

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0014/07-8
RECORRENTE - SADIA S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0253-04/08
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 13/06/2012

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0145-11/12

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DE MESMA TITULARIDADE. BASE DE CÁLCULO. 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 caracterizada em parte. Modificada a Decisão recorrida. Afastada a arguição de decadência. Decisão por maioria. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão proferida pela 4ª JJF - através do Acórdão JJF nº 0253-04/08 - após julgamento pela Procedência do Auto de Infração acima epigrafoado, lavrado para imputar ao sujeito passivo a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à estabelecida na Lei Complementar nº 87/96.

Em Primeira Instância, o julgamento proferido pela JJF inicialmente rechaçou a alegação de decadência, e no mérito, assim se pronunciou, in verbis:

“O autuado invocou a decadência dos fatos geradores relativos ao período autuado (01/01/2002 a 31/12/2002), por entender que extrapolou o prazo de cinco anos previsto no art. 150, § 4º do CTN, o que foi contestado pelos autuantes na informação fiscal.

Rejeito a preliminar de decadência suscitada tendo em vista que o lançamento de ofício foi realizado em 11/12/07 e o art. 150, § 4º do CTN, estabelece que:

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

...

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

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

Art. 107-B

§ 5º - Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5

(cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Assim, a legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, não podendo ser argüida a determinação do art. 150, § 4º do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação. Os créditos constituídos foram relativos ao exercício de 2002, ou seja, os fatos geradores ocorreram entre o período de 01/01/02 a 31/12/02 e só seriam desconstituídos se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/08.

Suscitou também a nulidade do Auto de Infração, sob o argumento de que o Fisco baiano descon siderou a legislação adotada pelas outras unidades da Federação o que no seu entendimento implica em infringência ao art. 142 do CTN, e dos princípios da reserva legal e da segurança jurídica, previstos nos artigos. 5º, II e 150, I da CF. Rejeito a nulidade pretendida, haja vista que o art. 155, II da Constituição Federal estabeleceu competências 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 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 Lei complementar.

No mérito, o Auto de Infração acusa a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo superior a estabelecida em lei complementar.

Saliento que na defesa apresentada o contribuinte não questionou os valores e quantidades levantados pela fiscalização que culminou na base de cálculo apontada na infração. A discussão em lide trata da não ocorrência dos fatos geradores e da legalidade em relação ao direito de utilização do crédito fiscal pago no Estado de origem.

Quanto à alegação defensiva de que o Estado da Bahia não pode estabelecer limite de crédito relativo ao imposto que foi destacado na nota fiscal, não pode ser acatado, 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 que a não permitida pela Lei, 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.

Ressalto que a Decisão contida no REsp 343.800-MG do STJ não pode ser abalizada como parâmetro para a questão deste processo, tendo em vista que aquela Decisão reporta-se a 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, não se tratando de vedação de crédito fiscal em decorrência de isenção ou não incidência.

Além do mais, convém ressaltar que o Supremo Tribunal Federal reformulou o seu posicionamento sobre a natureza jurídica da redução de base de cálculo, no sentido de considerar a redução da base de cálculo como uma espécie de isenção parcial do imposto, conforme decisões contidas no AI-AgR 449051/RS em 29/06/2006 e AI-ED 497755/PR em 13/12/2005 no qual o Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 174.478/SP, entendeu que não viola o princípio da não-cumulatividade a exigência de estorno do crédito do ICMS relativo à entrada de insumos usados em industrialização de produtos cujas saídas foram realizadas com redução da base de cálculo. Além disso, considerou que a referida redução corresponde à figura da isenção parcial, o que faz incidir, no caso, a regra constante do art. 155, § 2º, II, b, da Constituição Federal.

Relativamente ao questionamento defensivo de que a redação do art. 13, § 4º, II da LC 87/96 pode dar margem para ambigüidades e interpretações conflitantes, em relação às operações de transferências interestaduais, de que devem ser acrescidas outras rubricas de elementos de custo de produção, 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 (Dec. 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 daquele Estado Minas, teço as seguintes considerações.

Os autuantes contestaram os argumentos defensivos afirmando que conforme disposto na hierarquia das leis, 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 que nas operações de transferências interestaduais de mercadorias para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, a base de cálculo deve se restringir 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.

Esclareceram que expurgaram da base de cálculo das operações de transferências interestaduais gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), que foram computados indevidamente e que resultou em crédito superior ao previsto na legislação do ICMS.

Indicaram na informação fiscal, diversas decisões proferidas por Tribunais Administrativos (Conselhos) e de Tribunais Superiores (STJ), inclusive proferidas por este CONSEF, para reforçar o seu posicionamento de que nas operações em comento, a base de cálculo deve ficar adstrita à prevista literalmente na LC 87/96.

Da análise dos elementos contidos no processo, verifico que os autuantes:

- 1) Elaboraram demonstrativo de ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, composto de 668 páginas, contido no CD à fl. 8, cuja cópia foi fornecida ao autuado, tendo juntado ao processo (fls. 10 a 34) folha impressa da primeira e a última página de cada mês;*
- 2) Juntaram às fls. 49 a 66, a título exemplificativo, vias das notas fiscais emitidas pelo estabelecimento industrial localizados em Jundiá-SP; Toledo-PR; Concórdia-SC; Paranaguá-SC; Chapecó-SC e Maracanau-CE, de mercadorias transferidas para o estabelecimento do titular que é o estabelecimento autuado, localizado no Estado da Bahia;*
- 3) Acostaram às fls. 68/69, 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. 74 e 75, de um total de 208 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.*

Conforme dito inicialmente, o recorrente não questionou os valores apontados como devidos que foram apurados pela fiscalização, tendo questionado a forma como foi apurada a base de cálculo, que entende está em desacordo com a legislação do ICMS.

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, deve ser aplicada a regra contida no art. 13, § 4º da LC 87/96 (custo de produção, como definido na mencionada Lei).

Do ponto de vista da Ciência Contábil, entendo que é correta a interpretação manifestada na DN CAT-5/2005, conforme descrito nos itens 5 a 8, transcrito às fls. 74 e 75, ou seja:

- a) Com base nos Princípios Contábeis e dos métodos desenvolvidos pela Contabilidade de Custos, cada estabelecimento industrial deve desenvolver um sistema de custos adequado ao seu processo produtivo;*
- b) Uma vez apurado o custo de produção de um período, ao transferir unidades produzidas para outro estabelecimento do mesmo titular, do ponto de vista da Ciência Contábil, ocorre apenas um deslocamento de mercadorias, não gerando qualquer receita para se contrapor aos custos, logo, em tese, o valor atribuído às unidades transferidas, deve ser o mesmo que foi apurado no custo de produção;*
- c) No momento da realização (venda) é contraposto a receita com os custos (produção, frete, armazenagem, comercialização, etc.) para apurar o resultado. Este resultado é o que interessa para a Contabilidade, tendo em vista que produz uma variação, positiva ou negativa, gerando acréscimo ou decréscimo patrimonial, que deve ser mensurado, para atingir a finalidade objetiva da Contabilidade.*

Entretanto, nem sempre a legislação tributária acompanha os preceitos estabelecidos pela Ciência Contábil. Por exemplo, uma vez apurado o resultado, o lucro ou prejuízo apurado no período gera uma variação no Patrimônio da entidade, porém, a legislação do Imposto de Renda determina que, o resultado apurado deve ser ajustado pelas adições e exclusões, para apurar a base de cálculo do imposto de acordo com as peculiaridades da legislação. Logo, do ponto de vista da Ciência Contábil o lucro ou prejuízo apurado do período implica em aumento ou diminuição da situação patrimonial da entidade, porém esta variação patrimonial (+ ou -) apurada

com base nos Princípios Contábeis, não pode ser utilizada para apurar o Imposto de Renda a ser pago pela empresa, carecendo de ajustes determinados pela legislação do imposto.

As discrepâncias existentes entre a legislação tributária e os Princípios Contábeis que norteiam a prática contábil são tão significantes, que a Lei nº 11.638/2007 que alterou a Lei nº 6.404/76 estabeleceu que as eventuais alterações oriundas da legislação tributária ou legislações especiais, deverão ser mantidas em livros auxiliares, ou seja, não obedece aos mesmos princípios que norteiam a escrituração contábil.

Da mesma forma, do ponto de vista da Ciência Contábil, as operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos, em tese, não deveriam constituir hipótese de incidência do ICMS, visto que nestas operações não ocorre transferência de titularidade das mercadorias, porém, considerando que o ICMS é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, tributado na origem (em alguns casos, no destino), estas operações são tributadas com objetivo de promover a partilha do imposto entre os entes tributantes. Por sua vez, a Constituição Federal/1988, no seu art. 146, determinou que:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

...

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

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

Assim sendo, ao contrário do que concluiu no item 9, da mencionada DN CAT-05 (fl. 142) a interpretação da regra estabelecida no art. 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96, reproduzida no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96, na mensuração do custo, das operações de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, na apuração da base de cálculo do valor do ICMS, devem ser levados em conta, unicamente, os custos das matérias-primas, dos materiais secundários, da mão-de-obra e do acondicionamento, conforme textualmente dispõe:

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;

Entendo 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, objetivando promover uma justa partilha do imposto entre o Estado produtor e o Consumidor.

Saliento ainda, que conforme Decisão proferida pelo STJ no RE 707.635-RS/2004, a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à lei complementar. No presente caso, o disposto no 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 à mencionada LC. Caso se entenda ao contrário, cada Estado poderia interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, o que certamente geraria uma insegurança jurídica muito grande.

Enfatizo que este posicionamento (interpretação literal do art. 13, § 4º da LC 87/96), não é um posicionamento isolado, haja vista que conforme anteriormente apreciado, foi manifestado pelo STJ (RE 707.635-RS). Constatado que a restrição imposta pela LC 87/96, referente a matérias-primas, materiais secundários e de embalagem (acondicionamento), estende-se a outros dispositivos e diplomas legais (art. 2º da Port. 607/2006 da SUFRAMA; art. 3º do Dec. 6008/2006, bem como já foi manifestado em decisões de segunda instância deste Conselho), a exemplo do Acórdão CJP 210-11/04; CJP 409-11/03 e CJP 340-11/06.

Embora a empresa não tenha adentrado ao mérito da questão, constato que conforme demonstrativos juntados ao processo, relacionados na informação fiscal (fls. 187 a 220), 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, incluiu 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 com o Julgado, o sujeito passivo interpõe o presente Recurso Voluntário – fls. 241 a 270 - onde inicialmente reitera a sua alegação de decadência de parte do período autuado, com base na regra do §4º do art. 150 do CTN, ao tempo que alega que o §5º do art. 107-B do COTEB afronta o inciso III, “b”, do art. 146 da Constituição Federal, por dispor indevidamente sobre matéria reservada à lei complementar, no caso, o dispositivo do CTN citado.

Requer ainda em preliminar a nulidade do Auto de Infração por infringência aos princípios da reserva legal e segurança jurídica, pela não utilização da legislação do estado de origem das mercadorias, pois alega que estaria a distrito às suas regras, apurando assim, corretamente, o ICMS devido, cabendo ao Fisco baiano que se sente prejudicado pela lei estadual de outra unidade federada questioná-la perante a suprema corte, e não penalizar o contribuinte que cumpre a lei a que estava vinculado no momento das saídas das mercadorias.

No mérito, apresenta os seguintes argumentos, em síntese, já apresentados em sede defensiva, para que seja decretada a improcedência da autuação:

- I. que a autuação ofende ao princípio da não-cumulatividade ao vedar o crédito relativo à operação de origem das mercadorias, efetivamente pago pelo contribuinte, sendo pacíficas a jurisprudência e doutrina neste sentido, conforme julgado do STF e excertos de doutrina que cita e transcreve ementa;
- II. que apurou corretamente o ICMS nas transferências, como determina o inciso II, §4º do art. 13 da LC 87/96, qual seja o custo da mercadoria produzida, e que seguiu a legislação de origem, mais especificamente a do Estado de São Paulo, estado de origem da maioria das operações realizadas, e que expressamente determina através da Decisão Normativa nº 05/2005 os elementos que somados comporiam o custo das mercadorias, seguindo o entendimento de que a lei complementar o fixou de forma exemplificativa, assim como o fez o Estado de Minas Gerais, em seu regulamento do ICMX e através de resposta à consulta, a qual transcreve;
- III. que desta forma, os gastos com manutenção, depreciação de bens, amortização e inclusive os custos indiretos, como o frete, devem compor o preço de transferência, haja vista que tais fatores compõem o custo das mercadorias transferidas, ao contrário do entendimento dos autuantes;
- IV. que, apesar do seu processo produtivo se processar em 04 etapas distintas, que exemplifica, por uma questão de redução de gastos com controle não segrega os gastos referentes a fretes, manutenção, depreciação e outros, nas diversas fases produtivas, ou seja, estes gastos são apurados como um todo, desde o início do processo produtivo e, ao final, o custo de cada um dos itens citados é apurado globalmente, através da divisão dos gastos totais pela quantidade de produtos;
- V. que o conceito de custo de produção não é próprio do ICMS, mas sim do imposto de renda, que descreve em sua legislação cada um dos seus componentes, determinando, assim, que o compõem a soma dos custos de aquisição de matérias-primas, material secundário, mão-de-obra, embalagem, frete, manutenção, depreciação e outros custos.

A PGE/PROFIS, em seu opinativo de fls. 284 a 286, manifesta-se pelo não acolhimento da alegação de decadência, ao argumento de que se aplica ao caso a regra do §1º do art. 28 do COTEB, ressaltando ainda, que a fiscalização deu início aos trabalhos em julho de 2007, como se observa da intimação de fl. 40, e, da leitura do art. 150 do CTN, revela-se que o prazo decadencial se expira em 05 anos desde que a Fazenda Pública não se pronuncie, assim conclui que a intimação para

apuração dos valores recolhidos no exercício é, se sombra de dúvida, um pronunciamento do Fisco que revela que os fatos geradores em questão estão sob análise.

No mérito, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, consignando que, em relação às regras para apuração do custo de produção, a legislação aplicada no caso é a prevista tanto na LC 87/96, que estabelece as regras gerais do ICMS exatamente para dirimir divergências entre as leis estaduais, e a Lei nº 7.014/96, sendo que a referida lei está fundamentada na lei complementar e, por essa, razão, é perfeitamente aplicável e exequível, ademais o crédito fiscal lançado e glosado seria utilizado frente ao Estado da Bahia, motivo pelo qual o contribuinte deve se submeter às regras ditadas por esse Estado, que suportará o ônus do crédito.

Na assentada do julgamento, o presente PAF foi retirado de pauta e, posteriormente, submetido à pauta suplementar – vide fls. 287 a 291 – tendo a 1ª CJF deliberado pela conversão do processo em diligência para que os autuantes excluíssem do levantamento fiscal os valores relativos às mercadorias recebidas em transferências às quais não foram produzidas pelos estabelecimentos remetentes e que apresentassem planilha de custos, por unidade fabril, das remessas de mercadorias produzidas.

As fls. 295 e 296, consta o resultado da diligência solicitada, tendo os autuantes informado que elaboraram demonstrativo contendo apenas as operações de transferências oriundas de estabelecimentos fabricantes, no valor de R\$652.475,13 - fls. 297 a 434 - demonstrativo onde constam os custos por unidade fabril, e demonstrativo contendo custos de transferência dos estabelecimentos atacadistas, no valor de R\$15.894,38, informando, quanto a este último demonstrativo, que constataram que o custo da mercadoria produzida é equivalente ao valor da entrada mais recente, haja vista que nessas operações de transferência não existe valor agregado ou margem de lucro, que apenas se verifica nas operações de vendas.

Informam, ainda, os autuantes, que entendem deva ser mantida a autuação também quanto aos valores relativos aos estabelecimentos atacadistas, pois contraria o disposto na lei complementar.

Às fls. 481 a 495, consta manifestação do recorrente depois de cientificado do resultado revisional, onde reitera os argumentos já apresentados em sua peça recursa e ainda consigna que não devem ser acolhidas as conclusões dos autuantes na diligência fiscal efetuada.

À fl. 505, consta despacho da Coordenação Administrativa do CONSEF, encaminhando os autos à nova PROFIS para pronunciamento quanto à questão da decadência suscitada pelo recorrente.

À fl. 571, consta despacho do Procurador Geral do Estado, Dr. Ruy Moraes Cruz, no sentido de que não foi acolhida a tese de decadência, devendo ser mantido o entendimento anteriormente adotado pela PROFIS.

Em opinativo de fls. 574 e 575, a procuradora Maria Dulce Baleeiro Costa pronuncia-se da seguinte forma:

- I. que o entendimento da PGE/PROFIS é no sentido de que não se aplica a interpretação do STF ao caso vertente, podendo a lei estadual dispor sobre prazo decadencial relativamente aos seus tributos;
- II. que o art. 150 do CTN estabelece prazo decadencial de 05 anos para a homologação tácita dos tributos com lançamento por homologação, como é o ICMS, e que o marco inicial desse prazo decadencial é, em princípio, o fato gerador da obrigação tributária, porém a legislação baiana, respaldada em autorização legal - §4º do art. 150 do CTN - fixou o primeiro dia do exercício seguinte como o momento a partir do qual se deve iniciar o prazo decadencial;
- III. que parte da doutrina traz este entendimento, citando Paulo de Barros Carvalho (Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 2000, páginas 425-426) e a Decisão proferida pelo TRF- 4ª

Região – AMS 2000.04.01.147311/RS Rel. Des. Federal Maria Lúcia Luz Leiria, 1ª Turma.
Decisão 18/06/03, DJ 20/08/03 p.612.

Às fls. 508 e 509, consta petição dirigida ao Secretário da Fazenda requerendo a “...alteração do “status” cadastral da empresa para “Exigibilidade suspensa” e\ou “Débito garantido”, a fim de que possa ver assegurado seu direito à renovação da Certidão positiva de Débitos com feitos de Negativa”.

VOTO

Inicialmente, quanto à alegação de decadência arguida pelo sujeito passivo, de logo devemos rechaçá-la, comungando com o opinativo exarado pela JJF e pela PGE/PROFIS, diante da regra disposta na parte inicial do §4º do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN (“..Se a lei não fixar prazo à homologação...”), que serve de respaldo ao art. 107-B do Código Tributário Estadual – COTEB – Lei nº 3.956/81, que fixou como prazo inicial para contagem da decadência o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, 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

Registre-se que não paira sobre a referida norma qualquer pecha de inconstitucionalidade, além do que devemos esclarecer que a Súmula Vinculante nº 08 do STF - aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DOU de 20/06/2008 – que 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 que apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais em matéria tributária, não se aplica ao ICMS.

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.”.

Registre-se, ainda, que, 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.

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

O recorrente em verdade não questiona valores, mas centra sua discussão no sentido de que aplicou corretamente a base de cálculo nas operações de transferências de mercadoria entre os seus estabelecimentos, nos termos do inciso II do §4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, qual seja o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, proferindo entendimento de que devem

ser incluídas como custo de produção diversas rubricas, tais como depreciação e outros encargos, tais como amortização, manutenção, frete, etc.

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

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

Em obediência ao texto constitucional, a Lei Complementar nº 87/96, no §4º do Art. 13, fixou expressamente a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, trazendo três hipóteses de dimensão da materialidade do tributo, sendo útil ao nosso voto transcrever as duas primeiras, em relação às quais gira a controvérsia deste lançamento de ofício:

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

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

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

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

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

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

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

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

Assim, caso o remetente tenha destacado o ICMS em valor superior ao devido, incluindo como custo de produção, rubricas outras que não são exatamente as dispostas na lei complementar multicitada, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias dentro do limite legal estabelecido, consoante previsto no art. 93, § 5º, incisos I e II, do RICMS/97, abaixo transcrito:

“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”.

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

Em relação às alegações referentes aos preceitos contábeis, a JJF consignou corretamente que nem sempre a legislação tributária acompanha os preceitos estabelecidos pela ciência contábil, ressaltando que *“...As discrepâncias existentes entre a legislação tributária e os Princípios Contábeis que norteiam a prática contábil são tão significantes, que a Lei nº 11.638/2007 que alterou a Lei nº 6.404/67 estabeleceu que as eventuais alterações oriundas da legislação tributária ou legislações especiais, deverão ser mantidas em livros auxiliares, ou seja, não obedece aos mesmos princípios que norteiam a escrituração contábil”.*

Ainda consignou devidamente que *“...do ponto de vista da ciência contábil, as operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos, em tese, não deveria constituir hipótese de incidência do ICMS, visto que nestas operações não ocorre transferência de titularidade das mercadorias, porém, considerando que o ICMS é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, tributado na origem (em alguns casos, no destino), estas operações são tributadas com objetivo de promover a partilha do imposto entre os entes tributantes...”*, nos termos do art. 146, III, “a”, da Constituição Federal,

Ressaltamos, no entanto, que, como determinado na diligência de fl. 291, devem ser expurgados da autuação os valores relativos às operações realizadas pelos estabelecimentos remetentes que exercem a atividade atacadista ou não produziram as mercadorias transferidas, pois, neste caso, como a base de cálculo a ser utilizada é o valor da entrada mais recente da mercadoria (inciso II, §4º, art. 13, da LC 87/96), não há consonância com a acusação em que se fundamentou a autuação, ao contrário do entendimento externado pelos autuantes ao se pronunciarem em relação à citada diligência.

Registre-se, neste particular, que, embora afirmem os autuantes na citada diligência que o custo da mercadoria produzida é equivalente ao valor da entrada mais recente nas operações realizadas pelos estabelecimentos atacadistas, tal afirmativa não se encontra comprovada nos autos, não só porque não constam nos autos as notas fiscais recebidas por tais estabelecimentos e nem as planilhas de custos destes estabelecimentos para permitir tal constatação.

Do exposto, somos pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, modificando a Decisão recorrida para julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração epígrafado, reduzindo o valor inicialmente lançado para R\$652.475,12, conforme demonstrativo de fls. 297 a 434.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência)

Divirjo do entendimento firmado pela nobre Relatora quanto à prejudicial de decadência, e o faço com base nos seguintes fundamentos.

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.

Sucedem 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 transcrito:

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

Fala-se que a questão encontra-se definida quase que irreversivelmente porque, recentemente, foi editada a Súmula Vinculante nº 08, através da qual cristalizou-se o entendimento de que são inconstitucionais os arts. 5º, do Decreto-Lei 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 Michaelis, homologar quer dizer **“confirmar por sentença ou autoridade judicial ou administrativa; aprovar”**. Logo, o ato que é sujeito à homologação é o pagamento realizado pelo contribuinte; é ele que será verificado pela autoridade administrativa fiscal e, se estiver correto, será aprovado, confirmado. Não se homologa o lançamento feito pelo contribuinte, como entendeu a Junta de Julgamento Fiscal, até mesmo por ser discutível o chamado **“lançamento por homologação”**, vez que não se enquadra no conceito de atividade **“administrativa plenamente vinculada”** a que faz referência o art. 3º, do CTN.

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

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

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

a) no caso do pagamento parcial da obrigação, independentemente de encaminhamento de documentação de confissão (DCTF, GFIP ou pedido de parcelamento), o prazo de decadência para o lançamento de ofício da diferença não paga é contado com base no § 4º, do art. 150, do Código Tributário Nacional;

b) no caso de não pagamento, nas hipóteses acima elencadas (com ou sem o encaminhamento de documentação de confissão), o prazo é contado com base no inciso I, do art. 173, do CTN;

c) de qualquer sorte, nos casos em que a declaração foi prestada ou houve parcelamento, não haveria a necessidade de lançar o valor já declarado, mas sim apenas a diferença, o que se tem chamado de lançamento suplementar.

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

3233. Por exemplo, a Segunda Câmara dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, no Recurso nº 122924, em 16 de junho de 2004, decidiu que “(...) por força do princípio da moralidade administrativa, em

sendo a decadência hipótese de extinção da obrigação tributária principal, seu reconhecimento no processo deve ser feito de ofício, independentemente do pedido do interessado (...) Os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa amoldam-se à sistemática do lançamento por homologação, prevista no art. 150 do CTN, hipótese em que o termo decadencial tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador (...)”.

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

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

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

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

3738. É recorrente a fixação do dies a quo do prazo de decadência na data da ocorrência do fato gerador quando da antecipação do pagamento sem prévio exame da autoridade fiscal. Isto é, ainda que o recolhimento seja parcial, as diferenças são exigíveis, a partir do fato gerador da obrigação. Mas, e quando não se tem o pagamento antecipado? No Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 936380/SC, relatado pelo Ministro Castro Meira, matéria julgada em 19 de fevereiro de 2008, ementou-se, como segue:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. EXAÇÃO SUJEITA A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. ARTIGOS 150, § 4º, E 173, I, DO CTN. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. SÚMULA 7/STJ. 1. Se não houve pagamento antecipado pelo contribuinte, é cabível o lançamento direto substitutivo, previsto no artigo 149, V, do CTN, e o prazo decadencial rege-se pela regra geral do artigo 173, I, do CTN. Precedentes”.

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

“CONSTITUCIONAL, PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ARTIGO 45 DA LEI 8.212/91. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL: (A) PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, SE NÃO HOUVE ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO (CTN, ART. 173, I); (B) FATO GERADOR, CASO TENHA OCORRIDO RECOLHIMENTO, AINDA QUE PARCIAL (CTN, ART. 150, § 4º). PRECEDENTES DA 1ª SEÇÃO. 1. “As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social” (Corte Especial, Arguição de Inconstitucionalidade no REsp nº 616348/MG) 2. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o 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 prevista no art. 156, II, do CTN. Assim sendo, deve ser aplicada a máxima “*Ubi eadem est ratio, ibi ide jus*” (a mesma razão autoriza o mesmo direito), para que se conclua, sem sobressaltos, que o prazo decadencial, na espécie, iniciou-se na data da ocorrência de cada fato gerador, estando, portanto, o direito protestativo 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.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à preliminar de decadência, com voto de qualidade do presidente e, por unanimidade quanto ao mérito, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0014/07-8**, lavrado contra a **SADIA S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$652.475,12**., acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de Decadência) – Conselheiros(as): Sandra Urânia Silva Andrade, Denise Mara Andrade Barbosa e Rubens Bezerra Soares

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

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de maio de 2012.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – RELATORA

FÁBIO DE ANDRADE MOURA – VOTO DIVERGENTE
(Preliminar de Decadência)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. PGE/PROFIS