

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0013/07-1
RECORRENTE - UNILEVER BRASIL LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0261-04/08
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 27/11/2012

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0356-11/12

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. Decisão por maioria. Afastada a preliminar de nulidade suscitada. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou o Procedente o presente Auto de Infração, lavrado para exigir o ICMS de R\$59.694,90, referente ao exercício de 2002, em razão da utilização indevida de crédito fiscal nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, ou seja, nas transferências recebidas de outras unidades, o autuado se apropriou de crédito fiscal com base de cálculo superior ao custo de produção, correspondente ao somatório de: matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra.

A Junta de Julgamento Fiscal decidiu a lide da seguinte forma, “*verbis*”:

Na defesa apresentada o autuado suscitou a nulidade do Auto de Infração, por diversos motivos:

- I. Não atende o disposto no art. 142 do CTN, pela falta dos elementos estruturais: manifestação da vontade, motivo, objeto do ato, finalidade e forma;*
- II. Erro na aplicação da alíquota, tendo sido aplicada alíquota de 17% ao invés de 7% ou 12%;*
- III. Aplicação de multa desproporcional, com caráter confiscatório.*

Com relação à primeira alegação, constato que o Auto de Infração descreve de forma clara a infração (utilização de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar), identificando o sujeito passivo, base de cálculo, tendo sido indicado os dispositivos regulamentares infringidos e tipificada a multa aplicada na forma prevista da lei. Dessa forma, o Auto de Infração preenche os requisitos estabelecidos nos artigos 38 e 39 do RPAF/BA (Dec. 7.629/99) e não contém vício material que conduza a sua nulidade nos termos do art. 18 do mencionado diploma legal.

Quanto ao argumento de que houve erro na aplicação da alíquota, constato que conforme explicitado pelos autuantes na informação fiscal, a exemplo do demonstrativo juntado à fl. 11, cuja cópia foi fornecida ao impugnante, após ter apurado mensalmente o valor do crédito de R\$8.334,11 utilizado a mais que o permitido

pela legislação do ICMS, este valor foi transportado para o Auto de Infração (fl. 3), com indicação de base de cálculo equivalente a 17%. Concluo que não houve aplicação de alíquota prevista para operações internas de 17% e sim, uma compatibilização dos valores dos créditos fiscais apurados e utilizados indevidamente com a indicação da alíquota de 17%.

No que tange ao argumento de que a multa aplicada é desproporcional e confiscatória, observo que a multa aplicada de 60% é prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, portanto é legal. Além disso, conforme indicado no Anexo do Demonstrativo do Débito (fl. 6), se atendida as condições estabelecidas no art. 45-A do mencionado diploma legal, a multa aplicada poderá ter redução de até 100%. De certa forma, a depender da atitude tomada pelo estabelecimento autuado perante a infração que lhe é imputada, pode não haver ônus da multa aplicada, ou ônus menor do que o percentual de 60% grafado no Auto de Infração. Com relação à alegação de que a multa de caráter confiscatório é inconstitucional, ressalto que de acordo com o artigo 167, inciso I, do RPAF/BA (Dec.7.629/99), não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual.

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 que:

- 1) Os valores glosados a título de manutenção, depreciação, amortização e outros, compõem custo de produção e entende 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 e que qualquer limitação ao crédito estabelecida em legislação infraconstitucional, fere o princípio da não cumulatividade do ICMS e é inconstitucional.*

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. 38 a 41) e conforme cópia de emails juntados às fls. 72 a 77, tendo sido entregue a composição de custos referente ao exercício fiscalizado (2002), a fiscalização adotou os seguintes procedimentos:

- a) Tomou como base os valores consignados nas notas fiscais de transferências relacionadas nos demonstrativos às fls. 10 a 34, apurou os custos unitários de cada produto consignado nas notas fiscais e procederam 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.

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, II 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 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.

Relativamente ao questionamento defensivo de que nas transferências interestaduais para estabelecimento da mesma empresa, deve ser incluída na base de cálculo os valores relativos a manutenção e depreciação, com base no ponto de vista da Ciência Contábil, faço as seguintes considerações:

- 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 é tão significativa, 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.

Da mesma forma, 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.

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 afirmou o defendente, a interpretação da regra estabelecida no art. 13, §4º, II da LC 87/96, reproduzido 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, para apurar a 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 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 à LC 87/96, de acordo com os seus interesses, o que certamente geraria uma insegurança jurídica.

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). Constato 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 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 o estabelecimento da empresa 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 correto o procedimento adotado pela fiscalização, expurgando da base de cálculo das transferências, os valores relativos à manutenção, depreciação, amortização e exaustão, apurando um crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário, suscitando a nulidade da autuação, sob o argumento de que existe vício material em seu objeto, especialmente no que diz respeito à determinação da base de cálculo e à alíquota aplicável, que deveria ser aquela correspondente a operações interestaduais e não a interna.

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.

Alega, ainda, a decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário com relação a uma parcela dos fatos geradores objeto do lançamento de ofício.

Por fim, argumenta 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 artigo 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 o seguinte:

1. a regra do artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96 visa a promover uma repartição de receitas entre os Estados e o Distrito Federal;
2. os componentes utilizados na estrutura de custos dos produtos recebidos em transferência estão em conformidade com a legislação vigente que regula tais operações;
3. os componentes de custo estão diretamente ligados ao processo industrial e comercial dos produtos transferidos, ou seja, são produtos indispensáveis à atividade fim de seu estabelecimento, daí porque devem ser considerados insumos, integrando o preço de custo para transferências e gerando direito ao crédito por parte do destinatário das mercadorias;
4. 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, considera equivocada a Junta de Julgamento Fiscal, ao desconsiderar tais elementos computados como custo por ele;
5. 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;

6. a Decisão da primeira instância representa violação à Lei Complementar nº 87/96 e à repartição de receitas tributárias entre os Estados da Federação.

Ao final, alega a inconstitucionalidade da vedação ao crédito independentemente 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, no Parecer de fls. 234 a 246, 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, excluindo-se da base de cálculo das transferências os custos de manutenção, depreciação, amortização e exaustão.

Esta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal deliberou, em pauta suplementar, pela conversão do julgamento do processo em diligência aos autuantes, para que fossem excluídos do levantamento fiscal os valores relativos a transferências interestaduais com mercadorias que não haviam sido 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 (fl. 251).

O resultado da diligência encontra-se às fls. 254 a 293, onde consta demonstrativo indicando apenas as operações de transferências oriundas de estabelecimentos fabricantes, cujo crédito utilizado indevidamente importou em R\$20.703,93. Os autuantes, na oportunidade, esclareceram que não foi constatada nenhuma irregularidade com relação às transferências oriundas de estabelecimentos atacadistas.

O sujeito passivo manifestou-se sobre o resultado da diligência às fls. 299 a 339, reiterando os argumentos apresentados em sede de Recurso.

No despacho de fl. 317, 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.

O recorrente se manifestou, mais uma vez, sobre a diligência realizada pelos autuantes (fls. 322 a 348), apresentando argumentos em relação a três infrações - quando este lançamento de ofício contém apenas uma imputação -, e se referindo a documentos cujas folhas não coincidem com estes autos. Sendo assim, tudo leva a crer que houve um equívoco na juntada da peça processual.

A PGE/PROFIS exarou Parecer pelo provimento parcial do apelo recursal *“com as exclusões dos valores relativos às mercadorias recebidas em transferência as quais não foram produzidas pelos estabelecimentos remetentes”*, nos moldes da diligência realizada.

Quanto à manifestação do contribuinte de fls. 322 a 348, o digno procurador ressalta que se trata de evidente equívoco, pois se refere a outra demanda.

O Parecer foi cancelado pela Procuradora Assistente, consoante o despacho de fl. 365.

Na sessão de julgamento, o Conselheiro Eduardo Ramos de Santana declarou-se impedido de discutir e votar neste processo administrativo fiscal, tendo em vista que atuou como julgador na primeira instância, nos termos do artigo 40, §§ 1º e 3º, do Regimento do CONSEF, aprovado pelo Decreto nº 7.592/99.

VOTO

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)

Além disso, a Lei nº 3.956/81 (COTEB) estabelece, no artigo 107-A, inciso I, que *“O direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de 5 anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”*.

Sendo assim, o prazo legal para a constituição do crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos em 2002 se esgotaria em 31/12/07. Como este Auto de Infração foi lavrado em 14/12/07, não se encontravam decaídos os débitos relativos aos fatos geradores apontados na peça recursal.

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 de 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 das seguintes razões:

1. a 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. o entendimento em sentido idêntico também adotado pela Procuradoria Estadual do Rio de Janeiro, mediante o Parecer CFS nº 02/2008;
3. o 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.”*

Também não acolho a preliminar de nulidade da autuação, pois, consoante se observa dos demonstrativos acostados aos autos, 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\$59.694,90).

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.

No mérito, verifico que o crédito tributário que se pretende constituir 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.

Esta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal proferiu, recentemente, julgamento em processo oriundo de Auto de Infração lavrado contra este contribuinte, em situação idêntica e apreciando os mesmos argumentos recursais, no Acórdão CJF nº 0184-11/12, com voto da lavra do ilustre Conselheiro Fábio de Andrade Moura. Dessa maneira, valho-me de alguns excertos do voto exarado, porque espelha o meu entendimento a respeito da matéria:

“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."

Transcrevo, ainda, um trecho do voto proferido no mesmo sentido pela então Conselheira Sandra Urânia Silva Andrade, no Acórdão CJP nº 0176-11/12:

"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.

Ressaltamos, no entanto, que, como determinado na diligência requerida por esta CJF, 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. (grifos não originais)

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. (grifos não originais)

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\$286.777,21, conforme demonstrativo de fl. 424.”

No mesmo sentido, foram exaradas outras decisões deste Colegiado, podendo ser citados os

Acórdãos CJF nºs 0072-11/12 e 0082-11/12.

Por tudo quanto foi exposto, considero que deve ser mantida apenas a exigência relativa aos créditos lançados a mais oriundos das transferências de mercadorias produzidas pelos estabelecimentos industriais remetentes, reduzindo-se o valor lançado para R\$20.703,93, consoante o demonstrativo elaborado pelos autuantes e acostado à fl. 254 dos autos.

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário interposto, para julgar PROCEDENTE EM PARTE a presente autuação, reduzindo o valor inicialmente lançado para R\$20.703,93, conforme demonstrativo abaixo:

MÊS	ICMS DEVIDO (R\$)	MULTA
JANEIRO	2.588,12	60%
FEVEREIRO	3.325,25	60%
MARÇO	3.102,55	60%
ABRIL	1.489,49	60%
MAIO	1.801,64	60%
JUNHO	589,39	60%
JULHO	455,49	60%
AGOSTO	269,70	60%
SETEMBRO	1.683,23	60%
OUTUBRO	2.531,26	60%
NOVEMBRO	1.624,13	60%
DEZEMBRO	1.243,68	60%
TOTAL	20.703,93	

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência)

Divirjo do entendimento firmado pela nobre Relatora com relação à decadência arguida no Recurso Voluntário.

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

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

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

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

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

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

“Art. 150. (...)

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

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

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

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

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

(...)

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

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

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

Como dito acima, esse é o entendimento que prevalece no STF, *ex vi* do aresto a seguir 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 de outros Estados da Federação foi calculada em desacordo com as normas constantes da Lei Complementar nº 87/96.

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

Ora, compensação é meio de pagamento, é modalidade de extinção do crédito tributário expressamente revista no art. 156, II, do CTN. Assim sendo, deve ser aplicada a máxima “*Ubi eadem est ratio, ibi ide jus*” (a mesma razão autoriza o mesmo direito), para que se conclua 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 indicados na prefacial arguida pelo contribuinte, irremediavelmente tragado pela decadência.

Ante o exposto voto pelo **acolhimento da decadência** suscitada pela recorrente, nos termos em que suscitada no 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 **206891.0013/07-1**, lavrado contra **UNILEVER BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$20.703,93**, 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 Maria Andrade Barbosa, Maurício Souza Passos 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, 30 de outubro de 2012.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - RELATORA

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

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