

PROCESSO - A. I. N° 206891.0002/08-8
RECORRENTE - SADIA S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF n° 0282-04/08
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 28/03/2012

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0072-11/12

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DE MESMA TITULARIDADE. BASE DE CÁLCULO FIXADA PELO AUTUANTE COMO SENDO O CUSTO DE PRODUÇÃO. A base de cálculo nas operações de transferências entre estabelecimentos de mesma titularidade, oriundas de estabelecimento fabril, é o custo de produção, assim entendida a soma da matéria-prima, do material secundário, da mão-de-obra e acondicionamento, consoante estabelece a Lei Complementar do ICMS. Excluídas as operações oriundas de estabelecimentos comerciais. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF n° 0282-04/08), que julgou Procedente a presente autuação, lavrada em 25/03/2008, para exigir ICMS no valor de R\$2.217.432,76, acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

A Junta de Julgamento Fiscal, inicialmente, rejeitou o pedido de diligência formulado na assentada de julgamento pelo sujeito passivo, no sentido de que fosse averiguada na sua escrituração que diversos elementos de custos integram o custo dos produtos transferidos, que foram objeto da autuação. O indeferimento deu-se com base no art. 147, I, “b”, do RPAF, tendo a julgadora entendido que o pedido objetiva verificar fatos relacionados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos de posse do requerente e cuja prova poderia ter sido por ele juntada aos autos, o que não ocorreu.

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

A prefacial de nulidade da autuação por desconsideração da legislação de outras Unidades da Federação foi, igualmente, repelida, sob o fundamento de que o art. 155, II da Constituição Federal estabeleceu competência aos Estados para instituir o ICMS e o disposto no art. 146, III, “a” do mesmo diploma legal, determina que cabe a lei complementar estabelecer normas gerais, em relação aos fatos geradores, base de cálculo e contribuinte. Na situação presente, consigna a Junta, foram aplicadas as regras previstas na LC 87/96, em consonância com a Lei Estadual (7.014/96), o que não configura desrespeito à legislação do Estado de origem, tendo em vista que esta legislação é hierarquicamente inferior à lei complementar e não pode estabelecer regras que contrarie a determinação expressa na LC 87/96.

No mérito, salientou que o contribuinte não questionou os valores e as quantidades levantados pela fiscalização que culminou na base de cálculo apontada na infração; a discussão em lide

trata, portanto, da não ocorrência dos fatos geradores e da legalidade em relação ao direito de utilização do crédito fiscal pago no Estado de origem.

Entendeu equivocada a tese de que o Estado da Bahia não pode estabelecer limite de crédito relativo ao imposto que foi destacado na nota fiscal, tendo em vista que, em se tratando de operações interestaduais de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, há regra específica determinada no art. 13, § 4º da LC 87/96, devendo 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, o contribuinte gerou um débito fiscal superior ao que é previsto na legislação tributária e consequentemente um crédito fiscal suportado pelo Estado da Bahia maior que o estabelecido na Lei.

Ressaltou que a Decisão contida no REsp 343.800-MG do STJ não pode ser utilizada como parâmetro para a questão deste processo, pois se reporta à exigência de estorno de crédito em decorrência de saída subsequente com redução de base de cálculo, enquanto a questão ora discutida é do destaque a mais do imposto na nota fiscal do Estado de origem e apropriação de crédito fiscal a mais que o previsto em Lei no Estado de destino. Além disso, esclareceu que o entendimento foi reformulado pelo Supremo Tribunal Federal, de modo a julgar legítimo o estorno proporcional do crédito do ICMS nessas situações.

Enfrentou o questionamento defensivo de que a redação do art. 13, § 4º, II da LC 87/96 pode dar margem para ambiguidades e interpretações conflitantes, em relação às operações de transferências interestaduais, a exemplo da:

- 1) Decisão Normativa CAT-5/2005 (DN CAT), na qual a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo manifestou o entendimento de que o mencionado dispositivo “não deve ser interpretado como a discriminação taxativa dos itens que integram o custo da mercadoria produzida [custo de produção industrial]... cabendo ao próprio contribuinte apurá-lo, em conformidade com os princípios e a metodologia da Contabilidade de Custos, e à fiscalização verificar a sua correção”;
- 2) Da redação dada pelo art. 43 do RICMS do Estado de Minas Gerais (Decreto nº 43.080/2002), que denominou outros elementos de custos a serem computados nas bases de cálculos das transferências de mercadorias produzidas, consubstanciada no resultado da Consulta 028/2007 à Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais, teço as seguintes considerações.

Nesse ponto, concordou com os autuantes, dizendo que a CF 88 determina que cabe 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”), e nas operações de transferências interestaduais de mercadorias para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, a base de cálculo restringe-se ao somatório dos custos definidos no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, ou seja, matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não admitindo nenhum outro tipo de custo.

Da análise dos elementos contidos no processo, a Junta verificou que os autuantes:

- 1) Elaboraram demonstrativo de ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, composto de 1065 páginas, contido no CD à fl. 10, cuja cópia foi fornecida ao autuado, tendo juntado ao processo (fls. 11 a 75) folha impressa da primeira e a última página de cada mês;
- 2) Juntaram às fls. 85 a 120, a título exemplificativo, vias das notas fiscais emitidas pelo estabelecimento industrial localizados em Jundiaí-SP; São Paulo-SP; Duque de Caxias-RJ; Uberlândia. MG; Toledo-PR; Concórdia-SC; Paranaguá-SC; de mercadorias transferidas para o estabelecimento do titular que é o estabelecimento autuado, localizado no Estado da Bahia;
- 3) Acostaram às fls. 122/123, a primeira e a última folha impressa da planilha de custo de produção dos estabelecimentos produtores com 212 páginas, a título exemplificativo da gravada em CD;

- 4) Elaboraram demonstrativos às fls. 128 e 129, de um total de 190 páginas que compõe a planilha de custo de produção apresentada pelo contribuinte, no qual fizeram a indicação dos itens que foram excluídos da base de cálculo apurada relativa às operações de transferências.

Com relação ao argumento do autuado de que nas transferências interestaduais para estabelecimento da mesma empresa, a base de cálculo é a estipulada na legislação do Estado de origem das mercadorias, na situação presente, em relação às operações objeto da autuação, por se tratar de operações de transferências de estabelecimentos industriais localizados nos Estados do Paraná, São Paulo, Ceará e Santa Catarina, em se tratando de transferências para estabelecimento distribuidor localizado na Bahia, entendeu a Junta que deve ser aplicada à regra contida no art. 13, § 4º da LC 87/96 (custo de produção, como definido na mencionada Lei).

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

Seguindo sua linha de explanação, conclui a Junta de Julgamento Fiscal que, de ponto de vista jurídico, deve prevalecer o entendimento de que a composição da base de cálculo nas operações de transferência dá-se mediante o cômputo dos custos de matérias-primas, materiais secundários, mão-de-obra e acondicionamento, conforme preceitua o art. 13, parágrafo 4º, da Lei Complementar 87/96, em cotejo com o permissivo constitucional do art. 146, III, a, da Magna Carta.

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

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

Ao final, esclareceu:

“Embora a empresa não tenha adentrado ao mérito da questão, constato que conforme demonstrativos juntados ao processo, foi expurgado da base de cálculo das transferências os valores relativos a material e serviços de manutenção, demanda e consumo de energia elétrica (foi mantida a energia elétrica utilizada na produção), fretes, aluguéis, impostos, serviços, arrendamentos, impostos e taxas, seguros, comunicações, doações, relações públicas, publicidades e gastos gerais, depreciação, amortização e exaustão. Concluo que os valores relativos a estes itens não se enquadram como matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, como prescrito no art. 13, § 4º, II da LC 87/96.”

Por tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento produtor situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, inclui valores que não constituem matéria-prima, mão-de-obra, material secundário ou acondicionamento, como previsto no art. 13, § 4, II da LC 87/96. Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a prevista no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior que o previsto na legislação no estabelecimento remetente e um crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs o Recurso Voluntário de fls. 260/289, no qual reitera as razões defensivas, nos seguintes termos:

- I. Suscita a decadência dos créditos relativos fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2003, tendo em vista que o Auto de Infração somente perfectibilizou-se em 03 de abril de 2008 e o art. 150, §4º, do CTN, estabelece que a Fazenda deve conferir a regularidade dos lançamentos efetivados pelo contribuinte em até cinco anos da data da ocorrência do fato gerador, sob pena de homologação tácita;

II. Argui preliminar de nulidade da autuação pela não utilização da legislação do Estado de Origem das mercadorias. Argumenta que a legislação aplicada para apuração da base de cálculo do ICMS nas operações de transferências deveria ser a dos Estados remetentes (saída de mercadoria) e não a do destinatário (entrada de mercadoria), vício este que considera insanável e macula de nulidade toda a autuação.

Diz que o Auto de Infração deve ser cancelado por infringência ao art. 142, do CTN, e aos princípios da reserva legal e da segurança jurídica, previstos nos artigos 5º, II e 150, I da Constituição Federal, visto que respeitando a legislação do Estado de origem, apurou o ICMS corretamente e o Fisco baiano não pode deixar de aplicá-la simplesmente por considerá-la equivocada.

Aduz que se o Fisco baiano sente-se prejudicado pela lei estadual de outra unidade federada deve o mesmo utilizar-se do devido processo legal e questioná-la perante a Corte Suprema e não penalizar o contribuinte que cumpre a lei.

Argumenta que com base na doutrina e jurisprudência, o Auto de Infração só é válido quando contém os requisitos legais e que caso a fiscalização tivesse investigado os fatos e legislação dos Estados de origem, teria certificado a apuração correta da base de cálculo do ICMS e do preço de transferência promovidas pela impugnante e que este procedimento interferiu em todo o trabalho fiscal. Transcreve o art. 43 do RICMS/MG, o qual afirma ter sido integralmente respeitado nas operações de transferências de mercadorias.

Assevera que a atividade administrativa para lançamento de tributos e aplicação de penalidade é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, de acordo com o art. 142, Parágrafo Único do CTN e que os agentes fiscais não podem exercer sua função segundo seus critérios pessoais e o que lhe é concedido, é a ampla discricionariedade de investigação do cumprimento da obrigação tributária principal e acessória, imperando a lei como fonte de todos os direitos e obrigações em matéria fiscal.

III. No mérito, ressalta inicialmente, que a CF 1988 vedou expressamente, o crédito de ICMS unicamente nos casos de isenção ou não incidência e com isso, permitiu a escrituração dos créditos de ICMS em todos os demais casos, conforme dispõe o art. 155, § 2º, II, da CF/88, transscrito às fls. 183 e 184, deixando bem claro que apenas acarreta anulação do crédito relativo às operações anteriores, a isenção ou a não-incidência, podendo o legislador infraconstitucional autorizar creditamento, mesmo nos casos citados acima, mas, não pode vedar o creditamento em hipótese diversa das mencionadas.

Entende que o crédito tributário não poderia ser vedado pelo fisco baiano, posto que o valor de ICMS cobrado no Estado de origem foi o efetivamente pago pelo contribuinte e não pode ter seu crédito vedado, a não ser nas hipóteses de isenção ou não-incidência.

Afirma que por mais feliz que seja a redação de um dispositivo de lei, sempre haverá espaço para ambiguidades e interpretações conflitantes da norma jurídica por ele veiculada. Nesse sentido, o art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96 pode ser considerado um clássico exemplo do campo fértil em que se desenvolve a interpretação de uma regra jurídica.

Diz que os Estados de origem das mercadorias são os competentes para legislar sobre a base de cálculo do ICMS na saída de mercadorias, contudo, pensam e interpretam o referido comando de forma diferente do Estado da Bahia, como exemplo cita o Estado de São Paulo que possui o maior número de mercadorias remetidas ao Estado da Bahia.

Destaca que por intermédio da Decisão Normativa (DN) CAT nº 05/2005, o Fisco paulista firmou seu entendimento de que a LC nº 87/96, ao discriminhar os elementos que, somados, comporiam o “custo da mercadoria produzida” – base de cálculo nas transferências interestaduais, o fez de modo exemplificativo, não taxativo, conforme transcrição contida no item 9 da mencionada DN à fl. 188.

Aduz que, além do conteúdo da DN CAT nº. 05/2005 do Estado de São Paulo examinou também as regras estabelecidas no art. 43 do RICMS/02 do Estado de Minas Gerais, que trata da base de cálculo nas operações de transferências (fls. 189 e 190), e que nos §§ 2º e 3º do mencionado

dispositivo legal foram indicados os elementos que integram o custo da mercadoria produzida, no qual, além dos custos de matéria-prima, material secundário, acondicionamento indicou como mão-de-obra humana e tecnológica: custo de locação, manutenção, reparo, prevenção e os encargos de depreciação dos bens, representados pelas máquinas, equipamentos, ferramentas, instalações e similares, utilizados direta e indiretamente na produção, inclusive impostos sobre a propriedade e seguros.

Transcreveu às fls. 278/279, resposta à Consulta nº 028/2007 à Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais, na qual corroborou o entendimento manifestado pelo Estado de São Paulo.

Explica que, conforme exposto na consulta citada, os gastos com manutenção, depreciação de bens, amortização, ou até mesmo aquele custo indireto como o frete deve ser incluído na base de cálculo do ICMS e, por consequência, no preço de transferência, haja vista que tais fatores inegavelmente compõem o custo da mercadoria que se pretende transferir. Cita como exemplo a transferência do produto “almôndega bovina sadia”, consignada na Nota Fiscal nº 77219, ressaltando que em se tratando de produto alimentício perecível, depende de acondicionamento especial em câmaras frigorificadas e que no seu entendimento não pode ser desconsiderado no custo do produto os gastos com manutenção e depreciação do maquinário, por constituir elemento de custo relevante e que interfere diretamente no preço final.

Afirma que não pairam dúvidas de que o disposto no art. 13, § 4º, II da LC 87/96 não deve ser interpretado como a discriminação taxativa dos itens que integram o custo da mercadoria produzida (custo da produção industrial), haja vista que como o autuado, existe inúmeros contribuintes com peculiaridades que não podem ser desconsideradas na composição do custo de produção, cabendo ao próprio contribuinte apurá-lo, em conformidade com os princípios e a metodologia da contabilidade de custos, e à fiscalização, verificar a sua correção, procedimento este que não foi utilizado pelo fiscal autuante.

Destaca que a impugnante, assim como o Fisco baiano, entende que a LC 87/96 é legal e constitucional, no entanto a interpretação dada à referida Lei pelo Fisco baiano em questão é restritiva demais e não pode ser admitida pela impugnante.

Diz que o conceito de custo de produção não é próprio do ICMS, mas sim do Imposto de Renda, em cujo regulamento prevê a inclusão dos custos de aquisição de matérias-primas, de material secundário, mão-de-obra, embalagem, frete, manutenção, depreciação e outros custos (art. 290, do RIR – Decreto nº 3.000/99).

Pugna, ao final, pelo Provimento do Recurso Voluntário ofertado.

Por determinação da procuradora Ângeli Feitosa, os autos foram remetidos à ASTEC-PGE/PROFIS, em cujo pronunciamento de fls. 302/305 salientou que a manifestação acerca da matéria contábil discutida no processo depende de um juízo de valor acerca da correta interpretação da norma contida na Lei Complementar que limita a base de cálculo nas operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade. Diz que ao Órgão técnico cabe, apenas, a emissão de Parecer de natureza técnica envolvendo o ICMS, e que, salvo melhor juízo, o mérito da questão deveria ser enfrentado pela própria Procuradora.

Ressaltou, ao final, um aspecto que julgou interessante da Decisão da JJF, no sentido de que a legislação tributária nem sempre acompanha os conceitos e preceitos estabelecidos pelas Ciências Contábeis.

Devolvidos os autos à PGE/PROFIS, foi exarado o Parecer de fls. 306/314, opinando pela rejeição da nulidade suscitada, por haver nos autos elementos suficientes à instrução do Auto de Infração, e, também, pela rejeição da decadência, utilizando como fundamento a norma baiana que trata do prazo para homologação.

No mérito, salienta que a legislação dos Estados que trata da base de cálculo nas operações de transferências somente vigora no território do ente tributante que a editar, apenas tendo eficácia fora desses limites nos termos em que lhe reconheça extraterritorialidade convênios ou do que disponham outras normas gerais expedidas pela União. Transcreve doutrina de Hugo de Brito Machado, sobre o tema.

Nesse contexto, entende que deve ser aplicada a norma da Lei Complementar que limita a base de cálculo nas operações de transferências entre estabelecimentos de mesma titularidade (art. 13), consoante, inclusive, vem decidindo o STJ em aresto transrito. Invoca o art. 93, do RICMS e conclui pelo improviso do apelo.

Às fls. 319/320, esta 1^a Câmara de Julgamento Fiscal deliberou converter o julgamento do Recurso em diligência à INFRAZ de origem, para que os autuantes, a partir dos documentos fiscais recebidos pela empresa autuada:

1. Excluísssem do levantamento fiscal os créditos glosados que se referem a operações internas e/ou mercadorias recebidas em transferências pelo autuado, mas que não foram produzidas pelos estabelecimentos remetentes (mercadorias adquiridas de terceiros, bens do ativo imobilizado, bens de uso e consumo, etc.);
2. Apresentassem planilha de custos de produção das mercadorias remetidas em transferência, por unidade fabril, de acordo com a norma do art. 13, da Lei Complementar nº 87/96, aplicando-os para cálculo do crédito glosado em cada operação.

O autuante, às fl. 323 e seguintes, respondeu à diligência solicitada, acostando dois demonstrativos: um denominado “ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA – FÁBRICA”, com operações de transferências oriundas exclusivamente de unidades fabris – R\$1.676.634,42; e outro, denominado “ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA – ATACADISTA”, com operações de transferências oriundas exclusivamente de unidades comerciais – R\$453.543,13.

O autuado, ao se manifestar sobre o resultado da diligência (fls. 593/607), reitera os argumentos recursais e defende a inclusão de todas as despesas havidas com a produção na base de cálculo de transferências oriundas de unidades fabris.

A PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 617/618, mantém o Parecer anterior, no aspecto jurídico, opinando, contudo, pelo provimento parcial do apelo, nos termos da resposta à diligência elaborada pelos autuantes.

Por conduto da Decisão de fls. 642, o processo foi convertido em diligência à Procuradoria Geral do Estado, para manifestação acerca da decadência suscitada pelo sujeito passivo, em sua defesa e em seu Recurso Voluntário.

À fl. 649, consta despacho do Procurador-Geral do Estado informando que o entendimento suscitado no Parecer PA-CMG-92-2009 não foi acolhido. O processo, portanto, foi devolvido à PROFIS, para que seja analisado de acordo com o entendimento anteriormente adotado, o que foi feito no Parecer de fls. 650/651, pela rejeição da decadência.

VOTO VENCIDO (Quanto às preliminares de nulidade)

Consoante relatado, o recorrente argui a decadência do direito do Fisco de promover o lançamento de ofício em análise, através do qual pretende-se cobrar o crédito fiscal de ICMS utilizado a maior em decorrência de erro na apuração da base de cálculo das operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular.

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

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

A análise do tema sob esse prisma faz enxergar que a decadência tem por finalidade precípua garantir a segurança jurídica. Ao impor que o credor exerça o seu direito dentro de determinado lapso de tempo, o ordenamento jurídico pretende extirpar do meio social a situação de

instabilidade gerada pelo sentimento de ameaça sofrido por aquele contra quem o direito pode, a qualquer momento, ser apresentado.

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

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

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

"Art. 150. (...)"

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

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

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

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

"Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

(...)

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

Segundo já definiu o Supremo Tribunal Federal, a Lei Complementar mencionada pela Constituição Federal é CTN, cujas normas prevalecem, inclusive, sobre a Lei de Execução Fiscal, como, aliás, leciona Leandro Paulsen:

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

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

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

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

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

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

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

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

principais pede-se vênia para transcrever:

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

- a) no caso do pagamento parcial da obrigação, independentemente de encaminhamento de documentação de confissão (DCTF, GFIP ou pedido de parcelamento), o prazo de decadência para o lançamento de ofício da diferença não paga é contado com base no § 4º, do art. 150, do Código Tributário Nacional;
- b) no caso de não pagamento, nas hipóteses acima elencadas (com ou sem o encaminhamento de documentação de confissão), o prazo é contado com base no inciso I, do art. 173, do CTN;
- c) de qualquer sorte, nos casos em que a declaração foi prestada ou houve parcelamento, não haveria a necessidade de lançar o valor já declarado, mas sim apenas a diferença, o que se tem chamado de lançamento suplementar.

3132. Do ponto de vista de certo realismo jurídico, temperado por exercício de prognose pretoriana, deve-se lembrar, ao que consta, que os Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda vinham decidindo pela aplicabilidade da regra do § 4º do art. 150 do CTN no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Excluíam-se do entendimento, entre outros, circunstâncias indicativas de fraude. Fraude e conluio suscitam a aplicação da regra do art. 173 do CTN.

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

3334. Na Terceira Turma do Conselho Superior de Recursos Fiscais no Recurso de divergência nº 303-120011, em 22 de fevereiro de 2005, ementou-se que “(...) sendo o IPI, no caso vinculado à importação, espécie de tributo cujo lançamento encontra-se delineado nas determinações do art. 150, parágrafo único, do CTN-Lançamento por homologação, é de cinco (5) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador – data do desembarque 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 1^a 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 constitucionalidade. Porém, por tratar-se de matéria do mais amplo alcance público, o intérprete deve buscar resposta conciliatória, que não menoscabe expectativas de alcance de benefícios; principalmente, e do ponto de vista mais analítico, deve-se observar que há excertos do art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, que não seriam substancialmente alcançados pela Decisão do Supremo Tribunal Federal”.

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

Verifica-se, de logo, que o crédito fiscal lançado na conta-corrente do contribuinte não foi integralmente indevido, mas apenas uma parte sua, o que significa que a compensação feita entre créditos e débitos do ICMS estava, em parte, correta.

Ora, compensação é meio de pagamento, é modalidade de extinção do crédito tributário expressamente revista no art. 156, II, do CTN. Assim sendo, deve ser aplicada a máxima “*Ubi eadem est ratio, ibi ide jus*” (a mesma razão autoriza o mesmo direito), para que se conclua, sem sobressaltos, que o prazo decadencial, na espécie, iniciou-se na data da ocorrência de cada fato gerador, estando, portanto, o direito potestativo de constituir o respectivo crédito tributário quanto aos fatos geradores de janeiro a março de 2003, irremediavelmente tragado pela decadência (intimação ao Auto de Infração em 03/04/2008, sem atos preparatórios formais comprovados no processo administrativo fiscal).

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

Vencido na questão da decadência, passo à análise das demais teses suscitadas em sede recursal.

A preliminar de nulidade da autuação pela não utilização da legislação do Estado de origem das mercadorias está entrosada com o mérito e com ele será conjuntamente deslindada.

Nas questões de fundo, por coerência e lealdade intelectual, valho-me da mesma máxima que invoquei ao tratar da questão da decadência: “*Ubi eadem est ratio, ibi ide jus*” (a mesma razão autoriza o mesmo direito).

Por força do art. 146, III, “a”, da Constituição Federal, cabe à Lei Complementar definir os fatos geradores, as bases de cálculo e os contribuintes dos impostos, inclusive do ICMS. Logo, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, deve ser aplicada a base de cálculo prevista no art. 13, parágrafo 4º, II, da Lei Complementar 87/96, segundo o qual:

“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:

(...)

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

O dispositivo é claro e, a meu ver, não comporta interpretação extensiva de modo a incluir no custo de produção outras rubricas não especificadas, sob pena de se inserir um subjetivismo indesejável na definição da correta base de cálculo da operação, além do risco de ficar a cargo do contribuinte decidir a que Estado da Federação recolherá a maior parte do imposto devido.

Nesse contexto, é forçoso concluir que a legislação do Estado de Minas Gerais não vincula o Fisco baiano, seja porque seu âmbito de atuação restringe-se ao território do ente político que a editou, seja porque em manifesto confronto com a disposição contida na Lei Complementar do ICMS. A desconsideração das normas mineiras, destarte, não enseja a decretação da nulidade, nem representa ilegalidade, como pretende o sujeito passivo.

Outrossim, a Decisão proferida pelo Estado de São Paulo (Decisão Normativa CAT 05/05) não tem aplicabilidade no território baiano, nem poderia ter sido utilizada pelo recorrente para as operações interestaduais, cuja base de cálculo, repita-se, é fixada por intermédio de Lei Complementar específica, *in casu* a Lei Complementar 87/96.

Transportando a norma complementar para o caso concreto, pode-se constatar que o sujeito passivo incluiu na base de cálculo das operações de transferências oriundas de estabelecimentos fabris da mesma titularidade dos destinatários valores indevidos, relativos materiais e serviços de manutenção, demanda e consumo de energia elétrica desvinculada do processo produtivo, fretes aluguéis, impostos, serviços, arrendamentos, seguros, comunicações, doações, relações públicas, publicidade, gastos gerais, depreciação, amortização e exaustão. Saliente-se que essas rubricas não foram impugnadas pelo sujeito passivo, muito menos foram trazidos aos autos elementos probatórios capazes de infirmar o trabalho realizado pelos autuantes, no particular.

Ao agir dessa maneira, inserindo valores indevidos na base de cálculo das operações de transferência, o sujeito passivo acabou por impor ao Estado da Bahia a absorção de um crédito inflado, superior ao efetivamente devido, rendendo ensejo à incidência do art. 93, do RICMS, *in verbis*:

“Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

(...)

§5º Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado:

I – se o imposto for destacado a mais do que o devido no documento fiscal;

II – quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou quando o imposto houver sido recolhido com base em pauta fiscal superior ao valor da operação”.

O lançamento de ofício, contudo, não pode ser integralmente mantido. A autuação está integralmente embasada no descumprimento, por parte do sujeito passivo, da norma contida no art. 13, §4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, que fixa a base de cálculo nas operações de transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular como sendo o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Em virtude da diligência determinada por esta Câmara de Julgamento Fiscal, o autuante constatou que parte das operações de transferências foram realizadas por meio de estabelecimentos ATACADISTAS (fls. 323/324), daí porque, com relação a tais operações, não se pode acusar o autuado de descumprimento da norma acima mencionada, que trata da base de cálculo nas transferências oriundas, exclusivamente, de estabelecimentos fabris.

Ou seja, improcede, no particular, a acusação de que o recorrente utilizou indevidamente crédito fiscal decorrente de operações de transferência originárias de indústrias localizadas em outros Estados da Federação. E, em sendo improcedente esta acusação, é improcedente também essa parcela do Auto de Infração; a nova ação fiscal eventualmente instaurada deverá embasar-se em acusação igualmente nova, analisando as operações a partir da regra própria que trata das transferências entre estabelecimentos comerciais pertencentes ao mesmo titular, segundo a qual a base de cálculo deve ser o valor da entrada mais recente da mercadoria, atentando-se ao prazo decadencial de cinco anos, já integralmente transcorrido.

Ante o exposto, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso interposto, para julgar PROCEDENTE EM PARTE a presente autuação, reduzindo o valor inicialmente lançado para R\$1.676.634,41, nos termos da diligência de fls. 323/324 e do demonstrativo de fl. 444.

VOTO VENCEDOR (Quanto à preliminar de decadência)

Em que pese o brilhante voto proferido pelo Relator, entendemos, comungando com a JJF e com a PGE/PROFIS, 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*, diploma legal ao qual não cabe a este órgão julgador negar vigência, nos termos do art. 167 do RPAF/BA:

“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

Quanto à Súmula Vinculante nº 08 do STF - aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DOU 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, 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.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206891.0002/08-8, lavrado contra **SADIA S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.676.634,41**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Quanto à preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Sandra Urânia Silva Andrade, Denise Mara Andrade Barbosa e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO (Quanto à preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Fábio de Andrade Moura, Alessandra Brandão Barbosa e Valnei Sousa Freire.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de março de 2012.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

FABIO DE ANDRADE MOURA – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Quanto à preliminar de decadência)

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – VOTO VENCEDOR
(Quanto à preliminar de decadência)

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ – REPR. DA PGE/PROFIS