

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0049/10-6
RECORRENTE - UNILEVER BRASIL GELADOS DO NODESTE S/A. (SORVANE SORVETES)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JF nº 0156-04/11
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 01.11.2012

3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0003-13/12

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. **a)** TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTOS NÃO FABRIS. **b)** TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ORIUNDOS DE ESTABELECIMENTO FABRICANTE. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o valor da entrada mais recente quando oriundas de estabelecimento não fabricante e o custo de produção, quando oriunda de estabelecimento fabricante, conforme definido na legislação do imposto: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento (art. 13, §4º, I e II, LC 87/96). Infrações caracterizadas. Rejeitadas as arguições de nulidade. Decisão unânime. Não acolhida a preliminar de mérito (decadência). Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra julgamento, em Primeira Instância, do Auto de Infração nº 206891.0049/10-6, lavrado em 04/10/2010 para exigir ICMS no valor histórico total de R\$25.731,04, acrescido da multa de 60%, em razão das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS no valor R\$23.400,56, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela Unidade Federada de origem superior à estabelecida em Lei Complementar, convênios ou protocolo. Período: janeiro, abril a dezembro de 2005.

Consta, na descrição dos fatos do Auto de Infração, que o Fisco realizou os cálculos do estorno de crédito de ICMS na forma da LC 87/96 (art. 13, §4º, I), pois o valor da entrada mais recente da mercadoria corresponde ao valor da última entrada (nos estabelecimentos localizados em outros Estados) no mês anterior ao da transferência para a Bahia. Consta, também, que quando ocorreram várias entradas na mesma data, foi apurado o valor médio dessas operações, de sorte a se determinar o valor da entrada mais recente, para tanto também tendo sido registrado o ICMS referente às operações de entradas nos centros atacadistas localizados em outras Unidades Federadas, e incluído o valor do ICMS às transferências para este Estado, utilizando-se a respectiva alíquota de origem.

INFRAÇÃO 2. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS no valor R\$2.330,48, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela Unidade Federada de origem superior à estabelecida em Lei Complementar, convênios ou protocolo. Período: fevereiro, março e junho de 2005.

Consta, na descrição dos fatos, que foi feito o estorno de crédito de ICMS na forma da LC 87/96, em virtude de a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados (fabricados pelos próprios remetentes) para filiais localizadas neste Estado ser maior que a prevista na mencionada LC (art. 13, §4º, II).

O Fisco acosta, às fls. 11 a 174, documentos que consistem, dentre outros, em demonstrativos do levantamento fiscal realizado em mídia CD e em papel; Termos de Intimação e de Prorrogações da Fiscalização; cópias de notas fiscais; cópias de correspondência eletrônica mantida entre o Fisco e o contribuinte; cópias de comprovantes de inscrição cadastral do contribuinte; cópia, por amostragem, da planilha de custos fornecida aos autuantes pelo sujeito passivo (fls. 153 a 168).

O autuado impugnou o lançamento de ofício às fls. 178 a 224, os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 237 a 256, mantendo as imputações.

O julgamento em primeira instância, não unânime em relação à Infração 01, manteve integralmente o Auto de Infração, conforme Acórdão nº 0156-04/11, às fls. 258 a 277. Em seus votos assim se expressam o nobre Relator e o digno Julgador autor do Voto Discordante:

VOTO

Cuida o presente Auto de Infração da exigência de ICMS por utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias, contendo duas infrações: 1. utilização indevida em que se faz o estorno de crédito de ICMS, pois o valor da mercadoria transferida deve corresponder ao valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente (art. 13, §4º, I, da LC 87/96); 2. utilização indevida em que se faz o estorno de crédito de ICMS relativo a operações de transferência interestadual de produtos industrializados (fabricados pelos próprios remetentes) para filial localizada neste Estado ser maior que a prevista na mencionada LC (art. 13, §4º, II).

Antes de adentrar-me ao mérito da autuação me cabe apreciar as preliminares invocadas pelo sujeito passivo:

I – Decadência do direito de lançamento fiscal em 2010 por se tratar de fatos geradores de 2005.

II - Nulidade por erro na apuração do valor cobrado em virtude de se ter aplicada a alíquota interna ao invés da de origem da transferência.

III – Nulidade por impossibilidade jurídica de aplicação de penalidade objetivando corrigir eventuais distorções de interpretação dos Estados na aplicação da legislação relacionada com o ICM (atual ICMS) e especificamente no que tange à base de cálculo do imposto nas transferências interestaduais, conforme Decreto-lei 834/69.

Com relação à decadência meu entendimento é de que, no caso em exame, a arguição defensiva é inapropriada porque esta não ocorreu, senão vejamos: a) aplica-se ao caso, a normativa estabelecida no artigo 173, I, do CTN, que são as mesmas previstas no art. 107-A, I, do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei 3.956/81) e no art. 965, inciso I, do RICMS/97. Ela prevê que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No caso em exame, o prazo para contagem iniciou-se em 01/01/2005 (fl. 40), com termo final em 31/12/2010, para os fatos geradores ocorridos no exercício de 2005. Como a ação fiscal se iniciou através da Intimação para Apresentação de Livros e Documentos em 28/11/2007, e o lançamento ocorreu em 04/10/2010, não há falar em decadência do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário.

Vale consignar que esse tem sido o entendimento deste CONSEF em reiteradas decisões, a exemplo dos Acórdãos CJF 0102/12-05, 0113/12-05 e 0192-11-05 e, mais recentemente, o Acórdão CJF 0144-11/09, cujo trecho do voto proferido pela ilustre Conselheira Sandra Urânia Silva Andrade reproduzo abaixo, a título ilustrativo:

“Inicialmente no que toca à preliminar de mérito de ocorrência de decadência quanto ao período de janeiro a novembro de 2002, 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 17/12/2007, e se reporta a fatos geradores ocorridos no exercício de 2002, tinha a Fazenda Pública prazo até 01/01/2008 para efetuar o referido lançamento. Quanto à menção por parte do recorrente da Súmula Vinculante nº 08 do STF - aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DO de 20/06/2008 – 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.”

Entendemos data venia, que 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 último 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.”

Diante do exposto, não acolho a arguição de decadência.

Também rejeito o pedido de nulidade por erro de aplicação da alíquota interna quando deveria ser a interestadual, conforme a origem, uma vez que a oposição da alíquota interna de 17% na fl. 01 do auto de infração serve apenas a uma adequação ao sistema de auto de infração da SEFAZ (SEAI), sem qualquer comprometimento dos reais valores estornados que foram calculados com a alíquota da unidade federativa de origem das mercadorias recebidas em transferência interestadual pelo estabelecimento autuado, como nitidamente demonstrado às fls. 15 a 32 dos autos. Esta questão será mais esclarecida quando da apreciação de mérito. De toda sorte, não houve qualquer erro na aplicação das alíquotas, mas uma compatibilização dos valores dos créditos fiscais apurados, utilizados indevidamente com a mudança do mesmo valor do débito para o equivalente à alíquota de 17%, padrão no sistema da emissão de auto de infração na SEFAZ/BA.

Com relação à impossibilidade jurídica de aplicação de penalidade com base no Decreto – Lei 834/69, também considero insustentável tal pedido, uma vez que nele há equívoco de interpretação das normas por parte do autuado. O decreto mencionado dispõe sobre a entrega de parcelas, pertencentes aos Municípios, do produto da arrecadação do antigo ICM, além de estabelecer normas gerais sobre conflito de competência tributária sobre o também antigo imposto de serviços, não tendo qualquer conexão com o assunto tratado no presente auto de infração.

No caso em comento, a ação do fisco foi dirigida à glosa de determinados valores que, no entendimento dos autuantes, foram utilizados ao arrepio da legislação que rege o ICMS. Tal questão foi abordada pelo autuado como em ofensa ao princípio da não cumulatividade e será apreciada mais adiante por se tratar de mérito.

Assim, analisando os autos, constato plena motivação do lançamento tributário de ofício em face da existência dos elementos fundamentais para sua constituição. As infrações questionadas estão lastreadas nas operações interestaduais de mercadorias e produtos industrializados que foram transferidos para o estabelecimento autuado, o auto de infração preenche os requisitos dos artigos 38 e 39, RPAF (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), observando o princípio do devido processo legal, seus correlatos de ampla defesa e contraditório, tendo o contribuinte entendido de modo pleno do que trata o lançamento tributário de ofício pelo que se extrai da sua extensa peça defensiva, de modo que os pedidos não possuem guarida nas situações de nulidade previstas no art. 18 do RPAF, inclusive quanto ao argumento de falta dos componentes da base de cálculo, aspecto que, por ser matéria de mérito, elucidarei oportunamente.

Superadas as preliminares, passo a decidir sobre o mérito do lançamento.

Analisando os autos, em especial, a peça defensiva e a informação fiscal, de logo devo patentear que, transpassadas as questões preliminares, a controvérsia se restringe à formação do quantum da base de cálculo das mercadorias recebidas em transferência interestadual pelo autuado, uma vez que ambos concordam quanto às matrizes legais que dispõem sobre a base de cálculo, quais sejam, “o valor da entrada mais recente” (art. 13, § 4º, I, LC 87/96), para a infração 01, e “custo da mercadoria produzida” (art. 13, § 4º, II, LC 87/96), para a

infração 02. Na infração 01, a lide reside quanto à interpretação da expressão “entrada mais recente” que os autuantes entendem ser a última entrada da mercadoria ocorrida no estabelecimento no último dia do período anterior de apuração do ICMS que ocorre mensalmente e o Impugnante entende ser a última entrada anterior àquela ocorrida no menor intervalo de tempo até a sua saída, o que pode ser aquela ocorrida no ano, mês, dia, hora, minuto ou segundo, que antecede a sua saída.

Pois bem, tratando-se a lide de uma questão de direito restrita à interpretação do dispositivo legal em que divergem o contribuinte autuado e o autuante, nos compete decidir a quem cabe razão.

Passemos ao caso.

Para intróito, ressalto que este Conselho de Julgamento Fiscal tem firmado que, no caso de transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos não fabricantes de um mesmo contribuinte, caso da infração 01, o valor da base de cálculo tem por referência o valor da entrada mais recente, conforme se pode ver na ementa abaixo transcrita.

“1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0144-11/09

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Nas operações interestaduais de circulação de mercadorias que se realizaram por meio de transferência entre os estabelecimentos comerciais da mesma empresa, ainda que anteriormente recebidas de estabelecimento fabricante, deve ser aplicada a base de cálculo do art. 13, inciso I, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96, ou seja, o valor da entrada mais recente das mercadorias, e não o custo de produção. Infrações insubsistentes. Afastadas as preliminares de decadência e de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PROVIDO. Decisão unânime.”

A questão que envolve transferência interestadual de mercadoria e que aqui se cuida nas duas infrações, não é novel neste CONSEF. É um dos principais problemas no âmbito do ICMS no Brasil, pois trata-se, na verdade, de uma das mais fortes expressões da chamada “guerra fiscal” instalada entre os Entes Federativos que ao interpretarem de maneira distinta a matriz legislativa tributária da matéria, reconheço, até colocam em uma “enrascada tributária” os contribuintes que possuem estabelecimentos em Unidades Federativas diversas, quanto aos seus procedimentos no sentido da segurança com relação ao certo cumprimento de suas obrigações tributárias para com as Unidades Federativas em que se localiza. Ao fim e ao cabo, em face do modelo bipartido da arrecadação do ICMS na origem e destino, a questão se relaciona a um verdadeiro “cabo de guerra” entre os Entes que possuem a competência do tributo.

Ora, sendo essa análise retro exposta uma questão de fórum político cuja definitiva solução, em minha modesta opinião, só ocorrerá no âmbito de uma profunda modificação do atual sistema de tributação do ICMS, sendo vinculadas à lei tanto a função ativa quanto a função judicante da Administração Tributária, tenho que decidir a quem cabe a razão e, neste caso concreto, estou convencido que a razão cabe aos autuantes pelas razões que passo a expor:

Com relação à infração 01, em primeiro lugar, porque a conceituação da “entrada mais recente da mercadoria” defendida pelo Impugnante, obviamente implica na impossibilidade de o fisco, no uso de suas legais atribuições, conferir a correção de suas operações de transferência, uma vez que tratando-se de investigação posterior à ocorrência dos fatos geradores, o Impugnante não registra em seus documentos, livros e arquivos fiscais o exato instante da “díxima periódica temporal” que defende (vide docs. às fls. 42 a 130).

Não pode, portanto, legalmente o Impugnante beneficiar-se de algo que ele próprio dá causa. Não registrando elemento que faculte averiguação da certeza de sua alegação, é inadmissível sua argumentação para se eximir de obrigações tributárias, pois a ninguém é dado alegar a própria torpeza a seu favor. Indivíduo que o procedimento do autuado nos seus registros fere o princípio basilar de Direito consistente no fato de que a ninguém é lícito alegar em seu benefício a sua própria torpeza (nemo auditur propriam turpitudinem allegans), ou seja, ninguém pode tirar proveito de um prejuízo que ele próprio causou, seja principal ou acessório, no sentido de não retratar com a perfeição que alega, qual seja a materialidade de suas operações com a consequente conformação do ICMS na medida em que a legislação específica lhe exige.

Em segundo lugar, porque tratando de ICMS, embora, como é o caso em tela, a incidência tributária ocorra no momento da saída da mercadoria do estabelecimento remetente e o efeito creditício para o autuado ocorra no momento da entrada da mercadoria em seu estabelecimento, por óbvias razões de viabilização e controle, a apuração do imposto ocorre em período mensal acumulando-se todas as operações nele ocorridas (art. 116 do RICMS-BA). Esse procedimento obedece a vários aspectos lógicos, entre eles a viabilização do próprio controle e eficácia das relações tributárias por parte dos sujeitos nelas envolvidos, em especial, contribuinte e fisco, e se relaciona com outras exigências e orientações legais, inclusive quanto à contabilização do valor dos ativos, em especial, dos estoques das mercadorias e produtos dos sujeitos passivos tributários.

Os métodos contábeis mais conhecidos para se avaliar os estoques são: PEPS (primeiro que entra, primeiro que sai), MPM (média ponderada móvel) e UEPS (último que entra, primeiro que sai). O MPM é o método mais usado no Brasil porque é o aceito pelo fisco para que as empresas avaliem seus estoques, mas nada impede que as empresas usem, além do MPM, qualquer dos outros métodos desde que para seu controle interno. Entretanto, a periodicidade mensal é aspecto comum a todos os métodos de avaliação de estoques e sempre tomam por base o período mensal anterior ao que ocorre a avaliação.

Ora, a disposição legal em discussão dispõe sobre a entrada anterior mais recente e como a interpretação mais correta nunca é estanque, mas sistêmica, onde se deve observar os mais diversos e variados aspectos que sobre ela repercutem, tratando-se de ICMS, por razões das óbvias conexões com os sistemas procedimentais reconhecidos pelo direito, não só por sua lógica, mas sobretudo por ser a única forma possível de uniformização e eficácia da norma, o legislador ao estabelecer a locução “valor correspondente a entrada mais recente da mercadoria” no inciso I do § 4º do art. 13 da LC 87/96, está a se referir à última entrada possível de se constatar no período de apuração do imposto imediatamente anterior ao que ocorre o fato imponible, que, neste caso, é o valor da mercadoria que o estabelecimento deve tomar para transferir a mercadoria ao estabelecimento destinatário. Outra não pode ser a interpretação do dispositivo citado: A uma, porque sem essa regra a norma é ineficaz, no sentido de ter efeito pleno, independentemente de complementação como deve ser a própria Lei Complementar, pois que revestida de todos os elementos necessários à sua executividade, tornando possível sua aplicação de maneira direta, imediata e integral; A duas, porque ela não acarreta dano ao contribuinte, tendo em vista a manutenção valorativa da sua obrigação tributária, apenas divergindo da interpretação dada por ele neste caso (se ela fosse possível) apenas repercute quanto à partição da receita tributária que dela decorre entre os Entes Tributantes que envolve.

Do mesmo modo, entendo correta a ponderação mediana efetuada pelos autuantes na ocorrência de mais de uma entrada da mesma mercadoria no último dia do período de apuração do imposto imediatamente anterior, ao menos também por duas razões:

A primeira, porque não sendo possível, na prática, saber a entrada mais recente da mercadoria uma vez que o estabelecimento remetente não registra o fato na ordem cronológica que alega – o que, por si só implica descumprimento de uma obrigação legal de modo a facultar tal conhecimento para o indispensável controle fiscal -, podendo ocorrer entrada da mesma mercadoria em mais de uma vez no mesmo dia e com mais de uma origem, a aplicação da média ponderada no procedimento fiscal esta de acordo com o teor do art. 112 do CTN, pois das três possíveis possibilidades, apenas se, de fato, a entrada mais recente contiver um menor valor da mercadoria, poderia, em tese, causar alguma distorção em relação à base de cálculo estipulada pelo inciso I do §4º do art. 13 da LC 87/96 para as transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos não fabris da sociedade empresária autuada, uma vez que se os preços forem iguais no mesmo dia, a média ponderada se iguala ao preço da última entrada e seu os preços das entradas do dia forem descendentes, a média ponderada é maior que o da última entrada, o que lhe proporcionaria um crédito menor que o real ajustado pelos autuantes.

Entretanto, repito, no caso em tela, não registrando as entradas de mercadorias na forma que alega, o autuado inviabiliza a constatação do real valor da entrada mais recente na eventual entrada da mesma mercadoria mais de uma vez no último dia do período de apuração do imposto, imediatamente anterior, mas apenas na eventualidade de que a última entrada tenha de fato se dado com um preço menor. Além disso, repiso, sendo o contribuinte o agente dessa eventual distorção, dela não pode beneficiar-se em face do princípio de Direito antes citado (nemo auditur propriam turpitudinem allegans). De todo modo, ainda que em face de outros controles internos que eventualmente possuía, houvesse algum equívoco nos valores das bases de cálculos relativos à entrada mais recente neste caso de constituição por média, podendo, o Impugnante não trouxe aos autos provas, inclusive documentos, levantamentos, e demonstrativos referentes às suas alegações (art. 123 do RPAF) nem contrastou os valores apurados pela ação fiscal, o que, em existindo outros controles internos, enseja a aplicação do quanto exposto nos art. 142 do citado regulamento, uma vez que a recusa em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.

A segunda razão de sustentação ao procedimento fiscal entabulado em relação à média contestada, se funda no princípio da razoabilidade uma vez que, como já vimos anteriormente, o método da média ponderada é o aceito pelos fiscos brasileiros para que as empresas avaliem seus estoques, o que, de uma maneira indireta, também trata o caso da valoração da base de cálculo que devem estabelecer as empresas nas transferências das mercadorias constantes de seus estoques entre os seus estabelecimentos no caso da ocorrência de mais de uma entrada da mercadoria no último dia do período de apuração do ICMS imediatamente anterior ao em que ocorra a saída da mercadoria por transferência para outro estabelecimento, quando não seja possível constatar qual, de fato, seja a última saída, em especial, quando tal impossibilidade é provocada pelo sujeito passivo, tendo em vista que a legislação fiscal não deixa margem para que o fisco não exerça sua função institucional.

Com relação aos expurgos citados pelo Impugnante entendo o seguinte: a) considerando que o valor das entradas das mercadorias no estabelecimento remetente é o valor da mercadoria constante na nota fiscal de

entrada, excluído o montante do imposto nela destacado e incluído o ICMS em razão da transferência para o estabelecimento autuado, obviamente tal valor não deve conter qualquer despesa administrativa concernente ao estabelecimento remetente, sendo corretamente excluída toda e qualquer despesas administrativa ocorrida no estabelecimento remetente e que indevidamente foram integrados para constituir a base de cálculo da mercadoria transferida pelo estabelecimento remetente ao estabelecimento autuado; b) do mesmo modo também é correto o expurgo do valor relativo ao frete, pois se tratando de estabelecimentos da mesma empresa o custo do frete constitui-se em despesa da sociedade empresária que não integra a base de cálculo do imposto uma vez que não havendo negócio jurídico com terceiro não há cobrança de frete a terceiro para incluir-se na condição expressa na alínea “b” do inciso II do §1º do art. 13 da LC 87/96, como quer o Impugnante.

Assim, considerando: a) não haver contestação quanto aos valores acusados como devidos uma vez que a impugnação aborda apenas quanto à questão de direito no que se refere à interpretação de qual seja o “valor da entrada mais recente da mercadoria”, locução contida no inciso I do §4º do art. 13 da LC 87/96; b) que o valor da entrada mais recente da mercadoria é o valor da mercadoria contido na última entrada ocorrida no mês imediatamente anterior ao de apuração do ICMS no estabelecimento remetente das mercadorias transferidas para o autuado, como acertadamente apurou-se na ação fiscal; c) que os valores acusados como devidos resultam de auditoria fiscal-contábil desenvolvida em procedimento administrativo contemplado na legislação tributária tendo por base arquivos e documentos que espelham a atividade empresarial do sujeito passivo autuado e entregues por ele ao fisco em atendimento a exigências legais, razão pela qual não há falar em falta de um levantamento fiscal em que se fez uma apuração individualizada das operações que corresponderiam, efetivamente, às entradas mais recentes, bem quais seriam os valores efetivos dessas operações, tenho a infração 01 como integralmente subsistente. Infração mantida.

No que se refere à infração 02, o impugnante alegou resumidamente o que segue:

1) Os valores glosados a título de manutenção, depreciação, amortização e outros, compõem o custo de produção e entende o autuado que deve integrar o custo de transferência, por serem imprescindíveis ao processo produtivo;

2) O regime de compensação do imposto não cumulativo (art. 21 da LC 87/96), só estabelece restrição de créditos em decorrência de operações com não incidência ou isenção tributária (art. 155, §4º, II, CF/88). Qualquer outra limitação estabelecida em legislação infraconstitucional fere o princípio da não cumulatividade do ICMS. Defende o autuado que quaisquer materiais incluídos na estrutura de custo dos produtos transferidos, não poderiam ter vedado o crédito fiscal sob pena de ofensa ao princípio constitucional em questão, que permite ao contribuinte manter e aproveitar todo e qualquer crédito do ICMS, tal como concebido na Constituição.

O cerne da questão é que a empresa efetuou transferências de estabelecimentos fabricantes localizados no Estado de Pernambuco para estabelecimento autuado localizado na Bahia, utilizando como base de cálculo o custo de produção com composição distinta da que os autuantes entendem permitir a LC 87/96 (art. 13, §4º, II da LC 87/96).

Para aferir qual a base de cálculo utilizada nas operações de transferências do estabelecimento autuado, a fiscalização intimou a empresa para apresentar a composição dos custos de produção (fls. 38 a 40) e conforme cópia de e-mails juntados às fls. 134 a 138, tendo sido entregue a composição de custos referentes ao exercício fiscalizado, a fiscalização adotou os seguintes procedimentos:

a) Tomou como base os valores consignados nas notas fiscais de transferências relacionadas nos demonstrativos às fls. 15 a 17, apurou os custos unitários de cada produto consignado nas notas fiscais e procederam as exclusões dos valores relativos a “gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível e outras despesas (etc)”, constantes na planilha de custo de produção apresentada pela própria sociedade empresária autuada (fls. 140/1);

b) Em seguida, aplicou a alíquota interestadual prevista de 12% sobre os valores que foram excluídos acima, apurando o montante dos créditos utilizados em cada mês pelo estabelecimento destinatário, considerado como utilizado indevidamente, relativo à tributação a mais na origem em decorrência de ter incluído na base de cálculo das transferências os valores dos “outros custos, outras despesas e depreciação”;

c) Para a correção da base de cálculo dos produtos transferidos para o estabelecimento autuado, foi elaborado demonstrativo “Estorno de Crédito – Custo de Transferência”, em meio físico (fls. 143/4) e magnético (fl. 12), e cópia dos demonstrativos que sustentam as infrações foram entregues ao contribuinte, conforme recibo de fl. 132;

d) Os valores dos créditos fiscais apurados como usados indevidamente e objeto de estorno foram transpostos para os demonstrativos de débito do auto de infração e apostos com a alíquota de 17% apenas para adequação ao Sistema de Autos de Infrações da SEFAZ, sem, contudo, representar qualquer comprometimento dos valores apurados conforme a alíquota vigente para transferência das mercadorias ou produtos, conforme a origem.

Entendendo que os custos de manutenção e depreciação não integram a base de cálculo das transferências prevista no art. 13, §4º, II da LC 87/96, o percentual apurado do custo de produção aplicado ao montante do

débito gerado pelas transferências, na interpretação dos autuantes configura um valor de crédito utilizado a mais que o previsto no estabelecimento autuado.

Analisemos, pois, tais situações.

O ICMS é, por certo, não cumulativo, conforme mandamento constitucional, "compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal" (artigo 155, § 2º, I, da CF /88).

Não obstante a plena eficácia da norma constitucional a operacionalização do princípio em questão foi cometida ao legislador complementar (art. 155, § 2º, inciso XII, "c"). Coube então à Lei Complementar 87/96 a definição do atual regime de compensação do imposto, com o intuito de dar cumprimento ao princípio da não-cumulatividade (art. 19/21, LC 87/97). Ou seja, o princípio operacionaliza-se por meio do abatimento, feito pelo próprio contribuinte, entre débito e crédito na sua escrituração fiscal, de tal forma que o valor efetivamente recolhido aos cofres públicos resulte do encontro dos débitos pelas saídas, subtraído dos créditos das entradas previstas na lei.

Portanto, o princípio da não cumulatividade outorga ao sujeito passivo o direito subjetivo de pagar ICMS relativo à diferença apurada no encerramento do período, entre seus créditos e seus débitos, na forma "imposto contra imposto". Isto é, o montante do ICMS cobrado nas operações anteriores relativas à aquisição de bens será compensado com o devido nas operações de saídas.

Alguns doutrinadores, ao invés de perceber no modelo não cumulativo um princípio, preferem tratar como uma técnica de compensação de impostos, justamente porque o princípio se efetiva através da técnica contábil do débito e crédito, além de não integrar a estrutura do ICMS, eis que sua aplicação ocorre posteriormente à configuração do débito tributário, o que também o afasta da noção de base de cálculo, tendo em vista que a compensação dos débitos com os créditos é elemento estranho à quantificação do tributo. Vale então salientar que a técnica da não cumulatividade, a rigor, ocorre em momento posterior à constituição do débito tributário. Acerca de tal questão o doutrinador José Eduardo Soares de Melo, na obra ICMS Teoria e Prática, 9ª. Edição, Ed Dialética, 2006, p. 235, consigna o seguinte: "(...) Trata-se, débito e crédito, de distintas categorias jurídicas, que desencadeiam relações jurídicas diferentes e independentes, nas quais credor e devedor se alternam".

Ainda mais imperioso registrar que a Constituição não autoriza que o ICMS seja onerado para o contribuinte de direito por conta do aludido princípio. Ao contrário, é garantido ao contribuinte nas vendas que promova, transferir ao adquirente o ônus do imposto que recolherá ao Estado, ao tempo em que se credita do imposto que suportou nas operações anteriores. Como, aliás, compreende o próprio autuado ao afirmar antes que "esse mesmo texto constitucional buscou desonerar o produto nas operações intermediárias, de modo que a carga tributária recaia sobre o consumidor final".

No caso em tela, por se tratar de transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, o próprio princípio invocado pelo autuado, que encontra efetividade na LC que, ao disciplinar o regime de compensação, fixa os elementos necessários à operacionalização do sistema de abatimentos, que não poderia, em absoluto, significar alteração de direitos nem a concessão de privilégios para quaisquer entes da mesma federação. Assim, é também a própria Lei Complementar 87/96 que estabelece os critérios como essa transferência ocorrerá, de sorte que não se amesquinde toda a sistemática pensada para o ICMS, o que o fez através do art. 13, §4º, II da LC 87/96, reproduzido no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96 (ICMS BA).

Desse modo verifica-se que a ação fiscal calcada nos dispositivos legais supracitados encontra-se em perfeita consonância com os preceitos da não-cumulatividade do ICMS, não tendo tal alegação força para elidir a exigência fiscal.

Com relação ao questionamento defensivo de que nas operações interestaduais de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado pertencente ao mesmo titular devem ser incluídos na base de cálculo quaisquer materiais incluídos na estrutura de custo, inclusive valores relativos à manutenção e depreciação, não o acato em função da existência de regras específicas determinadas no art. 13, § 4º, II da LC 87/96. Nessa hipótese, deve a base de cálculo ser limitada à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Logo, ao incluir outros componentes na base de cálculo que o não permitido pela Lei, o contribuinte 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, e isto se estendeu à situação tratada na infração 01.

A discussão aqui está centralizada na base de cálculo a ser corretamente utilizada nas transferências das mercadorias relacionadas nos demonstrativos de fls. 15/17.

A base impositiva constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário por conter a dimensão da obrigação quantificando o objeto da imposição fiscal. Relativamente às operações com mercadorias aplicam-se as regras da Lei Complementar 87/96 que, em comando da própria Constituição Federal diz caber à

lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais definindo os fatos geradores e contribuintes (art. 155, § 2º, XII, “i” e art. 146, III, “a”).

Art. 146. Cabe à lei complementar:

...

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

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

Assim sendo, ao contrário do que entende o contribuinte, regras para o estabelecimento da base de cálculo do ICMS, devem ser buscadas a partir do texto constitucional. Este remete para a Lei Complementar, que traçará linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e coerência do ordenamento jurídico nacional. A base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96 (texto reproduzido no Estado da Bahia no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96).

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

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

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

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

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

Assim, nas operações interestaduais de transferências, sendo a definição da base de cálculo matéria reservada à Lei Complementar, embora o ICMS seja de competência dos Estados e Distrito Federal, ela, a base de cálculo, não pode ser modificada por estes Entes. Permitido fosse a cada um interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, importaria em grande insegurança jurídica e com prejuízos ao pacto federativo.

Isto posto, a matéria em questão, operação de transferência de mercadorias produzidas em uma Unidade Federativa e remetidas para estabelecimento localizado em outra, ainda que pertencendo ao mesmo titular, deve ser tratada, necessariamente, da forma prevista na Lei Complementar.

Logo, ao constituir base de cálculo de forma não prevista na mencionada LC respaldada, como se sabe, na Constituição Federal, o autuado assume o risco e a responsabilidade pela exigência do crédito tributário, além de suportar o conseqüente ônus financeiro. Ainda que, em algum caso, tenha agido em cumprimento à orientação dada pela própria administração da Unidade Federativa onde se localiza o estabelecimento remetente, a obrigação tributária existente com o Estado da Bahia deve ser preservada.

Nesse norte, na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado ou Distrito Federal pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do ICMS corresponderá a uma das três opções previstas no art. 13, § 4º, da Lei Complementar do ICMS, conforme a origem: a) conforme inciso I, quando o remetente for estabelecimento não fabricante da mercadoria a ser transferida; b) conforme inciso II, quando o remetente for o fabricante da mercadoria a ser transferida, e) conforme inciso III, quando a mercadoria a ser transferida não for industrializada.

No caso concreto, nas operações de transferências de mercadoria entre o Estabelecimento Fabricante remetente e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o custo da mercadoria produzida, e não o custo total, como insiste o autuado, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, matéria secundária, mão-de-obra e acondicionamento, segundo o disposto no inciso II da norma supracitada. Tal regra de tributação não pode ser desprezada mesmo em função de eventual imposição de diplomas legislativo dos Estados ou Distrito Federal. Caso isto se admita, descaracteriza-se a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do ICMS.

As operações de transferência de mercadoria, apesar da circulação física, não constituem negócio jurídico mercantil. Não há transmissão de titularidade. A circulação física não implica em circulação jurídica, porque as operações realizam-se entre estabelecimentos de uma mesma pessoa. Em outras palavras, não há mudança de proprietário ou de possuidor.

Entretanto, por ficção jurídica e com acerto, tais transferências são consideradas fatos geradores de ICMS, tendo em vista opção do legislador pelas normas gerais. Quando a mercadoria é transferida para estabelecimento do próprio remetente, mas situado no território de outra pessoa política (Estado ou Distrito Federal), em função da atual regra matriz do ICMS no que se refere à repartição de receitas, essas operações produzem reflexos tributários aos sujeitos passivos e ativos envolvidos no processo de transferência.

Isto posto, facilita-se o entendimento: desconsiderada a circulação na transferência interestadual de mercadorias de um estabelecimento para o outro do mesmo titular, não haveria tributação e, nesse caso, o Estado de origem nada poderia arrecadar. Em sentido contrário tributando em excesso, fora do contexto alinhavado pela LC 87/97, o Estado de destino é prejudicado, porque suporta um crédito fiscal maior. Foi o que aconteceu neste caso e que se combate com a lavratura do presente Auto de Infração.

O ICMS é um imposto sobre o consumo. Ao fim e ao cabo, sua carga tributária é unicamente suportada pelo consumidor final. Produtor, distribuidor e comerciante se resolvem mediante o sistema de conta corrente fiscal creditando-se do imposto pago na etapa anterior (não cumulatividade). Mantido o entendimento do autuado, a lógica do ICMS estaria comprometida, uma vez que o Estado onde localizado está o consumidor final, tendo recebido transferência com valor a maior, deixaria de receber parcela do produto que lhe competia no sistema de repartição engendrado pelo ICMS.

Ora, por obvio, a lógica engendrada pelo Impugnante, fere vários princípios constitucionais, entre eles, o do pacto federativo (art. 18 e 60, § 4º, CF 88) que é pétreo em nossa Constituição a ponto de não admitir que Estados e Distrito Federal se beneficiem uns às custas dos outros.

Assim, a Lei Complementar 87/96 a sujeita todas as pessoas políticas da Federação e tem a função de delimitar os contornos da base de cálculo do ICMS. Mesmo tendo a competência legislativa estadual, os Estados e Distrito Federal devem estrita obediência às regras gerais emanadas do texto complementar. Nessa política tributária o legislador delimitou a base de cálculo do ICMS nas operações de transferências que, no caso em tela, se relaciona aos itens de valores mais relevantes (matéria-prima, material secundário e acondicionamento), além da mão-de-obra, com o objetivo de promover justa partilha do imposto entre os Entes Federativos produtores e consumidores.

Este entendimento, inclusive, é o manifestado pelo STJ em diversos julgados como no RE 707.635-RS, e mais recentemente, no RE 1.109.298-RS, de 26/04/2011. Também este entendimento restritivo imposto pela LC 87/96, referente a matérias-primas, materiais secundários e de embalagem (acondicionamento), estende-se a outros dispositivos e diplomas legais (art. 2º da Port. 607/2006 da SUFRAMA; art. 3º do Dec. 6008/2006), bem como já foi manifestado em decisões de segunda instância deste Conselho, a exemplo do Acórdão CJP 210-11/04; CJP 409-11/03, CJP 340-11/06 e, mais recentemente, nos acórdãos CJP 0377-12/09 e 0036-11/10.

Por tudo que foi exposto, concluo que nas operações interestaduais de transferências de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular em que um dos estabelecimentos esteja situado na Bahia, não podem ser incluídos na base de cálculo quaisquer valores relativos a materiais que façam parte da estrutura de custo, mas não componham os precisos itens expostos no art. 13, § 4º, II da LC 87/96. Na hipótese, deve a base de cálculo ser limitada à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Neste caso em análise, não vislumbro também ofensa ao princípio da não cumulatividade do ICMS, uma vez que o próprio princípio encontra efetividade na LC que, ao disciplinar o regime de compensação, fixa os elementos necessários à operacionalização do sistema de abatimentos, que não significa alteração de direitos, tampouco a concessão de privilégios para quaisquer entes da mesma federação, estabelecendo igualmente os critérios como ocorrerão as transferências interestaduais, de sorte que não se amesquinhe a sistemática do ICMS, o que o fez através do art. 13, §4º, II da LC 87/96, reproduzido no art. 17, § 8º, II, Lei nº 7.014/96, legislação na qual se fundamentou toda a ação fiscal, razão pela qual a infração 02 também deve ser integralmente mantida, uma vez que vejo não haver qualquer reparo a fazer no procedimento fiscal entabulado e o Impugnante também não apresentou qualquer contraste com os valores apontados na acusação fiscal, limitando-se também ao aspecto interpretativo dos itens expostos no art. 13, §4º da LC 87/96, bem como no que se relaciona à não-cumulatividade do ICMS, questões amplamente analisadas neste voto.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

VOTO DISCORDANTE – INFRAÇÃO 01

Peço respeitosa vênica para discordar do ilustre relator no que tange à infração 01.

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

O seu parágrafo único nos revela que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Ora, por mais repetitivo que se mostre, posto que de conhecimento amplo e generalizado, importa mencionar que na atividade de lançamento tributário não há margens para discricionariedade administrativa. Ou a autoridade trabalha nos estritos limites estabelecidos na legislação de regência, e assim pratica ato válido, ou não o faz, fulminando de nulidade insanável o seu trabalho.

Muito bem, estatui a Lei Complementar 87/1996, no seu art. 13, § 4º, I, que a base de cálculo do imposto, na saída para estabelecimento localizado em outra unidade da Federação, é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

De tudo quanto foi exposto pelos auditores fiscais e pela sociedade empresária, após compulsar os autos, não vejo qual foi o fundamento legal para que os levantamentos fiscais da infração 01 considerassem como valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria aquele relativo à última aquisição do mês anterior.

Os autuantes fizeram um paralelo, a meu ver vazio de conteúdo, com o custo de produção, que é encerrado mensalmente.

Exemplificaram também com a base de cálculo na sistemática de apuração do regime normal, “sendo igual ao valor da entrada mais recente do mês anterior, pois contabilmente esse valor está registrado como sendo o da última entrada no estabelecimento. Como estamos nos referindo ao ICMS, cujo regime de apuração é mensal, a legislação determina que seja feito um corte, de modo a fazer a apuração dos valores devidos ao Erário Estadual”.

Não acolho tal argumentação, pois nada disso tem o poder de revogar a norma do art. 13, § 4º, I da Lei Complementar 87/1996, cuja redação não deixa margens para dúvidas, e se dúvidas houvesse a interpretação deveria favorecer ao contribuinte, a teor dos artigos 108, § 1º e 112, ambos do CTN.

Assiste razão ao sujeito passivo ao anotar que a LC 87/1996 (art. 13, § 4º, I) menciona indubitavelmente que, na hipótese ali descrita, a base de cálculo do imposto é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. A Lei não faz qualquer alusão à “última entrada do mês anterior” ou ao “valor médio” dessas operações, de que se tratará a seguir.

Ressalte-se – quanto ao “valor médio” tomado pelos autuantes nos últimos dias dos meses anteriores em que houve mais de uma compra, que o mesmo é prejudicial à empresa em uma situação de preços crescentes no tempo, o que, de mais a mais, é a regra da atual conjuntura de mercado.

A título meramente ilustrativo veja-se que se há duas aquisições, uma anterior a preço menor com crédito de R\$ 6,00, e posteriormente outra a preço maior com crédito de R\$ 12,00, o lançamento em favor do autuado concernente ao “valor médio” corresponderá a R\$ 9,00 (média entre R\$ 6,00 e R\$ 12,00), quando o da última entrada, previsto na LC 87/1996, equivalerá a R\$ 12,00, o que corresponde a uma perda de R\$ 3,00.

Tais prejuízos e incertezas na constituição da base de cálculo, por motivos cristalinos – em uma economia de preços crescentes – também ocorrerão caso se tome como última entrada, por exemplo, no período de novembro, aquela ocorrida no último dia de outubro, posto que em novembro ter-se-ia um preço maior e, por conseguinte, um lançamento a crédito maior do que aquele referente ao valor do apagar das luzes de outubro.

Ao contrário de toda esta engenharia financeira perpetrada para se alcançar o tributo devido, reconhecendo o louvável esforço das autoridades fiscais, entendo que a norma é clara quando se refere ao “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”.

Com efeito, disso e do que abaixo será exposto decorre a falta de liquidez e certeza do crédito tributário, já que foram utilizados critérios não previstos na legislação para fins de quantificação da exigência fiscal.

Informaram os auditores que, quando ocorreram várias aquisições na mesma data, foi apurada a média das mesmas, de sorte a se determinar o valor da entrada mais recente. Além de ser uma contradição nos próprios termos, pois valor médio não é valor de entrada mais recente, esta metodologia traduz um arbitramento de base de cálculo fora das hipóteses previstas nos artigos 937/938 do RICMS/BA, que são taxativas e não meramente exemplificativas.

Uma vez que a atividade de fiscalização tem o cunho investigativo, é vinculada à lei e regida pelo princípio da verdade material (art. 2º, RPAF/99), deveria ter sido levada a efeito, nessas situações, ainda que ocorrida (s) nos minutos ou segundos imediatamente anteriores à (s) saída (s) tributada (s), uma pesquisa para esclarecer quais foram efetivamente as últimas entradas.

Há inviabilidade de saneamento, haja vista que a ação fiscal foi desenvolvida de forma inadequada, acarretando incerteza cuja elucidação, nestes autos, implicaria uma fiscalização.

Ante o exposto, com fundamento no art. 18, II, IV, “a” e § 1º do RPAF/99, voto pela NULIDADE da infração 01, com representação à autoridade competente para que determine a renovação da ação fiscal, a salvo dos equívocos ora citados.

Inconformado com a decisão proferida, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário às fls. 291 a 335, reproduzindo as suas alegações da impugnação originária. Em síntese, o Recorrente inicialmente pede que as intimações do presente feito sejam expedidas exclusivamente em nome dos Advogados e no endereço que cita. Em seguida, descreve as imputações e os enquadramentos normativos, copia a Ementa do julgado de primeira instância, argui decadência

citando o parágrafo 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional - CTN, aduzindo que a JJF se teria enganado ao basear a decisão no artigo 173, I, do CTN, porque a exigência fiscal em foco diz respeito a glosa de crédito e não a falta de pagamento do imposto. Discorre sobre o tema. Diz que parte das operações mercantis a que se refere o Auto de Infração ocorreu em janeiro de 2006, há mais de cinco anos da data em que ele, Recorrente, foi intimado de sua lavratura, e o direito de o Fisco exigir crédito relativo a ICMS sobre as operações indicadas na peça acusatória encontrar-se-ia extinto por decadência. Cita juristas e decisões judiciais. Afirma que teria havido decadência do direito de a Fiscalização Estadual se insurgir com relação a parte das operações indicadas no Auto de Infração, porque as mesmas já se encontrariam homologadas tacitamente. Pede a reforma da decisão recorrida neste ponto.

Repete a alegação defensiva inicial no sentido de que teria havido erro na apuração do valor cobrado por aplicação da alíquota interna e imposição de multa de 60% sobre o valor de imposto lançado, e afirma que a JJF não se teria pronunciado a respeito, o que entende que ensejaria nulidade da decisão recorrida por supressão de instância e ofensa aos princípios da ampla defesa e contraditório. Transcreve suas assertivas a respeito, já trazidas em sede de primeiro grau, inclusive a mesma tabela exemplificativa de cálculos. Diz que deveria ser aplicada a alíquota de 7%, ou a de 12%, “conforme o caso”. Volta a arguir insegurança por desconhecimento dos critérios da autuação. Volta a pedir a reforma da decisão recorrida e diz que dessa reforma deveria decorrer “cancelamento da exigência em combate”.

O Recorrente repete as alegações e respectivas fundamentações iniciais que já trouxera aos autos, contrárias à aplicação da multa indicada no Auto de Infração, que diz seria confiscatória. Cita o Decreto-lei nº 834/69, art. 2º, acerca de vedação de aplicação de penalidade por diferença de imposto incidente em transferências interestaduais, se o estabelecimento remetente tenha pago o tributo ao Estado de origem.

Afirma que a Lei Complementar nº 87/96 não tratou da matéria contida no art. 2º do Decreto-lei nº 834/69, o que aduz que ratificaria o seu entendimento no sentido de que as regras contidas nessa norma continuariam em vigor e em harmonia com o sistema tributário vigente, e que a multa aplicada deveria ser cancelada ainda que ele, Recorrente, houvesse utilizado base de cálculo do ICMS superior à legalmente prevista.

O contribuinte passa a reprisar as argumentações de sua impugnação anterior no sentido de que seriam indevidos os expurgos efetuados pela Fiscalização na determinação da base de cálculo do ICMS nas operações objeto da autuação, aduzindo que a JJF não as teria analisado, pelo que a decisão seria nula.

Repete as imputações. Volta a citar a legislação aplicada e a transcrever o artigo 13, §4º, I, da LC 87/96, tornando a copiar trecho do Auto de Infração acerca da forma da determinação da base de cálculo (“Assim sendo, na realização desta auditoria, foi utilizado como parâmetro para a definição da base de cálculo o VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA, que, neste caso, é igual ao VALOR DA ÚLTIMA ENTRADA DO MÊS ANTERIOR À REALIZAÇÃO DAS TRANSFERÊNCIAS.”.)

Transcreve as suas alegações defensivas no sentido de que o Fisco citou, no Auto de Infração, que os gastos com as despesas administrativas dos Centros de Distribuição (CDs), frete (CIF) etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando o subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

O Recorrente volta a argumentar que em um primeiro momento a Fiscalização firma o entendimento de que nas operações autuadas o parâmetro para definição da base de cálculo do ICMS é o valor da entrada mais recente das mercadorias, e que poucas linhas depois, “ao perceber que tal critério era o adotado pela Recorrente na realização dessas operações, a r. fiscalização, sem qualquer embasamento legal, promoveu o que denomina de “expurgos” nos valores adotados pela Recorrente como base de cálculo do ICMS incidente na operação.”

Repete que assim o Fisco, ao perceber que os procedimentos adotados por ele, Recorrente, na determinação da base de cálculo aplicável às operações, estariam de acordo com o disposto no artigo 13, inciso I, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96, então a Fiscalização teria ultrapassado os limites contidos nesse dispositivo, e nos demais pertinentes à base de cálculo do ICMS, para promover o expurgo de valores que, supostamente, integravam de maneira indevida a base de cálculo do imposto.

O contribuinte transcreve todas as suas alegações defensivas iniciais acerca de ausência de informações que atestariam com segurança a origem dos valores expurgados da base de cálculo, a título de despesas administrativas dos Centros de Distribuição (CDs), frete (CIF). etc., o que repete que demonstraria a fragilidade e nulidade da peça acusatória, porque ele, Recorrente, não poderia atestar se os valores expurgados efetivamente se referiam a essas rubricas, ou mesmo se estariam corretos, inclusive o que seriam os valores a título de "etc.", e assevera que não poderiam prevalecer os expurgos determinados pela Fiscalização.

Volta a comentar o artigo 12, inciso I, e o artigo 13, I e §1º, ambos da Lei Complementar nº 87/96, sobre momento de ocorrência do fato gerador do ICMS e base de cálculo. Aduz que o frete deveria integrar a base de cálculo, se for despesa debitada ao destinatário, bem como todas as demais despesas nesta condição.

Cita decisão judicial sobre base de cálculo do ICMS.

O Recorrente diz que a JF não se teria pronunciado acerca deste item da autuação e da impugnação.

O sujeito passivo passa a transcrever a argumentação defensiva primária no sentido de que teria havido equívocos da Fiscalização quando da apuração do valor da entrada mais recente, o que fala que ensejaria falta de liquidez e de certeza na autuação.

Afirma que esta situação gerou divergência entre os Julgadores da 4ª Junta de Julgamento Fiscal. Que a 4ª Junta de Julgamento Fiscal teria usado de argumentos contraditórios para justificar a manutenção das infrações. Porque, ao decidir sobre a procedência das infrações 1 e 2, a 4ª Junta de Julgamento Fiscal sustentara que a LC 87/96 não teria definido o que seria a entrada mais recente, o que daria margem a diversas interpretações como a de um mês, como interpretou a Fiscalização, ou da última unidade de tempo, como entendera ele, Recorrente.

Que o posicionamento adotado pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal teria demonstrado que em favor do Fisco existe margem à interpretação, o que não é dado ao contribuinte. Que, todavia, cabe lembrar que, a teor do art. 142 do CTN e seu parágrafo único, a atividade administrativa do lançamento é plenamente vinculada, não existindo margens para interpretações desvinculadas da legalidade a que, afirma o contribuinte, se submetera o agente fiscal.

Diz que não há margem de interpretação porque a legislação é clara no sentido de que a base de cálculo do imposto é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Diz ser *“curiosa a dificuldade de interpretação da C. 4ª Junta de Julgamento Fiscal quanto ao conceito de entrada mais recente, em contraponto com a definição do que vem a ser matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.”*

O Recorrente volta a copiar o artigo 13, inciso I, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96. Diz que este dispositivo legal menciona que, na hipótese ali descrita, a base de cálculo do imposto é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, e não faz menção à "última entrada do mês anterior" ou ao "valor médio" dessas operações. Que disto decorreria falta de liquidez e certeza do crédito tributário, na medida em que a Fiscalização e a 4ª Junta de Julgamento Fiscal se teriam utilizado de critérios não previstos na legislação para fins de quantificação da exigência formulada, violando o princípio da legalidade a que estão adstritas.

O Recorrente transcreve os seus comentários e a sua fundamentação da impugnação inicial acerca da expressão “entrada mais recente da mercadoria”, e volta a alegar que teria havido arbitramento da Base de cálculo. Cita o artigo 148 do CTN e textos de juristas.

Prossegue transcrevendo as suas considerações iniciais acerca de classificação equivocada dos materiais glosados como não integrantes da base de cálculo para fins de transferência, e do entendimento da Fiscalização do Estado de São Paulo.

Cita o art. 13, § 4º da Lei Complementar nº 87/96, fala da intenção do legislador federal ao fixar regras para formação da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, no sentido de promover a repartição de receitas entre os Estados e o Distrito Federal, diz que os componentes considerados por ele, Recorrente, na estrutura de custo dos produtos recebidos por transferência, estariam em conformidade com a legislação vigente que regula tais operações, integrando, portanto, o conceito de custo, ligados diretamente ao processo industrial e comercial dos produtos transferidos, sendo inegável a indispensabilidade de tais componentes para que ele, Recorrente, viabilize sua atividade-fim representada pelo processo de industrialização com todos os custos nele incluídos.

Diz que, diferentemente do sustentado pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal, em razão da imprescindibilidade os referidos componentes deveriam ser entendidos como insumos, e considerados como integrantes do preço de custo para a transferência das mercadorias, o que justificaria o creditamento do imposto quando da entrada das mercadorias transferidas de outros Estados. Volta a citar jurista, reprisa a citação do artigo 59 do Código Civil Brasileiro, copiando as alegações defensivas iniciais acerca de depreciação, amortização, itens de reparo e manutenção, despesas fixas, semivariáveis e variáveis, gastos gerais de fabricação, gastos com bens diretamente relacionados ao seu produto final e consumidos diretamente no processo de desenvolvimento comercial e por isso imprescindíveis para a elaboração e comercialização dos seus produtos. Fala sobre conceito de insumo, materiais intermediários, e aduz que fazem parte da base de cálculo do ICMS.

Volta a citar e comentar a Decisão Normativa CAT-5, de 15/06/2005, local do estabelecimento remetente das mercadorias.

Aduz que caso prevaleça o entendimento da Decisão recorrida, sendo vedado ao estabelecimento de destino, no caso, sua filial localizada na Bahia, creditar-se do valor do ICMS pago na origem sobre os demais elementos do custo do produto produzido, haveria ofensa ao disposto na Lei Complementar nº 87/96, o que diz que demonstraria a necessidade de cancelamento do Auto de Infração guerreado e de reforma da Decisão recorrida. Aduz que se mantida a posição da 4ª Junta de Julgamento Fiscal, haveria comprometimento da repartição das receitas tributárias entre os Estados e o Distrito Federal. Cita jurista. Pede a reforma da Decisão recorrida e o cancelamento do Auto de Infração.

O Recorrente volta a arguir a inconstitucionalidade da vedação do crédito, independente da estrutura de custo. Diz que mesmo em se admitindo, a título de argumentação, que os materiais incluídos por ele, Recorrente, como componentes da estrutura de custo dos produtos transferidos não integram a base de cálculo do ICMS, ainda assim seu crédito não poderia ser vedado, sob pena de ofensa ao princípio da não cumulatividade, que permite ao contribuinte manter e aproveitar todo e qualquer crédito do ICMS, tal como concebido na Constituição da República.

Volta a citar e a comentar o artigo 21 da LC 87/96. Fala sobre desoneração do imposto citando isenção; imunidade; não incidência e alíquota zero. Discorre acerca do sistema tributário nacional, princípios constitucionais, não cumulatividade do ICMS, cita dispositivos da Constituição da República, do Decreto-Lei nº 406/68, cita juristas, discorre sobre a possibilidade de análise da matéria de cunho constitucional em sede administrativa, contesta a decisão de primeiro grau acerca de não se incluir, na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual, citando o artigo 167 do RPAF/BA, e cita decisão judicial, texto de jurista, decisão de esfera administrativa de outro Estado da Federação.

Diz que não pode o Julgador da esfera administrativa deixar de aplicar o Direito aos casos concretos a ele submetidos, *“sob o falso argumento de que não é possível a análise da constitucionalidade de diploma legal em sede de procedimento administrativo, sob pena de, assim agindo, determinar a aplicação de norma eivada de inconstitucionalidade.”*

Conclui pedindo que, preliminarmente, seja reconhecida a decadência de parte do crédito tributário e seja declarada a nulidade do Auto de Infração pela ausência de liquidez e certeza da exigência em virtude de equívocos cometidos pela Fiscalização; no mérito, seja reformada a Decisão recorrida, para o fim de que nada seja exigido a título de imposto, multa e juros, porque teria havido cumprimento da legislação tributária por parte dele, Recorrente.

Requer a concessão do prazo de 15 dias para juntada dos instrumentos procuratórios, pede que as intimações sejam feitas no nome e endereço de Advogados que indica, *“sob pena de nulidade do ato comunicacional.”*

Protesta pela juntada posterior dos documentos necessários à comprovação do alegado.

A PGE/PROFIS emite Parecer às fls. 347 e 348 aduzindo que o contribuinte alega a improcedência da autuação com base na Sumula nº 166 do STJ, reiterando os termos defensivos, sustentando que o artigo 13, §4º, da LC 87/96 não apresenta lista exaustiva, devendo ser incluídos na base de cálculo todos os custos da mercadoria produzida. Que o contribuinte também alega a ocorrência de decadência em relação aos fatos geradores de janeiro/2006, e que a multa seria abusiva e inaplicável, porque o Decreto-Lei nº 834/69 impede que seja aplicada penalidade por diferença de imposto já pago no Estado de origem.

A digna Representante da PGE/PROFIS aduz que em relação às regras para apuração do custo de produção, a legislação aplicada ao caso é a prevista na LC 87/96, que estabelece regras gerais de ICMS exatamente para dirimir divergências entre as leis estaduais. Que a Lei nº 7.014/96 está fundamentada na mencionada Lei Complementar, por isto aplicável e exequível. Que o crédito fiscal lançado e glosado seria utilizado frente à Bahia, motivo pelo qual o contribuinte deve se submeter às regras ditadas por este Estado, que suportará o ônus do crédito. Que o citado Decreto-Lei nº 834/69 não se aplica ao caso, já podendo ser considerado, inclusive, revogado, por se reportar ao antigo ICM e ter sido editado na vigência da Constituição anterior, não havendo menção à sua recepção. Que, no tocante à decadência, o entendimento vigente na PGE é no sentido de validade do artigo 107 do COTEB, que prevê o início do prazo decadencial como sendo o primeiro dia do exercício seguinte já que o CTN, no seu artigo 150, §4º, autoriza que a lei preveja prazo distinto do ali fixado.

Conclui opinando pelo improvimento do Recurso Voluntário interposto e junta aos autos, às fls. 349 e 350, documentação contendo o teor do entendimento do Procurador-Chefe da PGE sobre decadência.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância no que tange às infrações imputadas.

Preliminarmente, quanto à arguição de decadência, esta foi alegada em relação a fatos geradores do exercício de 2005, objeto do Auto de Infração base da lide, lavrado em 04/10/2010, dentre outros aspectos sob o argumento de que é previsto o prazo de cinco anos para a formalização do crédito tributário dos tributos por homologação conforme disposto no artigo 150, §4º, do CTN. Os artigos 150, §4º, e 173, do CTN, estabelecem:

CTN:

Art. 150 – O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado expressamente a homologa.

§4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

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

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

O artigo 107-B da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), que incorporou o artigo 150 do CTN, no seu parágrafo 5º dispõe:

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.

Assim, a legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, não podendo ser argüida a determinação do artigo 150, §4º, do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação. Os créditos constituídos, objeto da argüição de decadência, foram relativos a fatos geradores ocorridos no exercício de 2005 e só seriam desconstituídos, em relação a este exercício, se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/2011.

Assim, por este aspecto entendo que não ocorreu a alegada decadência, tendo em vista que o lançamento de ofício foi realizado em 04/10/2010.

Quanto ao argumento, já discutido no âmbito deste CONSEF, acerca da aplicabilidade, na lide em foco, do teor da Súmula Vinculante nº 08 do STF, aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DOE de 20/06/2008, permito-me transcrever, por com o mesmo concordar integralmente, o voto da preclara Conselheira Sandra Urânia Silva Andrade, proferido no Acórdão CJF nº 0130-11/11 deste CONSEF, e que de maneira precisa trata a questão:

Acórdão CJF nº 0130-11/11:

“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 argüida 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:

(...)

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."

Pelo exposto, voto pelo não acolhimento da alegação quanto a se ter operado a decadência, mantendo a decisão *a quo* quanto a este aspecto.

Ainda preliminarmente, no que tange ao pedido de declaração de nulidade do presente lançamento de ofício verifico que, tal como já devidamente apreciado no julgamento de primeira instância, estão presentes os pressupostos de validade processual, encontrando-se definidos o autuado, os montantes e os fatos geradores dos débitos tributários reclamados, não estando, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, incursos nas hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99. Assinalo, por oportuno, que os cálculos realizados pelo Fisco, de cujo integral teor o contribuinte foi cientificado, estão baseados nas planilhas de custos da empresa e demais documentos entregues aos prepostos fiscais pelo sujeito passivo, pelo que tanto dos demonstrativos, quanto da origem dos dados nesses computados, o contribuinte tem total conhecimento, o que evidencia o absoluto respeito ao seu direito de ampla defesa.

Ademais ficou evidenciado, tanto da impugnação ao lançamento de ofício, quanto do teor do Recurso Voluntário, que o contribuinte entendeu as imputações, tendo recebido os demonstrativos atinentes às mesmas e exercido tempestivamente seu direito de defesa tendo, inclusive, pronunciado-se quanto ao mérito neste processo. Arguições de nulidade da ação fiscal rejeitadas.

Em relação à arguição de nulidade da decisão de primeiro grau, sob argumento de omissão de análise de dados e/ou argumentações trazidas em sede de impugnação, assinalo que lamentavelmente colide com a verdade tal assertiva do sujeito passivo. Assim, a respeito do suposto erro de aplicação da alíquota interna, no lugar da correta aplicação da alíquota interestadual assim se expressou a JJF:

Também rejeito o pedido de nulidade por erro de aplicação da alíquota interna quando deveria ser a interestadual, conforme a origem, uma vez que a aposição da alíquota interna de 17% na fl. 01 do auto de infração serve apenas a uma adequação ao sistema de auto de infração da SEFAZ (SEAI), sem qualquer comprometimento dos reais valores estornados que foram calculados com a alíquota da unidade federativa de origem das mercadorias recebidas em transferência interestadual pelo estabelecimento autuado, como nitidamente demonstrado às fls. 15 a 32 dos autos. Esta questão será mais esclarecida quando da apreciação de mérito. De toda sorte, não houve qualquer erro na aplicação das alíquotas, mas uma compatibilização dos valores dos créditos fiscais apurados, utilizados indevidamente com a mudança do mesmo valor do débito para o equivalente à alíquota de 17%, padrão no sistema da emissão de auto de infração na SEFAZ/BA.

Conforme provado, a JJF corretamente apreciou a situação, pelo que inexistente base jurídica para pedido de declaração de nulidade da decisão por omissão de apreciação deste item da impugnação, pedido este que resta rejeitado, ao tempo em que voto pela manutenção da decisão *a quo* também em relação este item, pelos mesmos dados e motivação.

Também rui diante dos dados constantes dos documentos deste processo, em especial do teor da decisão de primeiro grau, o pedido de declaração de nulidade da decisão de primeira instância por falta de apreciação dos questionamentos impugnatórios acerca das multas aplicadas, posto que na realidade a Junta enfrentou o tema, e o fez de forma clara e consistente, como segue:

Com relação à impossibilidade jurídica de aplicação de penalidade com base no Decreto – Lei 834/69, também considero insustentável tal pedido, uma vez que nele há equívoco de interpretação das normas por parte do autuado. O decreto mencionado dispõe sobre a entrega de parcelas, pertencentes aos Municípios, do produto da arrecadação do antigo ICM, além de estabelecer normas gerais sobre conflito de competência tributária sobre o também antigo imposto de serviços, não tendo qualquer conexão com o assunto tratado no presente auto de infração.

No caso em comento, a ação do fisco foi dirigida à glosa de determinados valores que, no entendimento dos autuantes, foram utilizados ao arrepio da legislação que rege o ICMS. Tal questão foi abordada pelo autuado como em ofensa ao princípio da não cumulatividade e será apreciada mais adiante por se tratar de mérito.

Assim, rejeito o pedido de declaração de nulidade por ausência de apreciação das argumentações defensivas quanto às multas aplicadas e, acompanhando o entendimento expressado no Parecer da PGE/Profis acostado aos autos, de cuja fundamentação comungo, não acato a arguição recursal e voto no sentido da manutenção da decisão da Junta quanto à inaplicabilidade do Decreto-Lei 834/69 à situação em lide.

Ponto que a matéria de mérito foi exaustivamente analisada no julgamento de primeira instância, e, por tudo quanto constante no Relatório que antecede este voto, e no mesmo, rejeito integralmente a arguição de nulidade da decisão de primeiro grau.

Assinalo por oportuno que, tal como já exposto na decisão *a quo*, está afastada da competência deste contencioso administrativo a apreciação de constitucionalidade, e de legalidade de dispositivo normativo em vigor, nos termos do artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB. Assim, no quanto pertinente às alegações de desproporcionalidade e inconstitucionalidade das multas aplicadas, sob o argumento de que teriam efeito confiscatório, não cabe na seara administrativa a discussão ou Decisão sobre o tema, nos termos do já mencionado artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB, além do que as multas aplicadas, como também os acréscimos moratórios incidentes sobre o débito, obedecem ao disposto na legislação tributária estadual, mais especificamente no artigo 42 da Lei nº 7.014/96 e no artigo 102, § 2º, II, também do COTEB, com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.753/00.

Quanto ao pedido recursal de novo prazo para apresentação de documentos comprobatórios do quanto alegado, os contribuintes do ICMS devem observar o quanto previsto no artigo 123 do RPAF/99, mas, caso o sujeito passivo desta lide trouxesse, até à presente sessão de julgamento, o que não realizou, as provas que alega possuir, referentes ao que argui em sua defesa, não me furtaria a examiná-las, por amor à verdade material. Uma vez que o contribuinte nada trouxe, nada há a ser analisado além do já constante nos autos, suficiente à formação do meu convencimento.

No mérito, não merece reparo a decisão recorrida. Trata-se, inclusive, de tema já bastante analisado por este Conselho, em outras lides.

Tal como já visto no Relatório que antecede este voto, o sujeito passivo basicamente restringe-se a trazer, em sede de Recurso, o quanto já apreciado em primeira instância. Não contesta de forma objetiva as características e quantidades das mercadorias e nem especificamente os dados numéricos que o Fisco colheu dos documentos que lhe foram fornecidos pelo próprio contribuinte, mas questiona a formação da base de cálculo do imposto lançado, e a glosa de crédito fiscal realizada.

Ambas as imputações tratam de utilização indevida de crédito fiscal referente a mercadorias recebidas em transferência interestadual e, tal como em sede de primo grau, inexistente discordância entre Fisco e contribuinte quanto às fontes legais acerca de base de cálculo, ou seja, “o valor da entrada mais recente” (art. 13, § 4º, I, LC 87/96), para a infração 01, e “custo da mercadoria produzida” (art. 13, § 4º, II, LC 87/96), para a infração 02.

Conforme consta na descrição dos fatos do Auto de Infração, em parte transcrita no Relatório deste Acórdão, quanto aos fatos geradores da imputação 01 trata-se de mercadorias que não foram produzidas pelo remetente, e em relação aos fatos geradores da imputação 02, as mercadorias foram fabricadas pelo remetente.

Em relação à infração 1, comungo do entendimento expressado pelo digno Relator, autor do voto vendedor de primeiro grau, no sentido de que, havendo necessidade de uniformizar procedimentos para apuração do preço da entrada mais recente, e tanto por se tratar de objetos fungíveis, quanto pela impossibilidade de o Fisco verificar o momento da entrada da mercadoria no estabelecimento com exatidão de horas, por motivo de inexistir tal exatidão sequer nos controles de entrada diários da totalidade dos sujeitos passivos da obrigação tributária relativa ao ICMS - inclusive inexisti-la nos controles diários de entradas de mercadorias realizadas pelo

sujeito passivo da presente lide - o Fisco, nas diversas Unidades Federativas, inclusive neste Estado, precisou adotar um critério único de determinação deste valor de aquisição para ser considerado como o da entrada mais recente e, por ser o critério que por razoável implica mais segura aplicação da justiça fiscal, então o Fisco adotou como valor da entrada mais recente o valor da última entrada no mês anterior ao da transferência. Este tema foi abordado de forma brilhante no didático voto vencedor da decisão objeto do Recurso, transcrita neste Acórdão.

E, apenas quando houve mais de uma entrada no mesmo dia, então o Fisco baiano utilizou a média dos valores das operações de aquisição porque, conforme já exposto no voto vencedor de primeiro grau – e não refutado em grau de recurso – o contribuinte não trouxe aos autos, até o presente momento, a prova de que faz o controle de entradas de mercadorias contendo o horário da entrada, por dia. Assim, não procede a arguição de que teria havido arbitramento de preços. Houve o cômputo de dados exatos, dados estes apresentados ao Fisco por escrito pelo sujeito passivo, sem a imposição pelo Fisco, por presunção, de quaisquer números, ou quantidades, que não estivessem embasados documentalmente pelos controles fiscais do ora Recorrente.

Assim, com base na motivação explicitada no voto vencedor do julgamento de primeira instância, e nos dados que busquei ressaltar, voto no sentido da manutenção da decisão de primeiro grau em relação à Infração 01.

Quanto à imputação 2, em relação aos expurgos realizados pelo Fisco e que resultaram na glosa de crédito, para não ser repetitiva adoto o quanto já exposto na decisão *a quo*, neste aspecto não divergente, no sentido de ser exaustiva a previsão contida no artigo 13, §4º, II, da LC 87/96, não estando ali contemplados todos os custos de produção para efeito de cálculo dos valores de créditos fiscais que podem ser apropriados contra o débito tributário a ser quitado frente a este Estado, na condição de Unidade Federativa onde situado o estabelecimento destinatário das mercadorias transferidas pelo estabelecimento fabricante.

O princípio da não-cumulatividade do ICMS não colide com o determinado em Lei Complementar como elementos de formação da base de cálculo.

Observo que a legislação tributária estadual e decisões de tribunais administrativos de outras Unidades Federativas, bem como decisões judiciais de lides outras, não são imperativas em relação à discussão em julgamento.

Por tudo quanto exposto, comungando do entendimento esposado pela PGE/Profis nos autos deste processo voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para declarar mantida a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração.

Quanto ao pedido do sujeito passivo para que suas intimações sejam realizadas no endereço que indica em sua peça recursal, embora o não acatamento desta solicitação não implique nulidade, inexistente óbice a seu atendimento pela repartição fazendária competente, desde que respeitado o previsto no artigo 108 do RPAF/99.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência)

Divirjo do entendimento da relatora quanto à preliminar de decadência, pois entendo que assiste razão ao Recorrente, uma vez que houve o pagamento antecipado previsto no art. 150, §4º, do CTN, devendo ser aplicada a data da ocorrência do fato gerador como *dies a quo* da contagem do prazo decadencial.

A decadência do crédito tributário é matéria reservada à lei complementar, conforme determina o art. 146, III, “b”, da CF/88:

“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 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 para-fiscais” (Plenário, RE 148754-2/RJ, excerto do voto do Min. Carlos Velloso).

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

“PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, III, b, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica.

II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias.

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 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.

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

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

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

“Art. 150. (...)

§ 4º. Se a lei não fixar prazo para a homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

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

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

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

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

A presente autuação fiscal se refere à 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 extinto pela decadência o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos anteriormente a outubro de 2005.

Destarte, acolho a preliminar de decadência para excluir os fatos geradores ocorridos antes de outubro de 2005.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0049/10-6**, lavrado contra **UNILEVER BRASIL GELADOS DO NORDESTE S/A. (SORVANE SORVETES)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$25.731,04**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva, Mário de Freitas Jatobá Júnior, Álvaro Barreto Vieira, Oswaldo Ignácio Amador e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DISCORDANTE (preliminar de decadência) - Conselheiro: Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de outubro de 2012.

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO – VOTO DIVERGENTE
(Preliminar de Decadência)

MARIA OLÍVIA TEIXEIRA DE ALMEIDA - REPR. DA PGE/PROFIS