

PROCESSO - A. I. N° 206891.0005/07-9
RECORRENTE - COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JJF n° 0268-04/08
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 28/03/2012

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0082-11/12

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. Infração parcialmente subsistente. Modificada a Decisão recorrida. Rejeitadas as preliminares de nulidades. Vencido o voto do relator quanto à preliminar de decadência. Decisão não unânime. 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° 0268-04/08), que julgou procedente a presente autuação, lavrada em 17/12/2007, para exigir ICMS no valor de R\$307.786,11, acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

A Junta de Julgamento Fiscal rejeitou a decadência arguida pelo sujeito passivo, aduzindo que, de acordo com o permissivo legal contido no parágrafo 4º, do art. 150, do CTN, a legislação tributária do Estado da Bahia fixou “*prazo à homologação do lançamento*” (art. 107-B, da Lei 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.

Assim, como os créditos objetos deste Auto de Infração são relativos ao exercício de 2002, ou seja, os fatos geradores ocorreram entre o período de 01/01/02 a 31/12/02, a Junta de Julgamento Fiscal entendeu que somente haveria decadência se o lançamento tributário tivesse ocorrido a partir do dia 01/01/08.

A preliminar de nulidade da autuação, suscitada na assentada do julgamento pelo patrono do autuado, calcada na alegação de falta de indicação da origem da infração, também foi rejeitada, tendo a Junta de Julgamento Fiscal entendido que a empresa foi intimada para apresentar as planilhas de custo de produção e os autuantes, de posse da planilha que lhes foi entregue, expurgou os valores de custos que a fiscalização entendeu não integrar a base de cálculo nas operações de transferências interestaduais destinadas ao estabelecimento autuado, culminando com a exigência do correspondente crédito como valor utilizado de forma indevida.

Assevera que o impugnante compreendeu do que foi acusado, tanto que se defendeu sustentando ter agido corretamente. Dessa forma, concluiu o órgão julgador que não houve nulidade no procedimento, nem cerceamento ao direito de defesa do contribuinte.

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

- 1) Elaboraram demonstrativo de ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, composto de 236 páginas, contido no CD à fl. 7, cuja cópia foi fornecida ao autuado, tendo juntado ao processo (fls. 08 a 27) folha impressa da primeira e a última página de cada mês;
- 2) No mencionado demonstrativo, foram relacionadas às notas fiscais emitidas pelos estabelecimentos industriais localizados nos Estados de SERGIPE, RIO DE JANEIRO, PERNAMBUCO, SÃO PAULO e PARAIBA, de mercadorias transferidas para o estabelecimento do titular, localizado no Estado da Bahia;
- 3) Acostaram às fls. 34/47, folha impressa da planilha de custo de produção dos estabelecimentos produtores, a título exemplificativo da gravada em CD;

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

Ainda nesse ponto, analisando a tese de que a constituição da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais obedece ao disposto na Lei das Sociedades Anônimas, no Dec. 1.598/77 e nas práticas contábeis, entendeu que é correta a interpretação manifestada na DN CAT-5/2005 do ponto de vista da Ciência Contábil, discorrendo longamente acerca das regras de contabilidade e de sua aplicação no âmbito do direito tributário.

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

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

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

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

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

Quanto à impossibilidade da cobrança de multas e juros sobre o crédito tributário, invocada pelo contribuinte sob o argumento de que agiu em conformidade com norma expedida pela administração tributária, nos termos do art. 100, Parágrafo Único, do Código Tributário Nacional (CTN), a JJF reiterou todos os argumentos até então expostos, concluindo que houve violação à norma legal que define a base de cálculo nas operações de transferência e, em razão disso, não poderia o autuado ser agraciada com a benesse perseguida.

Com relação à alegação defensiva de que foi aplicada de forma incorreta a alíquota de 17% sobre a base de cálculo dos créditos glosados, ao invés das alíquotas de 7% e 12% incidentes sobre as operações interestaduais originárias de Estados localizados respectivamente na Região Sudeste e Nordeste, a JJF verificou que:

- 1) Conforme ressaltado pelos autuantes na informação fiscal, no demonstrativo consolidado de estorno de crédito às fls. 08 e 09, relativo ao mês de janeiro/02, foi apurado valor de R\$186,49, com a utilização da alíquota de 12%, referente a operações de transferências do Estado de Sergipe consignado na Nota Fiscal nº 10230 e da mesma forma, foi apurado estorno de R\$193,31 relativo à Nota Fiscal nº 574422, com alíquota de 7% de transferência de estabelecimento localizado no Estado de São Paulo, totalizando valor do estorno no mês de janeiro/02 de R\$35.010,89;
- 2) No Auto de Infração (fl. 3) foi grafado para o mês de janeiro o valor de R\$35.010,89, com indicação de alíquota correspondente de 17%.

Pelo exposto, entendeu que foi comprovado que os valores indicados no levantamento fiscal foram apurados aplicando as alíquotas interestaduais corretas, consoante metodologia a seguir delineada: após ter apurado mensalmente o valor do crédito utilizado a mais que o permitido pela legislação do ICMS, este valor foi transportado para o Auto de Infração com indicação de base de cálculo equivalente a 17%. Concluiu que não houve aplicação de alíquota prevista para operações internas de 17%, mas, sim, uma compatibilização dos valores dos créditos fiscais apurados e utilizados indevidamente com a indicação da alíquota de 17%.

Constatou, ao final, que, conforme explicitado pelos autuantes na informação fiscal, o levantamento constante das fls. 8 a 27, que serviu de base para a lavratura deste Auto de Infração sob o título “ESTORNO ICMS”, foi fornecido ao autuado tanto impresso como em meio magnético. Logo, pelo confronto da planilha elaborada pela fiscalização com o demonstrativo de débito ficou comprovado que o valor exigido foi apurado corretamente e foi entregue ao impugnante, não havendo cerceamento ao seu direito de defesa.

Nesses termos, julgou inteiramente procedente a autuação.

Inconformado, o contribuinte interpôs o Recurso Voluntário de fls. 176/192, suscitando preliminar de nulidade do Auto de Infração por vício de motivação e cerceamento ao direito de defesa. Aduz, em síntese, que, a partir da análise do Auto de Infração, percebe-se que inexiste uma mínima descrição dos fatos que teriam embasado a exação, sendo impossível responder aos seguintes questionamentos: a) Qual é o montante da base de cálculo que teria extrapolado o limite legal?; b) Qual a composição desse montante? Seriam que componentes do custo de produção? Perdas durante o processo produtivo? Custos indiretos, relacionados à manutenção da planta? Nenhuma das opções anteriores?; c) A que transações, especificamente, o crédito glosado se relaciona?; d) Durante o processo de fiscalização, o recorrente somente forneceu informações relativas a uma de suas fábricas (Sergipe). Qual a origem das informações consideradas para os demais Estados remetentes? Mera suposição?

Diz que, considerando-se exclusivamente o Auto de Infração, é impossível responder satisfatoriamente a tais questionamentos, ficando, em razão disso, caracterizada a nulidade contemplada no art. 18, IV, do RPAF.

Sustenta que os demais documentos que constam do processo não podem ser considerados para fins de suprir a nulidade arguida, pois, segundo entende, o dispositivo regulamentar invocado é

expresso no sentido de que os elementos essenciais da acusação devem fazer parte do Auto de Infração.

Afirma, ademais, que, mesmo em se considerando os demais documentos, a autuação seria de qualquer modo nula, pois o autuante só teve acesso às informações atinentes à planta do estabelecimento industrial do Estado de Sergipe, efetuando o lançamento, entretanto, de operações de remessa de mercadorias originárias também da Paraíba, do Rio de Janeiro e de São Paulo. Aduz que não sabe como o autuante fez para efetuar o lançamento dos referidos Estados, o que impede o regular exercício de sua defesa e enseja a anulação do lançamento de ofício, a teor do art. 18, II, do RPAF.

Suscita a decadência do direito do Fisco de exigir o imposto lançado nesta autuação através do lançamento de ofício, requerendo a aplicação, à espécie, da norma do art. 150, parágrafo 4º, do CTN, pois os fatos geradores ocorreram no período de janeiro a outubro de 2002 e o recorrente somente tomou ciência da exigência em 20/12/2007.

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

Defende a inaplicabilidade da regra de decadência constante do COTEB, por entender que a matéria foi reservada à lei complementar federal, por intermédio de dispositivo constitucional expresso (art. 146, III, b), invocando, em reforço à sua tese, os entendimentos firmados nas Cortes Superiores sobre o tema, especialmente a Súmula Vinculante nº 08, do Supremo Tribunal Federal.

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

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

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

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

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

Aduz que a leitura do art. 13, da Lei Complementar 87/96, de maneira taxativa, como procedeu a JJJ, faria ruir toda a lógica de incidência do ICMS, que é a de tributar a expressão econômica de mercadorias e serviços.

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

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

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

- I. Ausência de comprovação da infração e diligência: Repete o argumento de que o autuante não teve acesso às informações sobre os Estados de SP, RJ e PB e de que, quanto ao Estado de Sergipe, a autuação está embasada numa planilha fornecida pelo recorrente, que não tem o mesmo valor probante de seus documentos contábeis, pelo que entende deva ser “cancelado” o lançamento de ofício. Pede, em atenção ao primado da eventualidade, que, se o auto não for integralmente cancelado, ao menos os lançamentos referentes a SP, RJ e PB o sejam. Requer, ainda, a realização de diligência para o fim de especificar quais operações têm origem nos mencionados Estados.
- II. Erro Material: Nesse tópico, diz que o autuante aplicou a todas as operações a alíquota de 17%, quando existem operações interestaduais que estão submetidas à alíquota de 7% (SP e RJ) e 12% (PB e SE).

Pugna pelo provimento do Recurso interposto.

A PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 201/202, firmado pela procuradora Maria Dulce Baleiro Costa, opinou pela rejeição da decadência suscitada, mediante a aplicação da norma contida no COTEB, bem como pelo improviso, no mérito, do Recurso interposto, tendo em vista a incidência das normas constantes da LC 87/96 e da Lei Estadual nº 7.014/96, que definem o custo de produção nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular.

Às fls. 210/213, há novo Parecer da PGE/PROFIS, desta vez firmado pela Procuradora Sylvia Amoêdo, também se pronunciando pelo Não Provimento do Recurso Voluntário ofertado.

Às fls. 217/218, esta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal deliberou, por Decisão não unânime, converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à INFRAZ de origem, para que os autuantes, a partir dos documentos fiscais recebidos pela empresa autuado:

1. Elaborassem novo demonstrativo “ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO TRANSFERÊNCIA”, inserindo uma coluna com o número do CFOP constante das notas fiscais emitidas pelo estabelecimento remetente das mercadorias objeto da autuação, operação por operação;
2. Caso constatassem a inclusão de operações que não se enquadrem na moldura jurídica do art. 13, §4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, a exemplo de operações internas e 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.), excluíssem do levantamento fiscal os créditos glosados a elas referentes; e
3. 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 fls. 221 e seguintes, respondeu à diligência solicitada, esclarecendo que teve que vincular a Planilha de Custo de Produção (Fábrica de Sergipe), doc. fls. 34 a 44, à Relação de Correspondência entre Código do Produto e Código Gerencial de Produção, fornecida pela Fábrica de Sergipe. Disse que elaborou novo demonstrativo contendo apenas as operações de transferências oriundas de estabelecimentos fabricantes, no qual indica como débito de imposto o valor de R\$256.628,28.

O autuado, ao se manifestar sobre o resultado da diligência (fls. 304/307), defendeu a insubstância da autuação, ao argumento de que o autuante manteve a exigência relativamente às operações com o CFOP nº 222, que corresponde ao atual CFOP 2152, e que os autuantes, no Auto

de Infração n° 206891.0012/08-3, “*deixaram claro que os critérios do lançamento tributário não seriam sustentáveis*”, consoante cópia de informação fiscal trazida ao processo.

A PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 316/317, diz que o argumento do autuado não pode prosperar, pois o CFOP n° 2152 não consta da autuação. Conclui pela procedência parcial do lançamento, no valor indicado pelos autuantes, em resposta à diligência solicitada.

Por conduto da Decisão de fls. 320, 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. 324, 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. 325/326, pela rejeição da decadência e pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário, nos termos do resultado da diligência.

VOTO VENCIDO (Quanto à preliminar de decadência)

Consoante relatado, o recorrente argui a decadência do direito do Fisco de promover o lançamento de ofício em análise, através do qual pretende-se cobrar o crédito fiscal de ICMS utilizado a maior em decorrência de erro na apuração da base de cálculo das operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, no período de janeiro a outubro de 2002.

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 legislativo 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 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.

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. 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".

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 (de janeiro a outubro de 2002), estando, portanto, o direito potestativo de constituir o respectivo crédito tributário, irremediavelmente tragado pela decadência (Auto de Infração lavrado em 17/12/2007, 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.

Tendo sido superada a decadência, adentra-se ao exame das demais matérias levantadas no Recurso Voluntário.

A preliminar de nulidade da autuação não merece acatamento. Ao revés do quanto sustenta o recorrente, o Auto de Infração contém todos os elementos necessários para a sua conformação como ato de lançamento. Dele constam, com clareza, a infração, o infrator o montante do tributo devido, tendo feito o autuante, ainda, extenso memorial de descrição dos fatos que ensejaram a lavratura do auto, esclarecendo pormenoradamente as operações tratadas neste feito administrativo e o motivo porque considerou errada a base de cálculo utilizada pelos Estados remetentes das mercadorias nas transferências interestaduais para o sujeito passivo.

A tese recursal de que não há no Auto de Infração propriamente dito elementos que permitam responder à lista de perguntas que formulou no Recurso Voluntário e que os demonstrativos acostados à peça inicial não podem ser utilizados para suprir tal falta, não encontra amparo na lei, nem tem coerência do ponto de vista jurídico.

Em primeiro lugar, não se poderia pretender que o preposto fiscal inserisse todos os demonstrativos e documentos que servem para demonstrar a ocorrência do ilícito tributário no próprio Auto de Infração, aqui considerado como as páginas iniciais do procedimento administrativo fiscal, e não o processo como um todo. Não há na legislação tributária qualquer dispositivo que imponha tal ônus, até mesmo porque bastante irrazoável.

Ademais, a legislação tributária do Estado da Bahia fala, por diversas vezes, que o Auto de Infração deve ser instruído com os documentos e demonstrativos necessários a demonstrar os fatos nele veiculados (v.g., art. 28, parágrafo 4º, II, do RPAF), deixando claro que tais elementos, servem, sim, para a formação do ato administrativo de lançamento.

No que concerne à alegação recursal de que o autuante somente teve acesso aos dados do custo produtivo da planta industrial de Sergipe, verifico que os novos demonstrativos elaborados pelo autuante (fls. 223/233), em resposta à diligência determinada por esta CJF, contempla apenas as transferências oriundas do Estado sergipano. Assim, se alguma irregularidade havia, ela já foi devidamente sanada, e o recorrente teve oportunidade de se manifestar.

Nas circunstâncias, não verifico a existência de quaisquer das nulidades listadas no art. 18, do RPAF, nem de cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, especialmente porque demonstrou, na defesa, no Recurso Voluntário e na manifestação à diligência, ter pleno conhecimento da acusação que lhe foi feita.

Rejeita-se, pois, dita prefacial.

No mérito, por questão de 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 o 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 nº 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.

A Decisão proferida pelo Estado de São Paulo (Decisão Normativa CAT 05/05), a toda evidência, não tem aplicabilidade no território baiano, nem deveria ter sido aplicada para operações de transferências realizadas entre os Estados da Bahia e de Sergipe. Deve prevalecer, repita-se, a base de cálculo fixada por intermédio de Lei Complementar específica, *in casu* a Lei Complementar nº 87/96. Pelas mesmas razões, os demais diplomas legais invocados, a exemplo da Lei nº 6.404/76 e do Decreto-Lei nº 1.598/77, não se aplicam à espécie, sobretudo por disciplinarem questões absolutamente alheias ao direito tributário ou tratarem de tributo diverso do ora analisado.

No que concerne ao CFOP nº 222, atualmente nº 2152, impende salientar que se trata do Código Fiscal de Operações e Prestações de Entradas de Mercadorias em transferência, para comercialização. Ou seja, o CFOP indicado pelo autuante em seu demonstrativo de fls. 223/233 não é aquele constante da nota fiscal de saída emitida pela indústria sergipana, mas, sim, o CFOP da entrada registrada pelo estabelecimento baiano. Logo, a simples utilização do CFOP nº 2152 ou 222 não afasta a glosa do crédito; tem-se que investigar, na verdade, se a operação de saída das mercadorias do estabelecimento industrial contemplam mercadorias fabricadas pelo remetente ou adquiridas de terceiro. Esse é o dado relevante para a autuação e o autuante foi categórico ao asseverar, em resposta à diligência que manteve a exigência apenas com relação às operações oriundas de estabelecimentos fabricantes.

Cabia ao recorrente infirmar o lançamento, mediante a apresentação das notas fiscais de saída emitidas pela fábrica de Sergipe demonstrando que não se tratavam de transferências de mercadorias fabricadas por tal estabelecimento, mas não fez, devendo, pois, prevalecer a acusação fiscal, até porque encontra respaldo nos autos.

Por derradeiro, não há qualquer erro material quanto à alíquota utilizada pelo auditor fiscal, pois, como bem pontuou a Junta de Julgamento Fiscal, “*restou comprovado que os valores indicados no levantamento fiscal foram apurados aplicando as alíquotas interestaduais corretas, após ter apurado mensalmente o valor do crédito utilizado a mais que o permitido pela legislação do ICMS, este valor foi transportado para o Auto de Infração com indicação de base de cálculo equivalente a 17%. Concluo que não houve aplicação de alíquota prevista para operações internas de 17% e sim, uma compatibilização dos valores dos créditos fiscais apurados e utilizados indevidamente com a indicação da alíquota de 17%*”.

Em suma, pode-se dizer 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.

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, os autuantes constataram que parte das operações de transferências foram realizadas por meio de estabelecimentos ATACADISTAS, 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 o 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.

Assim, deve ser mantida apenas a exigência fiscal relativa às transferências oriundas de Estabelecimentos Fabris, consoante resultado da diligência constante das fls. 221 e seguintes.

Ante o exposto, rejeito a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto, para reduzir o Auto de Infração para R\$256.628,28, consoante demonstrativo de fls. 222.

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 206891.0005/07-9, lavrado contra a **COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$256.628,28**, 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 e Valnei Sousa Freire.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de março de 2012.

FABIO DE ANDRADE MOURA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/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 - REP. PGE/PROFIS