu o opinativo da PGE/PROFIS nos autos.

Do exposto, somos pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo e homologando a Decisão recorrida para julgar PROCEDENTE o Auto de Infração epigrafado.

VOTO DISCORDANTE (Quanto à preliminar de decadência)

Divirjo do entendimento firmado pela nobre Relatora com relação à prejudicial de mérito de decadência suscitada no Recurso Voluntário.

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 interessa 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.

Sucede que o legislador pátrio, ao definir os prazos decadenciais, não se 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 poderia ter sido efetuado”.

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. O primeiro deles, 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 o CTN, cujas normas prevalecem, inclusive, sobre a Lei de Execução Fiscal, como, aliás, leciona Leandro Paulsen:

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

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

“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 nº 1.569/77, e 45 e 46, da Lei nº 8.212/91, utilizando-se justamente o fundamento de que a prescrição e a decadência são matérias reservadas a Lei Complementar de âmbito nacional, conforme se observa da ementa de um 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 na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes.

IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 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 nº 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 Michaellis, homologar quer dizer “**confirmar por sentença ou autoridade judicial ou administrativa; aprovar**”. Logo, o ato que é sujeito à homologação é o pagamento realizado pelo contribuinte; é ele que será verificado pela autoridade administrativa fiscal e, se estiver correto, será aprovado, confirmado. Não se homologa o lançamento feito pelo contribuinte, até mesmo por ser discutível o chamado “**lançamento por homologação**”, vez que não se enquadra no conceito de atividade “**administrativa plenamente vinculada**” a que faz referência o art. 3º, do CTN.

Firmada tal premissa, é de se concluir que, se houve pagamento do tributo, ainda que parcial, o prazo decadencial conta-se a partir da ocorrência do fato gerador, consoante estabelece o parágrafo 4º, do art. 150, do CTN, pois já é possível ao Fisco verificar se o valor recolhido está correto; em outras palavras, poderá o Fisco realizar ou não o ato de homologação. Do contrário, ou seja, se não houve recolhimento do tributo, nem mesmo parcial, a decadência somente começa a ser computada no primeiro dia do exercício seguinte, conforme o art. 173, I, do CTN, pois, obviamente, nada há para se homologar.

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 vênia 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 exercício de prognose pretoriana, deve-se lembrar, ao que consta, que os Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda vinham decidindo pela aplicabilidade da regra do § 4º do art. 150 do CTN no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por 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 desembaraço 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 segurança 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 dis-

por 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 nº 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 do art. 173, I, do CTN, segundo o qual "o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado". 3. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação — que, segundo o art. 150 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 ven-

cimento 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 tratar-se de matéria do mais amplo alcance público, o intérprete deve buscar resposta conciliatória, que não menoscabe expectativas de alcance de benefícios; principalmente, e do ponto de vista mais analítico, deve-se observar que há excertos 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, trata-se de utilização indevida de crédito fiscal, o que implica dizer que a compensação crédito/débito lançada na conta corrente do contribuinte estava em parte correta.

Ora, compensação é meio de pagamento, é modalidade de extinção do crédito tributário expressamente prevista no art. 156, II, do CTN. 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, irremediavelmente tragado pela decadência o direito potestativo de constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos anteriormente a julho de 2004.

Ante o exposto voto pela **proclamação da decadência** ora arguida, para declarar extinto o crédito objeto relativo ao período acima especificado.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à decadência referente aos períodos anteriores a julho de 2004, com voto de qualidade da presidente e, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206891.0017/09-3, lavrado contra a **NESTLÉ BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$324.564,26**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Quanto à Preliminar de Decadência) – Conselheiros(as): Sandra Urânia Silva Andrade, Maria Auxiliadora Gomes Ruiz e Denise Mara Andrade Barbosa.

VOTO DISCORDANTE (Quanto à Preliminar de Decadência) – Conselheiros(as): Fábio de Andrade Moura, Alessandra Brandão Barbosa e Valnei Sousa Freire

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de maio de 2011.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – RELATORA

FÁBIO DE ANDRADE MOURA – VOTO DISCORDANTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS