

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0032/09-2
RECORRENTE - BATÁVIA S/A. INDÚSTRIA DE ALIMENTOS
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JF nº 0282-02/10
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 18/12/2012

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0388-11/12

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, definido como o custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais dos produtos fabricados pelo mesmo titular, entre estabelecimentos da mesma empresa, quando o remetente for o estabelecimento fabricante. Infração caracterizada. Rejeitada por maioria a preliminar de decadência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versa o caso de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo da relação tributária contra a Decisão proferida pela 2ª JF, através do Acórdão JF nº 0282-02/10, que julgou pela Procedência do Auto de Infração acima epigrafiado, lavrado sob a imputação de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida na Lei Complementar nº 87/96, para exigir ICMS no valor de R\$107.161,93, acrescido da multa de 60%, apurada no exercício de 2005.

Consta que foi efetuado o estorno de crédito de ICMS, no que concerne a parte referente ao Frete-CIF, incluso nas operações.

O autuado apresentou a sua peça impugnatória (fls. 301 a 308) e o autuante prestou a informação fiscal de praxe (fls. 349 a 357), seguindo-se a Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal, proferida por unanimidade de votos, dando pela Procedência do Auto de Infração (fls. 359 a 365).

Inicialmente, a JF observou que o autuado, albergado no que dita o § 4º do art. 150 do CTN, suscitou a decadência, sob o argumento de que os fatos geradores, relativos às exigências tributárias concernentes ao período de janeiro a dezembro de 2005, estariam atingidos pela decadência, haja vista ter sido regularmente intimado do Auto de Infração após cinco anos da ocorrência de todos os fatos geradores envolvidos no citado lapso temporal.

A preliminar de decadência foi rechaçada pela instância de origem com base nos fundamentos a seguir reproduzidos:

“Essa questão é deveras remansosa nesse Contencioso Administrativo, alvo de inúmeros acórdãos, em que reiteradamente é majoritariamente decidida sob o mesmo enfoque hermenêutico a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 0113/12-05, 0102/12-05, 0004-11/06 e 0009-12/08.

O Código Tributário Nacional permitiu que, através de lei, o ente federativo respectivo possa estipular uma outra contagem de prazo para aplicação dos efeitos decadenciais, conforme alinhado no §4º do art. 150.

A legislação do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento e, por isso, não é acatada a alegação referente à determinação do art. 150, § 4º, do CTN, que prevê: “se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador”.

O disposto no art. 107-A, I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, que em sua essência transcreve o art. 173, I do CTN, estabelece como prazo de decadência 5 anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim, os fatos geradores ocorridos no exercício de 2005 só seriam atingidos pela decadência a partir de primeiro de janeiro de 2011 e as medidas preparatórias para o lançamento, bem como a ciência do Auto de Infração ocorreram ainda no exercício de 2009, em 22 de dezembro de 2009, não havendo, portanto, a extinção do direito da fazenda pública de exigir o crédito tributário, relativo aos fatos geradores do exercício de 2004.

É importante lembrar que este órgão não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como não lhe cabe competência para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167 do RPAF/BA.”

Adentrando ao mérito da causa, atinente à exigência do ICMS em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal, por aplicação de base de cálculo superior à prevista em Lei Complementar, a Junta assim se posicionou:

“No mérito, o sujeito passivo pugna pela improcedência da autuação, alegando que na composição da base de cálculo foram utilizadas as rubricas previstas na legislação para a operação de transferência interestadual para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Relaciona os componentes do custo de transferência, sob a justificativa de tratar-se de elementos indispensáveis, concluindo que tem o direito de transferir o bem pelo custo contábil que entendeu pertinente.

Assim, pelo que se vê, o escopo da ação fiscal foi a glosa de determinados valores que foram utilizados na determinação da base de cálculo para fins de apuração do crédito fiscal apropriado, nas operações de transferências interestaduais, por entender a fiscalização que sem amparo legal.

Na análise das peças processuais, verifico que o trabalho fiscal foi realizado apurando a base de cálculo de acordo com a prescrição contida no art.13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, que estabelece que nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, a base de cálculo deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.

Os autuantes detectaram que o autuado, nas operações de entradas de mercadorias industrializadas em transferência interestadual, fez a inserção da parcela do frete denominado “frete CIF” quando da composição da base de cálculo do ICMS, pois, conforme apontam os autuantes, está consignada nas notas fiscais da mesma a expressão frete pago pelo emitente (código “I”), i.e., o valor do frete está incluso no “preço” da mercadoria.

Para apurar o valor do frete que estava embutido no custo das mercadorias, objeto de transferência, os autuante utilizaram declarações da própria empresa autuado – mencionadas no índice deste PAF. Com base no valor fornecido pela própria autuado, foi encontrado o percentual e o respectivo valor do ICMS que foi estornado, de acordo com os demonstrativos e planilhas (em meio eletrônico) mencionados no índice deste Auto de Infração.

Em consonância com os autuantes o procedimento adotado pelo autuado não tem amparo legal, visto que a parcela do aludido frete não é elemento de custo de produção. O Frete CIF, na operação de transferência, não é custo de produção, surge já na etapa de circulação, posterior, portanto, à de produção. É de evidente conclusão que, pelo simples fato de não ser parte integrante do custo de produção, não poderia compor a base de cálculo nas operações de transferência interestadual prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96.

As regras para o estabelecimento da base de cálculo do ICMS, devem ser trazidas a partir do texto constitucional. Este remete para a Lei Complementar, que traça as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à 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, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, § 8º, inciso 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".

Desta forma, considerando que nas operações interestaduais de transferências a definição da base de cálculo é matéria reservada à Lei Complementar, a mesma não pode ser modificada por nenhuma lei ou norma estadual. Permitido fosse a cada estado interpretar a LC 87/96 de acordo com os seus interesses, importaria em insegurança jurídica, além de implicar em prejuízo ao pacto federativo. O legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como sendo "o custo da mercadoria produzida", dando sua interpretação para o que significa este custo. Não foi dada liberdade ao intérprete para adotar conceito diverso ou para integrar o texto de modo a completar-lhe o sentido.

Assim, nas operações de transferências de mercadorias produzidas em um estado e remetidas para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, localizado em outra unidade da Federação, o tratamento a ser dispensado necessariamente deve ser aquele previsto na Lei Complementar.

Em suma, nas operações de transferências de mercadorias entre o estabelecimento fabricante remetente e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, matéria secundária, mão de obra e acondicionamento, segundo dispõe o inciso II do § 4º do art. 13 da LC 87/96. Tal regra de tributação não pode ser desprezada em função da imposição de outros diplomas legislativos, sob pena de se ver descaracterizada toda a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual. Assim, não há que se falar na inclusão nas operações realizada, com a cláusula CIF, o valor do frete como custo de produção, na previsão do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96. Cabe razão aos autuantes quando excluem essa parcela da base de cálculo prevista no aludido dispositivo legal. Tal despesa é operacional e surge apartada do custo de produção.

Cumprе salientar que, conforme Decisão proferida pelo STJ nº RE 707.635- S/2004, a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à lei complementar. No presente, o disposto no art. 13, § 4º, inciso II da LC nº 87/96 não pode ser modificado por lei estadual e muito menos por decisões normativas ou Pareceres, tendo em vista que são regras hierarquicamente inferiores à mencionada Lei Complementar. Caso se entenda o contrário, cada estado poderia interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, o que certamente geraria insegurança jurídica.

Enfatizo que este posicionamento (interpretação do art. 13, § 4º da LC 87/96), não é um posicionamento isolado, haja vista que, conforme anteriormente apreciado, foi manifestado pelo STJ (RE 707.635-RS). Constato que restrição imposta pela LC 87/96, referente a matérias-primas, materiais secundários e de embalagem (acondicionamento), estende-se a outros dispositivos e diplomas legais, bem como já foi manifestado em Decisão de segunda instância deste Conselho, a exemplo dos Acórdãos CJP 210-11/04; CJP 409-11/03, CJP 234/12-04 e CJP 340-11/06.

Entendo que o legislador, ao estabelecer regra limitativa e componentes do custo de produção para determinar uma base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular quis promover uma partilha mais justa entre os Estados produtores e consumidores, tendo em vista que o consumidor final é quem arca com o montante do ICMS pago em todas operações de circulação, cujos valores pagos em determinadas fases são compensados nas operações subsequentes.

Por tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento produtor situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadoria para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, incluiu valores não previstos na LC 87/96, uma vez que fez a inserção da parcela do frete denominado "frete CIF" quando da composição da base de cálculo do ICMS, conforme consta das notas fiscais a expressão "frete pago pelo emitente (código "I")", i.e., o valor do frete está incluso no "preço" da mercadoria".

Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a estabelecida no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior do que o previsto na legislação no estabelecimento remetente e um crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido, de acordo com o disposto no art. 93, § 5º, inciso II e com o art. 97, inciso VIII do RICMS/9. Infração caracterizada.

As informações trazidas pelo impugnante, quanto aos itens de custo (matéria prima; componentes diretos; embalagens; e mão de obra direta), sem qualquer discriminação do que está contido nestes itens, não oferecem materialidade suficiente para elidir a infração imputada, diante dos elementos trazidos pelos autuantes, especialmente em relação às indicações quanto ao frete CIF, incluídos no preço da mercadoria, constante das notas fiscais de transferências.

Ante o exposto, voto pela procedência do Auto de Infração."

Inconformado com a Decisão proferida em 1ª Instância, o sujeito passivo interpôs o presente Recurso Voluntário (fls. 374 a 382), através do qual, inicialmente, teceu considerações acerca da infração imputada, salientando ter sido surpreendido com o lançamento tributário constante do

Auto de Infração em discussão, o qual se reporta às operações de entradas ocorridas durante o ano de 2005, sob a acusação de que uma parcela de tais créditos não poderia ser utilizada, porquanto referentes a valores de frete sob a cláusula CIF.

Prosseguiu, suscitando a improcedência parcial da autuação, em virtude do instituto da decadência.

Aduziu que na impugnação foi requerida a exclusão dos valores exigidos com referência ao período de janeiro a março de 2005 (e não “*concernentes aos períodos de janeiro a dezembro de 2005*”, como consta do voto do relator no acórdão recorrido), considerando-se que a data da ciência do Auto de Infração se deu em 1.º de abril de 2010.

Destacou que o acórdão recorrido, após mencionar se encontrar a questão pacificada no Contencioso Administrativo da Bahia, asseverou fixar a legislação do Estado prazo à homologação do lançamento (art. 107-B da Lei nº 3.956/81 - Código Tributário do Estado da Bahia) e, por isso, não seria acatada a alegação referente à aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, previsorando o prazo de cinco anos, a contar do fato gerador da obrigação tributária, para que se processe a decadência.

De outra parte, afirmou que ao manter uma escrita fiscal de forma transparente, através de livros fiscais, documentos de informação e recolhimentos de ICMS sem prévio exame de autoridade administrativa, adotava procedimentos típicos do auto de lançamento, ou lançamento por homologação e, por tal motivo, se enquadrava perfeitamente na previsão do caput do artigo 150 do CTN, assim beneficiando-se do prazo de decadência previsto no § 4º do mesmo artigo, qual seja, cinco anos a contar do fato gerador, quando então se opera, automaticamente, o que se denomina “homologação tácita” dos lançamentos realizados pelo contribuinte.

Como suporte ao seu posicionamento, trouxe aos autos o voto do Ministro Luiz Fux, relator nos EDcl no AgRg no Recurso Especial Nº 466.779 - PR (2002/0117241-4), transcrevendo trecho, bem como ensinamentos do Consultor jurídico Hugo de Brito Machado.

Argumentou que a tese da decadência não foi aceita pela JJF em razão do § 5º do artigo 107-B da Lei nº 3.956/81 (CTB), o qual reproduziu, para asseverar que tal posicionamento se conflita com o CTN, a doutrina, a jurisprudência administrativa e do STJ, indagando se “*Pode uma unidade da Federação dispor que a decadência do direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício se opera de forma divergente do que consta no CTN?*”

Observou que se forem acatadas decisões de Tribunais Superiores, o recorrente tem a resposta já dada pelo Supremo Tribunal Federal, em diversas ocasiões, e que se tornou definitiva no julgamento do RE 559943/RS, tendo como relatora a Min. Carmen Lúcia, de cuja ementa transcreveu trecho.

Citou, também, o voto do Ministro Celso de Mello, destacando que o STJ proferiu corretíssimo julgamento ao declarar a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91, para concluir que diante de reiteradas decisões sobre o mesmo tema, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante nº 8, a qual reproduziu.

Arguiu a inconstitucionalidade da legislação estadual sobre a decadência, alegando que pelo princípio da receptividade a norma anterior sobre determinado assunto é recepcionada no que não seja incompatível com o novo sistema constitucional vigente.

Diante desse princípio, e em face do disposto no art. 146, III, “b” da Constituição Federal, a lei a que se refere o § 4º do artigo 150 do CTN só poderia ser de natureza complementar, concluindo na seguinte literalidade: “*Assim, se a União, o Estado, ou o Município quiser impor uma disposição legal tratando da decadência, conflitante com a norma do mesmo dispositivo do CTN, será ela considerada inconstitucional também em face do princípio da receptividade.*”

Em seguida, alegou a ausência de prova da inclusão do frete na base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais, asseverando que, pelo que consta do processo, os autores do ato fiscal

se basearam em informação da empresa a respeito dos valores pagos a empresas transportadoras de mercadorias, tendo por pressuposto uma operação de saídas de mercadoria sob a cláusula CIF, levando em conta os valores por quilo de mercadoria e desconsiderando outras variáveis que costumam compor o preço do frete, calculando-os da seguinte forma: $D = Q_m \times P_f \times A$, onde: D = Diferença (glosa) de ICMS exigível; Q_m = Quantidade de mercadoria entrada no estabelecimento em operação interestadual; P_f = Preço do frete por quilo de mercadoria; A = Alíquota do ICMS.

Afirmou que apesar de estar escrito nas notas fiscais que as operações eram CIFs, inexistia prova de que os valores dos fretes foram “acrescentados” aos valores dos custos das mercadorias para efeito de formulação da base de cálculo e que, a partir do demonstrativo que os Auditores juntaram ao Auto de Infração apontando as glosas de créditos, verifica-se que na composição dos custos das mercadorias transferidas foram incluídos os seguintes valores: Matéria-prima; Componentes diretos; Embalagens; Mão-de-obra direta, salientando que mesmo que do demonstrativo constasse um item relativo aos custos indiretos de produção, ainda assim não se poderia proceder à anulação de créditos tal como constou do demonstrativo.

Ressaltou que se o valor do frete CIF não foi acrescentado a qualquer um dos itens de custos, como visto, e se o valor da saída da mercadoria não era superior à soma dos itens de custos, como demonstrou, o seu valor não poderia ser excluído para efeito de formulação da base de cálculo.

Para comprovar que houve a inclusão do frete na base de cálculo, os autores do lançamento deveriam ter juntado um demonstrativo confrontando os seguintes valores: - custos das mercadorias transferidas x valores das transferências.

O recorrente apresentou tal demonstrativo na impugnação, nele se encontrando comprovado, para a quase totalidade dos itens das notas fiscais, que os valores unitários das mercadorias que entraram na filial da Bahia eram inferiores aos valores dos seus custos totais de produção (incluindo nestes os custos indiretos).

Finalizou, requerendo que fosse conhecido o Recurso e lhe dado provimento para:

- a) *“Declarar a nulidade parcial do Auto de Infração, por decadência do direito de exigir os créditos tributários relacionados com os meses de janeiro a março de 2005;”*
- b) *“Considerar totalmente improcedente o lançamento fiscal, porque não está provado que o valor do frete CIF foi incluído na base de cálculo do ICMS nas transferências de mercadorias para o Estado da Bahia. Além do que, para a quase totalidade dos itens das notas fiscais os valores unitários das mercadorias que entraram na filial da Bahia são inferiores aos valores dos seus custos totais de produção.”*

Através do despacho de fl. 390, o processo foi encaminhado à Procuradoria Geral do Estado, para manifestação acerca da decadência suscitada pelo sujeito passivo, tanto na defesa, quanto no Recurso Voluntário.

O despacho do Procurador-Geral do Estado destacou que o entendimento consignado no Parecer PA-CMG-92-2009 não fora acolhido (fl. 392), sendo o processo devolvido à PROFIS para análise segundo posicionamento anteriormente adotado, o que se deu no Parecer de fls. 394/397, pela rejeição da decadência, por entender a ilustre Procuradora que “A lei estadual, no seu art.107 do COTEB, em conformidade com a previsão do parágrafo 4º do art. 150 do CTN, prevê o início do prazo decadencial com sendo o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador. Portanto, o prazo decadencial em relação aos fatos geradores de 2005 teve início em primeiro de janeiro de 2006.” A autuação foi lavrada em 22/12/2009, com ciência do sujeito passivo naquele ano de 2009, dentro do prazo legal.

Destacou que o recorrente efetuou transferências de mercadorias entre estabelecimento remetente fabricante localizado em outra unidade da Federação para estabelecimento filial localizado no Estado da Bahia, computando na base de cálculo a parcela do frete CIF, *ex vi* demonstrativos constantes dos autos e observações consignadas nas notas fiscais com o frete pago pelo emitente, valor do frete incluso no preço da mercadoria.

Aduziu que, em consonância com os termos dos art. 13, §4º, II, da Lei Complementar 87/96 e 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96, em se tratando de operações interestaduais de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo estaria limitada à soma do custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento e o valor do frete com a cláusula CIF representa uma despesa operacional e não custo de produção da mercadoria. Assim sendo o sujeito passivo incorreu em procedimento irregular ao inserir na base de cálculo parcela do frete CIF.

Concluiu, opinando pelo Não Provimento do Recurso Voluntário e, conseqüentemente, mantendo a Decisão recorrida.

VOTO (Vencido quanto à preliminar de decadência)

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte visando reformar a Decisão de 1ª Instância, que julgou procedente o Auto de Infração em epígrafe, relativo à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias, com base de cálculo superior ao custo de produção, correspondente ao somatório dos itens matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra, conforme estabelecido na Lei Complementar nº 87/96.

O sujeito passivo da relação tributária, no seu inconformismo, pugnou pela nulidade parcial do Auto de Infração, invocando a aplicação do instituto da decadência do direito do Fisco de exigir os créditos tributários relativos aos meses de janeiro a março de 2005, reiterando todos os argumentos apresentados na impugnação, com base no § 4º do art. 150 do CTN.

Sobre o tema, este relator já firmou seu posicionamento derredor da aplicação do instituto da decadência em processos similares e considerando a perfeita identidade da matéria analisada neste feito com a de outras autuações já apreciadas neste Colegiado, adoto por fundamento, para dissentir do julgamento de 1ª Instância, o Voto proferido no Acórdão CJF nº 0082-11/12, da lavra do eminente Conselheiro FÁBIO DE ANDRADE MOURA, o qual foi por mim encampado na oportunidade daquele julgamento, e que transcrevo a seguir:

(...)

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

Inicialmente, cumpre registrar que a decadência não é um instituto jurídico que tem por objetivo premiar o devedor, como muitos entendem; ao revés, a decadência visa 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.

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

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

'Art. 150. (...)

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

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

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

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

'Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

(...)

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

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

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

Como dito acima, esse é o entendimento que prevalece no STF, ex vi do aresto a seguir 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. Excluía-se do entendimento, entre outros, circunstâncias indicativas de fraude. Fraude e conluio suscitam a aplicação da regra do art. 173 do CTN.

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

do CTN, hipótese em que o termo decadencial tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador (...)'.

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

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

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

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

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

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

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

‘CONSTITUCIONAL, PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ARTIGO 45 DA LEI 8.212/91. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL: (A) PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, SE NÃO HOUVE ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO (CTN, ART. 173, I); (B) FATO GERADOR, CASO TENHA OCORRIDO RECOLHIMENTO, AINDA QUE PARCIAL (CTN, ART. 150, § 4º). PRECEDENTES DA 1ª SEÇÃO. 1. ‘As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social’ (Corte Especial, Arguição de Inconstitucionalidade no REsp nº 616348/MG) 2. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual ‘o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado’. 3. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação — que, segundo o art. 150 do CTN, ‘ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa’ e ‘opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa’ —, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes jurisprudenciais. 4. No caso, trata-se de contribuição previdenciária, tributo sujeito a lançamento por homologação, e não houve qualquer

antecipação de pagamento. Aplicável, portanto, a regra do art. 173, I, do CTN. 5. Recurso especial a que se nega provimento’.

39. E ainda, qual o caminho em face de inexistência de declaração e de pagamento? No Recurso especial 761908/SC, relatado pelo Ministro Luiz Fux, em julgamento de 5 de dezembro de 2006, ementou-se, entre outros:

‘13. No que pertine à segunda situação elencada, em que não houve entrega de GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social), nem confissão ou qualquer pagamento parcial, incide a regra do artigo 173, I, do CTN, contando-se o prazo decadencial quinquenal do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Desta sorte, encontram-se hígidos os créditos decorrentes de contribuições previdenciárias incidentes sobre pagamentos efetuados a autônomos e caducos os decorrentes das contribuições para o SAT. 14. Recurso especial conhecido parcialmente e, nesta parte, desprovido’.

40. Do que, então, emerge mais uma conclusão: o pagamento antecipado da contribuição (ainda que parcial) suscita a aplicação da regra especial, isto é, do § 4º do art. 150 do CTN,; a inexistência de declaração e pagamento justifica a utilização da regra do art. 173 do CTN, para efeitos de fixação do dies a quo dos prazos de caducidade, projetados nas contribuições previdenciárias. Isto é, no que se refere à contagem dos prazos de decadência. Tal concepção, em princípio, pode ser aplicada para todos os tributos federais, e não somente, para as contribuições previdenciárias.

(...)

49. Lembrando que nem toda a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, cuida somente de créditos tributários, e que, portanto, para efeitos daquela norma deve-se atentar à especificidade dos créditos, as observações aqui elencadas promovem síntese pontual, da forma que segue:

a) A Súmula Vinculante nº 8 não admite leitura que suscite interpretação restritiva, no sentido de não se aplicar - - efetivamente - - o prazo de decadência previsto no Código Tributário Nacional; é o regime de prazos do CTN que deve prevalecer, em desfavor de quaisquer outras orientações normativas, a exemplo das regras fulminadas;

b) apresentada a declaração pelo contribuinte (GFIP ou DCTF, conforme o tributo) não há necessidade de lançamento pelo fisco do valor declarado, podendo ser lançado apenas a eventual diferença a maior não declarada (lançamento suplementar);

c) na hipótese do subitem anterior, caso o Fisco tenha optado por lançar de ofício, por meio de NFLD, as diferenças declaradas e não pagas em sua totalidade, aplica-se o prazo decadencial dos arts. 150, § 4º, ou 173 do CTN, conforme tenha havido antecipação de pagamento parcial ou não, respectivamente; respectivamente; o prazo prescricional, ainda, e por sua vez, conta-se da constituição definitiva do crédito tributário;

d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;

f) para fins de cômputo do prazo de decadência, todas as vezes que comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação deve-se aplicar o modelo do inciso I, do art. 173, do CTN;

g) Para fins de cômputo do prazo de prescrição, nas declarações entregues antes do vencimento do prazo para pagamento deve-se contar o prazo prescricional justamente a partir do dia seguinte ao dia do vencimento da obrigação; quando a entrega se faz após o vencimento do prazo para pagamento, o prazo prescricional é contado a partir do dia seguinte ao da entrega da declaração;

h) A súmula em apreço, em princípio, qualificaria interpretação literal: todo o art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, estaria alcançado pela inconstitucionalidade. Porém, por tratar-se de matéria do mais amplo alcance público, o intérprete deve buscar resposta conciliatória, que não menoscabe expectativas de alcance de benefícios; principalmente, e do ponto de vista mais analítico, deve-se observar que há excertos do art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, que não seriam substancialmente alcançados pela Decisão do Supremo Tribunal Federal”.

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

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

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

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

Em suma, comungo das razões antes reproduzidas, do que resulta se consolidar o meu voto no sentido do PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário apresentado para, conseqüentemente, reformar a Decisão recorrida, na medida em que acolhida a decadência suscitada, nesse passo, declarado extinto o crédito objeto do lançamento de ofício para os fatos geradores ocorridos entre 1º de janeiro e 30 de março de 2005.

Ultrapassada a preliminar de aplicação da decadência, vencido o posicionamento por maioria de votos, passo a analisar o mérito da autuação, apresentando-se as razões recursais repetitivas daquelas já postas na impugnação, não tendo o autuado trazido à colação nenhum fundamento novo ou documento hábil capaz de modificar a Decisão farpeada ou afastar a imputação imposta.

Com efeito, a petição do Recurso se consubstancia na alegação de inexistência de prova da inclusão, pelo sujeito passivo, do frete na base de cálculo do ICMS, nas operações de transferências interestaduais, entre estabelecimentos da mesma titularidade.

Ocorre que consta do corpo dos documentos fiscais que instruíram a autuação, no caso as notas fiscais de transferência de mercadorias que deram entrada no estabelecimento autuado, a observação de ser o frete pago pelo emitente, “frete CIF”, o que conduz ao entendimento cristalino de que a despesa decorrente desse frete, encontra-se inclusa no preço das mercadorias objeto da transação, o que, para atendimento à legislação vigente, conduz a glosa desses valores (frete), na determinação da base de cálculo para fins de apuração do crédito fiscal apropriado, pelo estabelecimento adquirente, nas operações de transferências já referidas.

Assim, referente a tal item expurgado, confirma-se o entendimento de que, nas operações de transferências interestaduais de mercadorias para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, a base de cálculo deve se restringir ao somatório dos custos definidos no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, quais sejam, matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, inadmitindo qualquer outro tipo de custo, na interpretação literal do aludido dispositivo.

Com efeito, o dispositivo é claro, não comportando interpretação extensiva para 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 deixar a cargo do contribuinte a definição de qual Estado da Federação recolheria a maior parte do imposto devido.

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 Lei Maior.

A estipulação de base de cálculo diversa daquela 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, porquanto eivada de ilegalidade e inconstitucionalidade.

Assim, caso o remetente tenha destacado o ICMS em valor superior ao devido, 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 estabelecido no art. 93, § 5º, incisos I e II, do RICMS.

Convém ressaltar, ainda, que falece competência a este órgão colegiado para se manifestar sobre todas as arguições de inconstitucionalidades levantadas na peça recursal, nos termos do art. 167, I, do RPAF/BA.

Diante de tais considerações, apresentam-se improcedentes 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 estrita consonância com a LC 87/96, a qual especifica os custos de produção, como matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, consoante apuraram os autuantes nos autos, onde se encontram cotejados 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 frete (CIF), por não se enquadrar nas rubricas especificadas como custos de produção, de acordo com a delimitação estatuída no referido dispositivo legal.

Destarte, em face de tudo quanto acima exposto e com suporte no Parecer exarado pela Douta PGE/PROFIS e nos precedentes de julgamentos deste CONSEF, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto mantendo e homologando a Decisão recorrida para julgar PROCEDENTE o Auto de Infração epigrafado.

VOTO VENCEDOR (Quanto à preliminar de Decadência)

Em que pese o voto proferido pelo Relator, entendo que não se vislumbra a decadência suscitada pelo sujeito passivo, uma vez que o Auto de Infração foi lavrado em 22/12/09 em relação a fatos geradores ocorridos no período de janeiro a março de 2005, 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 NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente e, por unanimidade quanto ao mérito, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0032/09-2**, lavrado contra **BATÁVIA S/A. INDÚSTRIA DE ALIMENTOS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$107.161,93**, 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 Mara Andrade Barbosa, Eduardo Ramos de Santana e Rubens Bezerra Soares.

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

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de novembro de 2012.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Preliminar de decadência)

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

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS