

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0017/08-5
RECORRENTE - UNILEVER BRASIL LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JJF nº 0306-04/08
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 11/07/2012

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0184-11/12

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. O crédito oriundo das transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa deve limitar-se ao valor do imposto calculado de acordo com as regras da Lei Complementar nº 87/96. Assim, a base de cálculo em tais operações corresponde ao custo de produção, assim entendido a soma da matéria-prima, do material secundário, da mão-de-obra e do acondicionamento. Infração caracterizada parcialmente, após a exclusão de valores referentes às operações de transferência de mercadorias realizadas entre estabelecimentos atacadistas. Modificada a Decisão recorrida. Não acatada a preliminar de decadência. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria. Afastada a preliminar de nulidade suscitada. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuida-se de Recurso voluntário interposto contra a Decisão que julgou Procedente a presente autuação, lavrada para exigir ICMS no valor de R\$ 69.545,22 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 a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

A JJF dirimiu a lide administrativa de acordo com os seguintes fundamentos, in verbis:

"Cuida o presente Auto de Infração da exigência de ICMS por utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar.

Antes, cabe tecer comentário acerca das preliminares invocadas pelo sujeito passivo:

I – Decadência. É instituto aplicado ao sistema tributário como forma extintiva de direito subjetivo da Fazenda Pública, constante numa relação jurídico tributária. Nasce em razão da omissão do sujeito ativo em proceder ao lançamento tributário. O prazo de decadência existe para que o sujeito ativo constitua o crédito tributário, não sendo atingido pela perda do direito de lançar. Os dois comandos vinculados normalmente à temática geral da decadência tributária foram trazidos pelo sujeito passivo, o do art. 173, I e o outro do art. 150, § 4º, ambos do CTN (Código Tributário Nacional), que o invoca a seu favor.

A rigor, o dispositivo que trata de decadência se expressa no art. 173, I CTN e prevê como marco inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. O art. 150, por sua vez, trata do lançamento por homologação. Seu parágrafo 4º estabelece o prazo para a prática desse ato, que é de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. Advertindo para a circunstância de que, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado considera-se definitivo o lançamento.

Nos lançamentos por homologação, em que haja antecipação de pagamento do tributo, aplica-se o exposto no art. 150, § 4º e o prazo para a decadência será de cinco anos a contar do fato gerador, exceto quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Não havendo pagamento antecipado pelo contribuinte, é cabível o lançamento direto (de ofício), previsto no art. 149, V, CTN, e o prazo decadencial rege-se pela regra geral do art. 173, I, CTN (RESP 445.137/MG agosto 2006).

Noutras palavras, não há falar em homologação tácita ou expressa, no período de janeiro/março de 2003, conforme defendido pelo autuado, tendo em vista que o que se homologa é a apuração feita pelo sujeito passivo com base na qual foi antecipado o respectivo pagamento e, no caso concreto, não houve antecipação, não havendo assim o que homologar, dando azo ao lançamento de ofício, como se verificou.

Por sua vez 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, tendo a legislação tributária do Estado da Bahia também fixado prazo para homologação do lançamento do crédito tributário, não pode ser arguido o prazo do comando homologatório estabelecido no art. 150, § 4º do CTN, que somente se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação, conforme reprodução do texto.

Art. 150

§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de 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.

Portanto, descabida a arguição de decadência por parte do autuado, uma vez que a decadência ocorrerá cinco anos contados do primeiro dia seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a teor do artigo 173, I, CTN, no caso, em 01.01.2008. Os créditos constituídos foram relativos ao exercício de 2003, ou seja, os fatos geradores ocorreram entre o período de 01/01/03 a 31/12/03 e só seriam desconstituídos se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/09.

Rejeito assim a preliminar de decadência suscitada.

II – Nulidade por falta de elementos estruturais: manifestação de vontade, motivo, objeto do ato e forma. Pugna o sujeito passivo pela nulidade do Auto de Infração tendo em vista o alegado equívoco na motivação da lavratura do Auto de Infração. Constato, no entanto, a existência dos elementos fundamentais na constituição do presente lançamento tributário, exatamente o oposto da reclamação defensiva. A infração questionada no Auto de Infração encontra suporte nas concretas transferências de produtos do Centro Distribuidor do autuado em São Paulo para outro estabelecimento localizado no Estado da Bahia e não no acórdão discutido do STJ (Superior Tribunal de Justiça). Portanto, ao contrário do que afirmou, os elementos constantes do processo demonstram a motivação da autuação. Além do mais, o Auto de Infração preenche os requisitos dos artigos 38 e 39, RPAF (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia) e o pedido não encontra amparo nas situações previstas no art. 18 do mesmo diploma.

Rejeito igualmente a preliminar de nulidade.

III – Erro na aplicação da alíquota, tendo sido aplicada alíquota de 17%, quando deveria ser 7%. Esta questão estará esclarecida melhor quando da apreciação de mérito. De toda sorte, não houve qualquer erro na aplicação das alíquotas, mas uma compatibilização dos valores dos créditos fiscais apurados, utilizados indevidamente com a mudança do mesmo valor do débito para o equivalente à alíquota de 17%, padrão no sistema da emissão de Auto de Infração na SEFAZ BA.

IV – Aplicação de multa desproporcional com caráter de confisco. A alegação de que a proporção da multa aplicada evidencia caráter de confisco, vedada em conformidade com o art. 150, VI CF 88, não pode ser acatada, uma vez que a multa indicada no presente Auto de Infração é legal, com previsão na Lei nº 7.014/96, em seu artigo 42. Além disso, não se inclui na competência deste órgão julgador declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual (art. 167, I, RPAF BA) ou mesmo apreciação de pedido de cancelamento ou redução de multa decorrente de obrigação principal, competência exclusiva da Câmara Superior deste CONSEF, a teor do art. 159, RPAF BA. No entanto, conforme indicado no Anexo do Demonstrativo do Débito (fl. 06), se atendida as condições estabelecidas no art. 45-A da Lei nº 7.014/96, a multa aplicada poderá ter redução de até 100%.

No caso em comento, a ação do Fisco foi dirigida à glosa de determinados valores que foram utilizados ao arrepio da legislação que rege o ICMS e que, portanto, não podem ser apropriados a título de crédito. Assim, tal questão foi abordada pelo autuado como em ofensa ao princípio da não cumulatividade e será apreciada mais adiante por se tratar de mérito.

Superadas as preliminares invocadas, passamos as discussões de mérito.

No mérito, o Auto de Infração exige ICMS relativo à utilização indevida de crédito fiscal decorrente de operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar.

Na defesa apresentada, o impugnante alegou resumidamente o que segue:

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

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

O cerne da questão é que a empresa efetuou transferências de estabelecimentos localizados no Estado de São Paulo para estabelecimento localizado na Bahia, utilizando como base de cálculo o custo de produção e a fiscalização entende que nas transferências para estabelecimentos do mesmo titular, a base de cálculo deve se restringir ao custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento (art. 13, §4º, II da LC 87/96).

Para aferir qual a base de cálculo utilizada nas operações de transferências do estabelecimento autuado, a fiscalização intimou a empresa para apresentar a composição dos custos de produção (fls. 32 a 34) e conforme cópia de e-mails juntados às fls. 87 a 90, tendo sido entregue a composição de custos referente ao exercício fiscalizado (2003), a fiscalização adotou os seguintes procedimentos:

a) Tomou como base os valores consignados nas notas fiscais de transferências relacionadas nos demonstrativos às fls. 13 a 25, apurou os custos unitários de cada produto consignado nas notas fiscais e procedeu as exclusões dos valores relativos a “outros custos, outras despesas e depreciação”;

b) Em seguida, aplicou a alíquota interestadual prevista de 7% sobre os valores que foram excluídos acima, apurando o montante dos créditos utilizados em cada mês pelo estabelecimento destinatário, considerado como utilizado indevidamente, relativo à tributação a mais na origem em decorrência de ter incluído na base de cálculo das transferências os valores dos “outros custos, outras despesas e depreciação”.

Pelo exposto, partindo-se do princípio que os custos de manutenção e depreciação, não integram a base de cálculo das transferências, o percentual apurado do custo de produção aplicado ao montante do débito gerado pelas transferências, pela interpretação literal do art. 13, §4º, II da LC 87/96, configura um valor de crédito utilizado a mais que o previsto no estabelecimento autuado.

Ponto relevante na lide é o entendimento do autuado de que tanto a depreciação como a amortização, por suas importâncias no processo produtivo, além de comercial, estão efetivamente agregados na atividade-fim do contribuinte e devem ser considerados custos da mercadoria. Os itens de reparo e manutenção, máquinas, veículos, equipamentos e instrumentos utilizados no estabelecimento da impugnante, configuram também elementos indispensáveis ao processo produtivo e de comercialização, cujos gastos respectivos se agregam ao produto final. De igual sorte, outras despesas ou gastos gerais de fabricação, são materiais intermediários e que devem fazer parte da base de cálculo do ICMS.

Defende o sujeito passivo que dada a sua imprescindibilidade, os componentes citados devem ser considerados insumos e integrantes do “preço do custo para transferência das mercadorias”, o que justifica o creditamento do imposto quando da entrada das mercadorias transferidas. E assim é a própria Constituição Federal que atribuiu à Lei Complementar 87/96 a responsabilidade de disciplinar o regime de compensação do imposto. As únicas possibilidades de estornos previstas no sistema tributário nacional ocorrem através das figuras da isenção, imunidade, não incidência e alíquota zero.

Diz enfim, que o atual texto Constitucional tendo em vista o princípio da não cumulatividade, possibilita ao contribuinte o aproveitamento pleno e irrestrito do crédito do imposto anteriormente pago, para sua compensação com o imposto por ele devido, descabendo ao fisco estadual fazer qualquer tipo de vedação ao crédito do ICMS. Insistindo ainda que esse mesmo texto constitucional buscou desonerar o produto nas operações intermediárias, de modo que a carga tributária recaia sobre o consumidor final.

Vejamos tais assertivas.

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

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

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

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

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

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

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

Com relação ao questionamento defensivo de que nas operações interestaduais de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado pertencente ao mesmo titular devem ser incluídos na base de cálculo quaisquer materiais incluídos na estrutura de custo, inclusive valores relativos à manutenção e depreciação, não o acatamos em função da existência de regras específicas determinadas no art. 13, § 4º, II da LC 87/96. Nessa hipótese, deve a base de cálculo ser limitada à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Logo, ao incluir outros componentes na base de cálculo que o não permitido pela Lei, o contribuinte gerou um débito fiscal superior ao que é previsto na legislação tributária e consequentemente um crédito fiscal suportado pelo Estado da Bahia, maior que o estabelecido na Lei.

A discussão aqui está centralizada na base de cálculo a ser corretamente utilizada nas transferências das mercadorias relacionadas nos demonstrativos de fls. 13/25.

A base impositiva constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário por conter a dimensão da obrigação quantificando o objeto da imposição fiscal. Relativamente às operações com mercadorias aplicam-se as regras da Lei Complementar 87/96 que, em comando da própria Constituição Federal diz caber à lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais definindo os fatos geradores e contribuintes (art. 155, § 2º, XII, "i" e art. 146, III, "a").

Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

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

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

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

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

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

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

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

Assim, nas operações interestaduais de transferências, sendo a definição da base de cálculo matéria reservada à Lei Complementar, não pode ser modificada por lei estadual, seja de São Paulo, seja de Minas Gerais ou da Bahia. Permitido fosse a cada Estado interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, importaria em grande insegurança jurídica e com prejuízos ao pacto federativo.

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

Logo, ao constituir base de cálculo de forma não prevista na mencionada LC respaldada, como sabemos, na Constituição Federal, o autuado assume o risco e a responsabilidade pela exigência do crédito tributário, além de suportar o consequente ônus financeiro. Ainda que tenha agido em cumprimento à orientação dada pela própria administração do Estado de São Paulo, a obrigação tributária existente com o Estado da Bahia deve ser preservada.

Nesse norte, na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do ICMS corresponderá a uma das três opções previstas no art. 13, § 4º, da Lei Complementar do ICMS.

No caso concreto, nas operações de transferências de mercadoria entre o Estabelecimento Fabricante remetente e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o custo da mercadoria produzida, e não o custo total, como insiste o autuado, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, matéria secundária, mão-de-obra e acondicionamento, segundo disposto no inciso II da norma supra citada. Tal regra de tributação não pode ser desprezada em função da imposição de outros diplomas legislativo, caso isto se admita, estaria descaracterizada toda a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual.

Ainda mais porque nas operações de transferência de mercadoria, apesar da circulação física, não se observa um negócio jurídico mercantil, não existe transmissão de titularidade. Apesar da circulação física não há circulação jurídica, porque a operação não foi realizada entre duas pessoas distintas. Em outras palavras, não houve a mudança de proprietário ou de possuidor. Não ocorrendo, portanto, a mudança de titularidade.

No entanto, tais transferências, são consideradas fatos geradores de ICMS, tendo em vista opção exercida pelo legislador das normas gerais. Com acerto, sobretudo, quando a mercadoria é transferida para estabelecimento do próprio remetente, mas situado no território de outra pessoa política (Estado ou Distrito Federal), em função da atual regra matriz do ICMS cuja remessa traz reflexos tributários às pessoas envolvidas no processo de transferência tanto o estabelecimento de origem com também para o estabelecimento de destino.

A partir de então fácil é o entendimento: desconsiderada a circulação na transferência interestadual de mercadorias de um estabelecimento para o outro do mesmo titular, não haveria tributação e, nesse caso, o Estado de origem nada poderia arrecadar. Em sentido contrário tributando em excesso, fora do contexto alinhavado pela LC 87/97, o Estado de destino seria prejudicado, porque teria que suportar um crédito fiscal maior. É o que acontece no caso concreto e que se combate com a lavratura do presente Auto de Infração.

É sabido que o ICMS é um imposto sobre o consumo, o encargo dele decorrente é, a final, suportado, pelo consumidor final. Produtor, distribuidor e comerciante se resolvem mediante o sistema de crédito do imposto

pago na etapa anterior (não cumulatividade). Mantido o entendimento do autuado, a lógica do ICMS estaria comprometida, uma vez que o Estado onde localizado está o consumidor final, tendo recebido transferência com valor a maior, deixaria de receber parcela do produto que lhe competia no sistema de repartição engendrado pelo ICMS.

Tal não bastasse, tal situação fere o pacto federativo que é princípio constitucional expresso (art. 18 e 60, § 4º, CF 88) - além do princípio da autonomia distrital - a não admitir que Estados e Distrito Federal se locupletem uns às custas dos outros.

Assim é que a Lei Complementar a sujeitar todas as pessoas políticas da Federação tem a função impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo do ICMS. Mesmo tendo a competência legislativa estadual, os Estados e Distrito Federal devem estrita obediência às regras gerais emanadas do texto complementar. Nessa política tributária é que o legislador procurou delimitar a base de cálculo nas operações de transferências, no caso em tela, 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.

Enfatizo que este posicionamento (interpretação literal do art. 13, §4º, II 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 Portaria 607/2006 da SUFRAMA; art. 3º do Dec. 6008/2006), bem como já foi manifestado em decisões de segunda instância deste Conselho, a exemplo dos Acórdãos CJF 210-11/04; CJF 409-11/03 e CJF 340-11/06.

Ressalto que, conforme apreciado no início deste voto, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual (art. 167 do RPAF/BA).

Por tudo que foi exposto, concluo que nas operações interestaduais de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado pertencente ao mesmo titular não podem ser incluídos na base de cálculo quaisquer materiais que façam parte da estrutura de custo, em função da existência de regras específicas determinadas no art. 13, § 4º, II da LC 87/96. Na hipótese, deve a base de cálculo ser limitada à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Não vislumbro também ofensa ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, uma vez que o próprio princípio encontra efetividade na LC que, ao disciplinar o regime de compensação, fixa os elementos necessários à operacionalização do sistema de abatimentos, que não significa alteração de direitos nem a concessão de privilégios para quaisquer entes da mesma federação, estabelecendo igualmente os critérios como ocorrerão as transferências interestaduais, de sorte que não se amesquinhe a sistemática do ICMS, o que o fez através do art. 13, §4º, II da LC 87/96, reproduzido no art. 17, § 8º, II, Lei nº 7.014/96 legislação na qual se fundamentou toda a ação fiscal.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração."

Inconformado, o sujeito passivo interpôs o Recurso Voluntário de fls. 225/274, suscitando preliminar de nulidade da autuação, ao argumento de que existe vício material em seu objeto, especialmente no que diz respeito à determinação da base de cálculo e à alíquota aplicável.

Argui, ainda, a decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário com relação à parte dos fatos geradores objeto do lançamento de ofício.

Alega que houve erro na utilização da alíquota de 17%, pois o correto seria aplicar as alíquotas de 7% ou de 12%, a depender do caso, uma vez que a autuação tem por objeto operações de transferência interestadual. Segundo o contribuinte, essa divergência nas alíquotas tornou impossível a conferência dos cálculos feitos pela Fiscalização, já que a discriminação e a fundamentação da autuação não coincidem com os critérios adotados, gerando, assim, insegurança.

Assevera que a multa aplicada é confiscatória.

No mérito, defende a impossibilidade jurídica de aplicação de penalidade decorrente da infração que lhe é imputada, com base no art. 2º, do Decreto-Lei nº 834/69, que diz: "*não será aplicada penalidade por diferença de Imposto sobre Circulação de Mercadoria devido nas transferências para estabelecimentos do mesmo titular em outro Estado, desde que contribuinte remetente, ou seu representante, tenha pago o tributo a um dos Estados, quer o de origem, quer o de destino*".

Sustenta que o referido Decreto-Lei está vigente, por ter sido recepcionado pela nova ordem constitucional e por não colidir com a legislação tributária infraconstitucional.

Em tópico denominado *Da classificação equivocada dos materiais glosados como não integrantes da base de cálculo para fins de transferência e do entendimento da fiscalização de origem*, alega:

- a) A regra do art. 13, §4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, visa a promover uma repartição de receitas entre os Estados e o Distrito Federal;
- b) Os componentes utilizados pelo recorrente na estrutura de custos dos produtos recebidos em transferência estão em conformidade com a legislação vigente que regula tais operações;
- c) Os componentes de custo estão diretamente ligados ao processo industrial e comercial dos produtos transferidos, ou seja, são produtos indispensáveis à atividade-fim do sujeito passivo, daí porque devem ser considerados insumos, integrando o preço de custo para transferências e gerando direito ao crédito por parte do destinatário das mercadorias;
- d) O insumo transcende a rubrica matéria-prima, englobando todos os materiais indispensáveis ao processo produtivo e que são empregados ou consumidos, direta ou indiretamente, no processo produtivo. Logo, equivocou-se a Junta de Julgamento Fiscal, ao desconsiderar tais elementos computados como custo pelo sujeito passivo;
- e) Discorre sobre as rubricas utilizadas na composição do seu custo de produção - depreciação, amortização, reparo, manutenção, outras despesas, fixas, semivariáveis e variáveis, e gastos gerais de fabricação - invocando, em respaldo à sua tese, a Decisão normativa CAT-5, do Estado de São Paulo;
- f) A Decisão da JJF representa violação à Lei Complementar nº 87/96 e à repartição de receitas tributárias entre os Estados da Federação.

Ao final, argui a inconstitucionalidade da vedação ao crédito independente da estrutura do custo de produção, tratando, nesse tópico, do princípio constitucional da não-cumulatividade aplicado ao ICMS, da possibilidade de análise de matéria de cunho constitucional em sede administrativa e da boa-fé do sujeito passivo.

Pugna, ao final, pelo Provimento do Recurso Voluntário.

A PGE/PROFIS, por conduto do Parecer de fls. 284/285, manifestou-se pela rejeição da decadência arguida e, no mérito, pelo não provimento do Recurso Voluntário, por entender que deve ser aplicada ao caso concreto a norma contida na Lei Complementar nº 87/96.

Através do despacho de fls. 290/291, esta Câmara deliberou pela conversão do julgamento do processo em diligência aos autuantes, para que fossem excluídos do levantamento fiscal os créditos glosados e que se referiam a operações internas e/ou transferências interestaduais com mercadorias que não foram produzidas pelos estabelecimentos remetentes. Além disso, foi determinado que os autuantes apresentassem planilha de custos de produção das mercadorias remetidas em transferência, por unidade fabril, de acordo com o art. 13, da Lei Complementar nº 87/96.

O resultado da diligência encontra-se às fls. 294/295, onde consta demonstrativo indicando apenas as operações de transferências oriundas de estabelecimentos fabricantes, cujo crédito utilizado indevidamente importa em R\$27.271,88. Os autuantes, na oportunidade, esclareceram que não há nenhuma irregularidade com relação às transferências oriundas de estabelecimentos atacadistas.

Sobre a diligência, o sujeito passivo manifestou-se às fls. 327/339, reiterando as matérias levantadas em sede de Recurso.

No despacho de fl. 343, o processo foi encaminhado à Procuradoria Geral do Estado, para manifestação acerca da decadência suscitada pelo sujeito passivo, em sua defesa e em seu Recurso Voluntário.

À fl. 344, 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. 345/346, pela rejeição da decadência. No mérito, a digna representante da PGE/PROFIS pronunciou-se pelo provimento parcial do Recurso apresentado, nos termos da diligência realizada pelos autuantes. Esse Parecer contou com a chancela da Procuradora Assistente, consoante se observa à fl. 349.

VOTO (Vencido quanto à preliminar de decadência)

A preliminar de nulidade da autuação não pode ser acolhida, pois, consoante se observa dos demonstrativos de fls. 13/26, os autuantes calcularam o montante de crédito indevidamente utilizado pelo sujeito passivo, a partir da análise do custo de produção apresentado no curso dos procedimentos de fiscalização. O valor do crédito de ICMS que os autuantes julgaram indevido, indicado no referido demonstrativo, corresponde exatamente ao montante de imposto lançado na peça exordial da autuação (R\$69.545,22).

A utilização da alíquota de 17% decorre de uma imposição do sistema emissor do lançamento de ofício, não caracterizando cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, uma vez que os demonstrativos que integram a autuação demonstram, com absoluta clareza, a metodologia aplicada pelos autuantes para apurar o montante de crédito indevidamente utilizado.

Inexiste, portanto, o vício alegado pelo sujeito passivo quanto à alíquota e à base de cálculo do presente Auto de Infração.

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

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

A análise do tema sob esse prisma faz enxergar que a decadência tem por finalidade precípua garantir a segurança jurídica. Ao impor que o credor exerça o seu direito dentro de determinado lapso de tempo, o ordenamento jurídico pretende extirpar do meio social a situação de instabilidade gerada pelo sentimento de ameaça sofrido por aquele contra quem o direito pode, a qualquer momento, ser apresentado.

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

Sucedendo que o legislador pátrio, ao definir os prazos decadenciais, nem sempre utilizou a 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. 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: 1 - 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 de outros Estados foi calculada em desacordo com as normas constantes da Lei Complementar nº 87/96.

Verifica-se, de logo, que o crédito fiscal lançado no conta-corrente do contribuinte não foi integralmente indevido, mas apenas uma parte sua, o que significa que a compensação feita entre créditos e débitos do ICMS estava, em parte, correta.

Ora, compensação é meio de pagamento, é modalidade de extinção do crédito tributário expressamente revista no art. 156, II, do CTN. Assim sendo, deve ser aplicada a máxima “Ubi eadem est ratio, ibi ide jus” (a mesma razão autoriza o mesmo direito), para que se conclua, sem sobressaltos, que o prazo decadencial, na espécie, iniciou-se na data da ocorrência de cada fato gerador, estando, portanto, o direito potestativo de constituir o respectivo crédito tributário quanto aos fatos geradores anteriores a junho de 2008, irremediavelmente tragado pela decadência (intimação ao Auto de Infração em 27/06/2008).

Ante o exposto voto pelo **acolhimento da decadência** suscitada pelo recorrente, para declarar extinto o crédito objeto deste lançamento de ofício, quanto aos **fatos geradores anteriores a junho de 2008**.

Vencido quanto à prejudicial de mérito, cumpre-me analisar as questões de fundo. E, cumprindo esse mister, por coerência e lealdade intelectual, valho-me da mesma máxima que invoquei ao tratar da questão da decadência: “Ubi eadem est ratio, ibi ide jus” (a mesma razão autoriza o mesmo direito).

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

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

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

(...)

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

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

Nesse contexto, é forçoso concluir que a legislação dos outros Estados da Federação não vincula o Fisco baiano, seja porque seu âmbito de atuação restringe-se ao território do ente político que a editou, seja porque em manifesto confronto com a disposição contida na Lei Complementar do ICMS.

Outrossim, a Decisão proferida pelo Estado de São Paulo (Decisão Normativa CAT 05/05) não tem aplicabilidade no território baiano, nem poderia ter sido utilizada pelo recorrente para as

operações interestaduais, cuja base de cálculo, repita-se, é fixada por intermédio de Lei Complementar específica, *in casu* a Lei Complementar nº 87/96.

Transportando a norma complementar para o caso concreto, pode-se constatar que o sujeito passivo incluiu na base de cálculo das operações de transferências oriundas de estabelecimentos fabris da mesma titularidade dos destinatários valores indevidos, relativos a amortizações, depreciações, reparos, manutenções, outras despesas, fixas, semi-variáveis e variáveis, gastos gerais de fabricação etc. Saliente-se que essas rubricas foram expressamente reconhecidas pelo sujeito passivo em seu Recurso voluntário.

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”.

Por oportuno, é válido registrar que a argumentação do sujeito passivo, quanto à finalidade da norma da Lei Complementar 87/96 que delimita a base de cálculo nas transferências interestaduais, longe de respaldar a improcedência do lançamento tributário, serve para confirmar a sua procedência. Isso porque, se o objetivo da norma é promover repartição de receita entre os Estados envolvidos na operação, a utilização de base de cálculo superior acaba por comprometer tal repartição de receitas, impondo ao estado de destino a absorção de um crédito superior ao efetivamente devido.

Em outras palavras, a liberdade para composição da base de cálculo nas operações de transferência representa fomento à guerra fiscal, e não medida de combate a esse problema tão nefasto ao desenvolvimento equânime dos Estados da Federação.

O mesmo ocorre com a diferenciação feita pelo sujeito passivo entre insumo e matéria-prima, dizendo que o primeiro é mais amplo e engloba todos os materiais necessários ao processo produtivo, consumidos ou empregados, direta ou indiretamente.

Ora, a Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 13, §4º, II, estabelece que a base de cálculo nas transferências de mercadorias industrializadas pelo remetente, entre estabelecimentos de mesma titularidade, deve corresponder ao custo de produção, assim entendido a soma da matéria-prima, da mão-de-obra, do material secundário e do acondicionamento. A norma faz referência à matéria-prima, conceito mais restrito, segundo o próprio recorrente, e não a insumo, grupo a que pertencem as diversas rubricas que o sujeito passivo confessou ter utilizado na composição da base de cálculo. Se a Lei fala em matéria-prima, e não em insumo, não poderia o sujeito passivo ter violado a disposição expressa para incluir rubricas que não se enquadram no conceito de matéria-prima.

No que concerne ao Decreto-Lei nº 834/69, entendo que o seu art. 2º não se aplica ao caso em comento, porquanto referido dispositivo estabelece: *“não será aplicada penalidade por diferença de Imposto sobre Circulação de Mercadorias devido nas transferências para estabelecimento do mesmo titular em outro Estado, desde que o contribuinte remetente, ou seu representante, tenha pago o tributo a um dos Estados, quer o de origem, quer o de destino”.*

Na hipótese vertente, o imposto lançado refere-se a crédito indevido utilizado pelo sujeito

passivo, e não a diferença de ICMS em operações de transferências para estabelecimento de mesma titularidade do remetente, como trata a norma transcrita.

Todas essas argumentações recursais, portanto, não podem ser acatadas.

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

Em virtude da diligência determinada por esta Câmara de Julgamento Fiscal, o autuante constatou que parte das operações de transferências foram realizadas por meio de estabelecimentos ATACADISTAS (fls. 294/295), daí porque, com relação a tais operações, não se pode acusar o autuado de descumprimento da norma acima mencionada, que trata da base de cálculo nas transferências oriundas, exclusivamente, de estabelecimentos fabris.

Ou seja, improcede, no particular, a acusação de que o recorrente utilizou indevidamente crédito fiscal decorrente de operações de transferência originárias de indústrias localizadas em outros Estados da Federação. E, em sendo improcedente esta acusação, é improcedente também essa parcela do Auto de Infração, até mesmo porque, quanto às operações oriundas de estabelecimento atacadistas, os autuantes afirmaram, expressamente, não haver qualquer irregularidade na base de cálculo das transferências interestaduais.

Com base em tais fundamentos, deve ser mantida apenas a exigência relativa aos créditos lançados a maior oriundos das transferências de mercadorias produzidas pelos estabelecimentos industriais remetentes, implicando a redução do valor lançado para **R\$27.721,87**, nos termos da diligência de fls. 294/295.

Por derradeiro, as arguições de inconstitucionalidade de normas e de confiscatoriedade da multa imposta nesta autuação, ao revés do quanto sustenta o recorrente, não podem ser apreciadas por este Conselho de Fazenda, a teor da vedação expressa constante do art. 167, I, do RPAF/99.

Ante o exposto, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso interposto, para julgar PROCEDENTE EM PARTE a presente autuação, reduzindo o valor inicialmente lançado para R\$27.721,87, nos termos da diligência de fls. 294 a 318.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência)

Em que pese o voto proferido pelo Relator, entendo que não se vislumbra a decadência suscitada pelo sujeito passivo, diante da regra disposta no inciso I do artigo 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 repetida no artigo 107-B do Código Tributário Estadual (COTEB), aprovado pela Lei nº 3.956/81, abaixo transcrito, ao qual não cabe a este órgão julgador negar vigência, nos termos do artigo 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 não originais)

Por outro lado, a Súmula Vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal - aprovada na sessão plenária de 12/06/2008 e publicada no DOU de 20/06/2008 –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.”

Enquanto não houver o pronunciamento específico do citado Tribunal, há que se entender que a referida Súmula não se aplica ao ICMS, embora ressalte que a questão deverá ser aprofundada no âmbito da Administração Tributária Estadual, diante:

1. da posição externada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN – que, por meio do Parecer nº 1617/2008, proferido após a edição da Súmula Vinculante nº 8 e em vista desta, expressamente adotou entendimento quanto à fixação do termo *a quo* do prazo decadencial comungando com o apresentado pelo recorrente;
2. do entendimento em sentido idêntico também adotado pela Procuradoria Estadual do Rio de Janeiro, mediante o Parecer CFS nº 02/2008;
3. do despacho exarado pelo Procurador Geral do Estado da Bahia, datado de 03/11/11, em resposta a Consulta por mim formulada, quando titular do cargo de Presidente deste Conselho de Fazenda Estadual, manifestando-se pela necessidade de elaboração de “*minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B, § 5º, do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazos estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN.*”

Ante o exposto, voto pelo não acolhimento da preliminar de decadência e, no mérito, acompanho o voto do ilustre relator pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

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 **206891.0017/08-5**, lavrado contra **UNILEVER BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$27.721,87**, 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): Denise Mara Andrade Barbosa, Maria Auxiliadora Gomes Ruiz e Rubens Bezerra Soares

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

Sala das Sessões do CONSEF, 01 de junho de 2012.

RUBENS BEZARRA SOARES – PRESIDENTE

FABIO DE ANDRADE MOURA – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Preliminar de Decadência)

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – VOTO VENCEDOR
(Preliminar de Decadência)

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS