

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0061/10-6
RECORRENTE - UNILEVER BRASIL LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 171-02/11
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 31.10.2013

3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0408-13/13

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. **a)** MERCADORIAS REMETIDAS POR ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS. Neste caso, deverá ser adotado, como base de cálculo, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, nos termos do art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96. Efetuada correção nos cálculos do imposto devido. Modificada a Decisão recorrida. **b)** PRODUTOS FABRICADOS PELOS PRÓPRIOS REMETENTES. Para fins de utilização de crédito fiscal de ICMS, nas transferências interestaduais dos produtos fabricados pelo mesmo titular, entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, assim definido em lei: o custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Afastada a preliminar de decadência. Decisão por maioria. Não acatada a preliminar de nulidade. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário contra a Decisão de primeira instância (Acórdão nº JJF 0222-01/11) que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir ICMS no valor de total de R\$357.037,69, em decorrência das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1 - Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, em operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, nos meses de janeiro a dezembro de 2005. Foi lançado imposto no valor de R\$ 269.874,48, acrescido da multa de 60%.

INFRAÇÃO 2 - Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, em operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, nos meses de janeiro a dezembro de 2005. Foi lançado imposto no valor de R\$ 87.163,21, acrescido da multa de 60%.

Consta no campo Descrição dos Fatos, entre outras informações, que a ação fiscal diz respeito à verificação da BASE DE CÁLCULO nas OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS oriundas de CENTROS DE DISTRIBUIÇÃO - ATACADISTAS (primeira infração), E DE FÁBRICAS - PRODUÇÃO EXCLUSIVAMENTE DO ESTABELECIMENTO REMETENTE (segunda infração), localizados em outras unidades da Federação com destino a FILIAL localizada neste Estado.

Após análise e saneamento dos autos e de rejeitar a arguição de decadência dos fatos geradores ocorridos de 01 de janeiro a 19 de dezembro de 2005, a 2ª JfF decidiu a lide da seguinte forma:

Afastados os argumentos denominados pela defesa de preliminares, passo a análise das alegações defensivas constates na terceira parte da impugnação, a qual foi denominada de III- DA IMPROCEDÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO. Neste capítulo a defesa trata de 5 tópicos, os quais denominou de: III. 1 - DOS VALORES INDEVIDAMENTE EXPURGADOS PARA EFEITO DE DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO; III. 2 - DOS EQUÍVOCOS DA FISCALIZAÇÃO QUANDO DA APURAÇÃO DO VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE - FALTA DE LIQUIDEZ E CERTEZA DA AUTUAÇÃO; III. 3 - DA CLASSIFICAÇÃO EQUIVOCADA DOS MATERIAIS GLOSADOS COMO NÃO INTEGRANTES DA BASE DE CÁLCULO PARA FINS DE TRANSFERÊNCIA E DO ENTENDIMENTO DA FISCALIZAÇÃO DO ESTADO DE SÃO PAULO; III. 4 - DA INCONSTITUCIONALIDADE DA VEDAÇÃO DO CRÉDITO INDEPENDENTE DA ESTRUTURA DE CUSTO e III. 5 - DA POSSIBILIDADE DE ANÁLISE DA MATÉRIA DE CUNHO CONSTITUCIONAL EM SEDE ADMINISTRATIVA.

Quanto ao tópico III.1 - DOS VALORES INDEVIDAMENTE EXPURGADOS PARA EFEITO DE DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO, pesar de tratar no tópico relativo a improcedência argüiu nulidade, entendo que não pode ser acolhido o pedido de nulidade e nem o de improcedência, pelas razões abaixo.

Para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS, no caso da infração 01, quando das transferências interestaduais de mercadorias remetidas pelo estabelecimento comercial para estabelecimentos outro estabelecimento comercial da mesma empresa, deverá ser adotado o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, definido no art. 13, § 4º, I, da LC nº. 87/96, norma esta reproduzida na Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, I, como também no art. 56, V, “a”, do RICMS/BA.

Portanto, é legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, uma vez que a 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, sendo que o comando contido no art. 13, § 4º, da Lei Complementar 87/96 é bastante específico para o caso em lide.

No tocante a no caso da infração 02, entendo que o argumento de defesa de que o conceito de custo de mercadoria é decorrente da ciência da contabilidade e deve considerar o custo de produção, compreendido como o somatório dos gastos com matéria-prima, mão-de-obra direta e quaisquer outros gastos fabris, como energia, depreciação, excluindo-se apenas os gastos cuja ocorrência seja imprevisível, devo salientar que, para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS, quando das transferências interestaduais de produtos fabricados e remetidos pelo estabelecimento industrial para estabelecimentos filiais da mesma empresa, deverá ser adotado o custo de produção, definido no art. 13, § 4º, II, da LC nº. 87/96, norma esta reproduzida na Lei nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, como também no art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, assim entendida como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, uma vez que a 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, sendo que o comando contido no art. 13, § 4º, da Lei Complementar 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.

Em relação ao tópico III. 2 - DOS EQUÍVOCOS DA FISCALIZAÇÃO QUANDO DA APURAÇÃO DO VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE - FALTA DE LIQUIDEZ E CERTEZA DA AUTUAÇÃO, pesar de tratar no tópico relativo a improcedência argüiu nulidade, entendo que não pode ser acolhido o pedido de nulidade e nem de improcedência, pois o critério adotado pelos autuantes é razoável. Na apuração dos valores relativos a infração 01, foi considerado o valor de última entrada do mês anterior e, quando ocorreram várias entradas na mesmo ida, foi apurado o valor médio dessas operações, para se terminar o valor da entrada mais recente da mercadoria.

Como bem ressaltaram os autuantes, que fizeram um paralelo como o que ocorre com a base de cálculo (BC) atinente ao custo da mercadoria produzida, primeiro se apura o custo (que é encerrado mensalmente). Quando a transferência é efetuada, sempre vai se buscar o custo do mês anterior, pois o custo é encerrado ao fim de cada período ou ciclo mensal. Da mesma forma ocorre com a base de cálculo sendo igual ao valor da entrada mais recente, pois, contabilmente, esse valor está registrado como sendo o da última entrada no estabelecimento. Como estamos nos referindo ao ICMS, cujo regime de apuração deste imposto é mensal, a legislação determina que seja feito um corte, de modo a fazer a apuração dos valores devidos ao Erário estadual.

Na situação ora analisada, quando ocorre uma transferência anterior do produto de uma filial para outra (mesmos titulares, no caso) com uma alíquota de 12% (por ex. de SC para SP). Na unidade de destino (SP) deve ser excluído o valor do ICMS incluso no produto à alíquota de 12%. Feito isso, encontra-se o valor (líquido) sem a tributação, portanto, momento em que se encontra o valor unitário do produto adquirido, que será contabilizado (na filial de SP) como valor da entrada mais recente da mercadoria ou do produto. Na operação posterior (transferência da unidade de SP para a BA), o autuado teria que transferir a quantidade de produtos utilizando o valor referente à última entrada (do mês anterior à saída, pois a apuração do ICMS sempre é mensal), com a inclusão da alíquota de destino SP/BA (7% - sete por cento). Obtém-se o valor unitário da base de cálculo de transferência e, quando multiplicado este valor unitário pela quantidade de produtos transferida, encontrar-se-á a base de cálculo correta, isto é, o valor de BC que deve ser empregado nas operações de transferência interestadual entre os mesmo titulares.

Devo destacar que a defesa não apontou e não comprovou que houve valores diferentes dos apurados pela fiscalização. Apenas alegou essa possibilidade, entretanto, nada comprovou. Bastaria a defesa ter apontado em qual ou quais valores teria ocorrido a suposta diferenças e comprovando mediante apresentação da nota fiscal correspondente. A defesa encontra-se de posse dos levantamentos efetuados pela fiscalização e de seus próprios documentos fiscais, fatos que possibilitou ao sujeito passivo apontar e apresentar os elementos de provas de sua alegação. Entretanto, assim não procedeu a defesa. Nesta situação, determina o Art. 142, do RPAF/99, “que a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária”.

Ressalta que o art. 123, do RPAF/99, assegura ao sujeito passivo o direito de fazer a impugnação do Auto de Infração, devendo a defesa ser acompanhada das provas que o contribuinte tiver, inclusive levantamentos e documentos referentes às suas alegações, haja vista que a simples negativa de cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de veracidade da autuação fiscal, conforme previsto no art. 143, do mesmo regulamento.

Relativamente ao tópico III.3 da impugnação, na qual a defesa alega que houve CLASSIFICAÇÃO EQUIVOCADA DOS MATERIAIS GLOSADOS COMO NÃO INTEGRANTES DA BASE DE CÁLCULO PARA FINS DE TRANSFERÊNCIA E DO ENTENDIMENTO DA FISCALIZAÇÃO DO ESTADO DE SÃO PAULO, também não pode ser acolhido, uma vez que para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais dos produtos fabricados pelo mesmo titular, entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, assim definido em lei: o custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, conforme determinação contida no art. 13, §4º, II da Lei Complementar 87/96.

Os gastos com os demais elementos de custo de produção, tais como manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, no caso em tela, resultando na cobrança do crédito indevido que foi tomado pelo estabelecimento destinatário das mercadorias, estabelecimento autuado.

Quanto ao entendimento da fiscalização do Estado de São Paulo, entendo que o mesmo não é capaz de elidir a autuação, pois aquele entendimento somente pode ser aplicado aos contribuinte daquela unidade da Federação. O Autuando, na qualidade de contribuinte do Estado da Bahia, deve atender a legislação baiana. Ademais, a Suprema Corte (STF) e o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já pacificaram o entendimento de que deve ser aplicado o princípio da legalidade tributária estrita (art. 97, IV, CTN), quanto à definição da extensão da base de cálculo dos impostos, de forma que o intérprete deve ater-se ao disposto na lei, não lhe sendo lícito, através de criativa construção hermenêutica, estender ou reduzir a base impositiva do tributo.

Entendo que não é lícito a um Estado ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações normativas internas, exclusivamente do ente federado interessado em obter maior parcela do ICMS, prejudicando os demais Estados da Federação, pois estaria ferindo o pacto federativo, em decorrência da interferência na repartição de receitas tributárias prevista na Constituição Federal, pois uma unidade federada receberia mais Recursos de ICMS e transferiria, de maneira inconstitucional, crédito de imposto para outro Estado, que, pelo princípio da não-cumulatividade, arcaria com o ônus de perceber uma parcela menor de tributos.

No que tange aos tópicos III. 4 - DA INCONSTITUCIONALIDADE DA VEDAÇÃO DO CRÉDITO INDEPENDENTE DA ESTRUTURA DE CUSTO e III. 5 - DA POSSIBILIDADE DE ANÁLISE DA MATÉRIA DE CUNHO CONSTITUCIONAL EM SEDE ADMINISTRATIVA, ressalto que o art. 167, I, do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração da mesma, razão pela qual me abstenho de manifestar a respeito. Este entendimento é passivo a nível do CONSEF.

Ressalto que observei, em relação a infração 01, que consta no Demonstrativo à folha 12 dos autos, resumo os débitos mensalmente, cujo valor total é de R\$290.125,56. O referido demonstrativo é o resumo os dados

apurados, nota a nota, nos demonstrativos às folhas 26 dos autos, acostado por amostragem pelos autuantes, estando os demonstrativos completos gravados no CD, fl. 10, todos entregues ao contribuinte.

Ocorre que os autuantes consignaram, de forma equivocada, o valor total da infração como sendo R\$269.874,48, portanto, valor inferior ao apurado nos demonstrativos acima citados.

Realizando uma análise dos valores mensais consignados no Auto de Infração e os apurados nas planilhas fiscais, temos os seguintes dados.

[...]

Portanto, nos meses de janeiro e maio os autuantes consignaram, respectivamente, R\$24.475,96 e R\$ 73.565,17, valores superiores aos apurados nos levantamentos fiscais, que foram de R\$24.470,16 e R\$63.532,42.

Assim, na infração 01, os valores relativos aos meses de janeiro e maio ficam retificados para R\$24.470,16 e R\$63.532,42, respectivamente.

Quanto aos demais meses, de acordo com o disposto no Art. 156, do RPAF/99, por encontrar-se evidenciado o agravamento da infração, represento à autoridade competente para instaurar novo procedimento fiscal.

Pelo acima exposto, a infração 01 restou parcialmente caracterizada no valor histórico de R\$269.874,48, conforme segue:

[...]

Quanto à segunda infração, pelo acima exposto, a mesma restou caracterizada, sendo mantido o valor original autuado.

[...]

Inconformado com a Decisão proferida pela 2ª JJF, o contribuinte interpõe Recurso Voluntário (fls. 254/307).

Após descrever as infrações que lhe foram imputadas e a Decisão da 2ª JJF, o recorrente argui a decadência da parte do crédito tributário referente a fatos geradores ocorridos no período de 01 de janeiro a 19 de dezembro de 2005 (cientificado da autuação em 20/12/2010), pois considera que a contagem do prazo decadencial se faz de acordo com o art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN), em obediência ao disposto no art. 146, III, da Constituição Federal, já que o ICMS é um tributo lançado por homologação. Ressalta que a autuação se refere a glosa de crédito fiscal e não a falta de pagamento de imposto. Sustenta que no caso em comento houve a decadência do direito de a Fiscalização estadual se insurgir com relação a parte das operações indicadas no Auto de Infração, haja vista que as mesmas já se encontram homologadas tacitamente. Para respaldar seus argumentos, reproduz dispositivos legais e cita doutrina e jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

Suscita a nulidade do Auto de Infração, sob o argumento de que houve erro quanto à alíquota aplicada no cálculo do suposto valor do ICMS creditado a maior. Explica que para operação de transferência interestadual aplica-se a alíquota correspondente de 7% ou 12%. Entretanto, no Auto de Infração foi aplicada alíquota de 17%, que é a prevista para as operações internas. Diz que a primeira instância não se pronunciou sobre essa questão abordada na defesa inicial. Afirma que não pôde conferir os cálculos feitos pelos autuantes, pois a fundamentação e a descrição constantes da autuação não coincidem com os critérios, notadamente a alíquota aplicada pela fiscalização. Assevera que esse fato acarreta a reforma da Decisão recorrida, para que se determine o cancelamento do lançamento tributário de ofício.

Sustenta que há impossibilidade jurídica de aplicação de penalidade, conforme o disposto no artigo 2º do Decreto-Lei nº 834/69 (transcrito). Afirma que o referido decreto-lei tem natureza de lei complementar e que suas determinações ainda são vigentes, já que a Lei Complementar 87/96 não tratou da matéria ora abordada, significando dizer que “as regras contidas nessa norma continuam em pleno vigor e em plena harmonia com o sistema tributário atualmente vigente”, conforme disposições do § 5º do art. 34 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). Assevera que, dessa forma, a multa indicada no Auto de Infração deve ser cancelada.

Referindo-se às Infrações 1 e 2, diz que na defesa inicial demonstrou por meio de uma análise lógica e sistemática da legislação que os expurgos efetuados pela fiscalização eram indevidos, porém a primeira instância se esquivou de enfrentar tal argumento. Prosseguindo, sintetiza o disposto no art. 13, I, § 4º, I, da LC 87/96, e diz que obedeceu às determinações contidas nesse dispositivo legal.

Afirma que a fiscalização ultrapassou os limites contidos nesse citado dispositivo legal, bem como nos demais regramentos pertinentes à base de cálculo do ICMS, para promover o "expurgo" de valores que, supostamente, integravam de maneira indevida a base de cálculo do imposto. Ressalta que a ausência de informações que atestem com segurança a origem dos valores expurgados da base de cálculo, a título de "despesas administrativas dos Centros de Distribuição (CD's), frete (CIF) etc.", demonstra a *"fragilidade e nulidade da peça acusatória"*, na medida em que *"sequer pode atestar se os valores expurgados efetivamente se referem a essas rubricas ou mesmo se estariam corretos já que não há como saber, por exemplo, o que seriam os valores a título de 'etc.', o fato é que nas operações autuadas não podem prevalecer os expurgos determinados pela r. Fiscalização"*. Seguindo essa linha de raciocínio, analisa com minúcia as determinações dos artigos 12, I, e 13, I, da LC nº 87/96, para afirmar que pela análise conjunta dos dispositivos indicados, não há que se falar na realização dos "expurgos" pretendidos pela fiscalização, em especial no que concerne ao frete, até porque a descrição dos "expurgos" contida na autuação (despesas administrativas e etc.) não permite identificar a origem desses valores, o que diz demonstrar a fragilidade da peça acusatória.

Explica que o disposto no art. 13, I, §4º, da LC 87/96, deve ser interpretado como um "valor de partida" para fins de determinação da base de cálculo em operações tais como as autuadas, sendo certo que essa determinação de valor de partida não implica descumprimento aos preceitos básicos da determinação da base de cálculo do ICMS, isto é, a exclusão dos itens previstos no art. 13, I, §1º, da LC 87/96. Assevera que a base de cálculo que adotou, nas transferências interestaduais oriundas de seus estabelecimentos atacadistas e industriais que não produziram as mercadorias, está de acordo com os preceitos legais extraídos de uma interpretação sistemática da LC 87/96.

Prosseguindo, passa a discorrer sobre os equívocos da fiscalização quando da apuração do valor da entrada mais recente. Diz que não possui respaldo legal a postura dos autuantes e da Junta de Julgamento ao buscarem elementos tendentes a justificar a autuação, ainda que tais elementos estejam desvinculados da realidade.

Novamente citando a norma legal (art. 13, I, § 4º, I, da Lei nº 7.014/96), frisa que a lei fala de "valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria" e não da "última entrada do mês anterior" ou ao "valor médio" dessas operações. Quanto ao valor médio adotado pela fiscalização, diz que nas situações em que ocorreram "várias entradas na mesma data", de igual forma, é notória a falta de liquidez e certeza da autuação, pois procedimento extremamente arbitrário para realização do levantamento fiscal que fundamenta a autuação, sem qualquer previsão legal. Afirmar que resta configurado *"nítido cerceamento ao direito de defesa do estabelecimento autuado, posto que, se o mesmo desconhece os critérios e metodologias adotados pela r. fiscalização ao apurar o crédito tributário, como poderá exercer plenamente o seu direito à ampla defesa e ao contraditório, assegurados pelo texto constitucional"*, representando vício de nulidade.

Discorre sobre arbitramento de base de cálculo, analisando as determinações do art. 148 do CTN e citando ensinamentos de Souto Maior Borges, para concluir que *"o procedimento de arbitramento adotado nos presentes autos para fins de determinação do 'valor médio das entradas mais recentes' é nulo de pleno direito visto que ausente o 'processo regular', concluído previamente à constituição das respectivas exigências"*.

Assevera que está equivocada a classificação dos materiais glosados pelo fisco na constituição da base de cálculo do imposto ora em questão. Argumenta que os componentes considerados na estrutura de custo dos produtos recebidos por transferências estão diretamente ligados ao

processo industrial, em conformidade com a legislação vigente que regula tais operações, integrando, portanto, o conceito de custo. Diz que dada a sua imprescindibilidade, os componentes citados devem ser considerados insumos e considerados como integrantes do “*preço do custo para transferência das mercadorias*” o que justifica o creditamento do imposto quando da entrada das mercadorias transferidas.

Destaca que é inegável a indispensabilidade de tais componentes para viabilizar sua atividade-fim, representada por todo o processo de industrialização e, portanto, todos os custos nele incluídos. Discorre acerca do entendimento do doutrinador Aliomar Baleeiro, que o conceito de insumo transcende a simples rubrica “matéria-prima”, vindo a se observar como algo muito mais amplo, isto é, todos os materiais indispensáveis ao processo produtivo e que são empregados ou consumidos, direta ou indiretamente, no respectivo processo.

Explica que os bens do ativo que são objeto de depreciação, independentemente de sua vida útil, tem importante função no processo produtivo e comercial e estão efetivamente agregados à atividade-fim do contribuinte e, se esses bens se agregam ao produto, a depreciação deles deve ser considerada como custo da mercadoria. Aduz que o mesmo ocorre com os valores computados a título de amortização.

Afirma que as outras despesas, que podem ser fixas, semi-variáveis e variáveis, gastos gerais de fabricação, incluem-se nestes conceitos os seus gastos como. bens diretamente relacionados ao seu produto final, e por isso imprescindíveis para a elaboração e comercialização dos produtos, são materiais intermediários que fazem parte da base de cálculo do ICMS.

Destaca que a base de cálculo adotada encontra-se em conformidade com o que determina a fiscalização do Estado de São Paulo por meio da Decisão Normativa CAT-5/05, cujo teor transcreveu, e que concluiu que o art. 13, § 4º da LC 87/96 não deve ser interpretado como a discriminação taxativa dos itens que integram o custo da mercadoria produzida e sim que cabe ao contribuinte apurá-lo em conformidade com os princípios contábeis e que cabe à fiscalização verificar a sua correção.

Assevera que, considerando tudo o que foi exposto, não resta dúvida que todos os componentes considerados pelo defendente integram a base de cálculo das mercadorias para fins de transferência interestadual, gerando direito ao crédito fiscal do imposto destacado e, dessa forma, deve ser cancelada a exigência fiscal.

E diante da Decisão recorrida de que não existiu qualquer violação ao princípio da não cumulatividade do imposto já que o direito ao crédito fiscal foi preservado, discorre sobre a inconstitucionalidade da vedação do crédito fiscal independentemente da estrutura de custo. Nesta linha, tece considerações sobre a LC 87/96 para afirmar que as formas exonerativas previstas no sistema tributário brasileiro são a isenção, a imunidade, a não incidência e a alíquota zero. Exemplifica que nas operações de transferências do Estado de São Paulo para Minas Gerais há destaque do ICMS a 12% e se revendida para o Ceará, fica reduzida para 7%. Assim, não pode haver qualquer restrição aos créditos fiscais na forma prevista em lei, devendo ser obedecida a sua hierarquia, com base no princípio da reserva legal. Discorre acerca da hierarquia das leis, sobre o princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS, cita o art. 155, II, §2º, da CF/88 e diz que a Carta Magna esgotou a equação deste princípio, não havendo espaço para reduções operadas pela legislação infraconstitucional. Transcreve farta doutrina atinente ao direito ao crédito de ICMS e ao princípio da não cumulatividade do imposto. Afirma que não pode haver qualquer restrição ao aproveitamento do crédito do ICMS destacado nos documentos fiscais, que deve ser deduzido dos valores do imposto gerado nas operações subsequentes que praticar.

Salienta que o atual texto Constitucional, quanto ao princípio da não cumulatividade, valeu-se o conceito de ‘crédito financeiro’, em substituição ao conceito do crédito físico, em decorrência da interpretação sistematizada do texto anterior. Diz que a legislação do ICMS foi aprimorada para

adaptar-se ao paradigma do IVA que possibilita ao contribuinte o creditamento pleno e irrestrito do crédito do imposto anteriormente pago, para sua compensação com o imposto por ele devido.

Afirma que o texto constitucional buscou não onerar o produto nas operações intermediárias, de modo que a carga tributária recaia sobre o consumidor final. Transcreve textos de autoria de diversos doutrinadores, para reforçar o entendimento de que pelo texto constitucional, nem a lei complementar, nem a lei ordinária estadual possui competência para estabelecer quais operações geram e não geram crédito e sim que é assegurado o direito de compensar o crédito do ICMS em todos os casos que a operação subsequente foi tributada pelo imposto.

Conclui esta linha de raciocínio, defendendo que qualquer limitação ao crédito estabelecida em legislação infraconstitucional, quer seja lei complementar, ordinária, federal ou estadual, fere o princípio da não cumulatividade do ICMS e é inconstitucional.

Diz que não há o que se falar em impossibilidade de análise da matéria de cunho constitucional em sede administrativa, sob a alegação de que se trata de matéria constitucional de competência exclusiva do poder judiciário. Transcreve parte do voto proferido pelo Juiz Luiz Fernando de Carvalho Accacio do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, nos autos do Processo DRT-5 nº 2293191. Acerca do assunto, faz outras citações, inclusive voto do conselheiro Antônio da Silva Cabral, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao relatar o Acórdão nº CSRF/0I-0866, DOU 12/06/90.

Ao finalizar, requer que, preliminarmente, seja reconhecida a decadência de parte do crédito tributário e que seja declarada a nulidade do Auto de Infração por ausência de liquidez e certeza. No mérito, solicita a reforma da Decisão recorrida, para que nada lhe seja exigido a título de imposto, multa e juros.

Ao exarar o Parecer de fls. 341 a 344, a ilustre representante da PGE/PROFIS afirma que a alegação recursal atinente à decadência suscitada não merece acolhimento, pois “*destituída de qualquer lógica jurídica*”, já que desconsidera a interpretação sistemática da norma entalhada no art. 150, §4º, do CTN, e sua interação com o disposto no art. 173, I, do CTN.

Explica que o art. 173, I, do CTN, prevê prazo decadencial de cinco anos, com três hipóteses de termo inicial. Na primeira (art. 173, I), regra geral, o termo inicial do prazo é primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, regra esta aplicável a toda hipótese de lançamento “de ofício” e “por declaração”. Quanto ao lançamento “por homologação”, há duas situações:

a) o sujeito passivo antecipou, efetivamente, o pagamento do tributo devido neste caso, não há que falar-se em decadência, posto que o lançamento será, inapelavelmente, homologado, seja, expressamente, pela autoridade competente, seja, de forma tácita, caso o Fisco deixe transcorrer “in albis” o prazo quinquenal para a homologação expressa, contado da data de ocorrência do fato gerador;

b) o sujeito não antecipou o pagamento (ou o fez a menor que o devido); neste caso, o termo inicial do prazo de decadência é o primeiro dia do EXERCÍCIO (fianciero; atualmente, coincide com o ano civil; Lei 4.320/64, art. 34) seguinte àquele em que o lançamento PODERIA ter sido efetuado. Atente-se, assim, para que, aqui, no caso em apreço, o prazo decadencial se aplica ao lançamento DE OFÍCIO que deve ser efetuado pela autoridade, à vista da omissão (ou do pagamento a menor) do sujeito passivo.

Salienta que o pagamento antecipado é o elemento essencial que caracteriza o lançamento por homologação, ou seja, sem a antecipação do pagamento não há que se falar em lançamento por homologação e, por conseguinte, não há o que ser homologado. E continua: “*Ora, fácil se entremostra que, o art. 150, caput, ao falar do momento em que ocorre o lançamento por homologação, que é quando a autoridade expressamente homologa a “atividade” do sujeito passivo, só autoriza a conclusão de que a “atividade assim exercida” é o pagamento antecipado.*” E, nesta esteira apresenta entendimento do jurista Luciano Amaro (Direito Tributário Brasileiro, São Paulo, Saraiva, 1997) e jurisprudência. Diz que, portanto, não há dúvida

que a falta de pagamento do imposto, como no caso em tela, desloca o linde decadencial para as determinações do art. 173, I, do CTN e não do art. 150, § 4º, do mesmo Código.

No mérito, afirma que a apuração do custo de produção para a adoção da base de cálculo do ICMS encontra-se prevista na LC nº 87/96, com autorização expressa da Constituição Federal, que estabeleceu expressamente quais parcelas compõem o custo da mercadoria nas operações de saídas interestaduais para estabelecimento de mesmo titular, conforme transcreve. Reproduz o art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96.

Pontua que o trabalho realizado pelos autuantes está lastreado em planilha de custo de produção apresentada pelo próprio recorrente, como informado no corpo do Auto de Infração, cuja base de cálculo foi apurada excluindo-se as parcelas que não compunham o custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, conforme previsto na LC 87/96. Aduz que as decisões proferidas pelo STJ e pelo STF, ambas indicadas no corpo do Auto de Infração, respaldam o trabalho realizado pelos autuantes, pois confirmam a reserva de lei complementar para a apuração da base de cálculo e a definição taxativa de custo da mercadoria, entendida como *a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento*.

Ao finalizar, opina pelo Não Provedimento do Recurso Voluntário.

Na sessão de julgamento, o então relator detectou, por amostragem, a existência de equívocos na apuração do custo unitário de algumas mercadorias, considerando a quantidade de mercadoria constante em cada embalagem. Dessa forma, decidiu a 3ª CJF converter o processo em diligência aos autuantes, para que fossem efetuadas as correções devidas no levantamento fiscal, caso efetivamente contivesse equívocos.

Em atendimento à diligência, fls. 352 a 354, os autuantes admitiram a existência de equívocos na apuração dos custos unitários em razão da quantidade de mercadoria em cada embalagem e, em consequência, efetuaram as devidas correções. Além disso, os autuantes ressaltaram que, em conformidade com decisões deste CONSEF, também efetuaram correção no sentido de definir e calcular o “valor correspondente à entrada mais recente” como sendo o “valor da última entrada”, anterior à “saída em transferência”.

Às fls. 355 a 369, anexaram aos autos cópia de parte dos novos demonstrativos e, à fl. 370, acostaram CD-ROM com a totalidade dos novos demonstrativos retificados.

Em decorrência dessas retificações, o valor devido passou para R\$ 201.255,02, conforme demonstrativo à fl. 355.

O recorrente foi notificado acerca do resultado da diligência, recebeu cópia dos novos elementos e teve o prazo regulamentar para pronunciamento (fls. 374 e 375).

Ao se pronunciar nos autos, fls. 378 e 379, o recorrente afirma que tinha demonstrada a existência de diversos erros cometidos pela fiscalização quando da lavratura do Auto de Infração, ao passo que a metodologia que o estabelecimento auditado tinha empregado estava em conformidade com a legislação aplicável.

Destaca que a autuação carece de liquidez e certeza quanto à apuração do valor da entrada mais recente, tendo sido esse fato comprovado com o resultado da diligência. Diz que embora os autuantes tenham efetuado ajuste no valor apurado, tais falhas da fiscalização configuram nítido cerceamento de defesa, pois desconhece os critérios e metodologia empregados pela fiscalização ao apurar o crédito tributário. Reitera que a falta de clareza das informações acerca dos critérios e metodologias adotadas na apuração dos valores representa um vício de nulidade do lançamento.

Referindo-se às correções efetuadas pelos autuantes quanto ao valor do custo unitário dos produtos em embalagens individuais e coletivas, frisa que mais uma vez fica comprovada a inconsistência da autuação, prejudicando, assim, o exercício do seu direito de defesa.

Diz que, dessa forma, resta comprovada a nulidade do Auto de Infração, por falta de liquidez e certeza da exigência fiscal.

Ao finalizar, reitera os termos do Recurso Voluntário e protesta pela juntada de documentos.

Os autuantes foram notificados acerca do pronunciamento do recorrente (fl. 378v), porém não trouxeram novos argumentos.

VOTO

Preliminarmente, o recorrente suscita a decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos durante o período de 01 de janeiro a 19 de dezembro de 2005, pois considera que a contagem do prazo decadencial se faz nos termos do art. 150, §4º, do CTN, já que o ICMS é um imposto sujeito ao lançamento por homologação, e que a autuação não trata de falta de recolhimento de imposto, mas sim de glosa de crédito fiscal.

Com o devido respeito, divirjo da tese defendida pelo recorrente, pois o termo inicial da contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. O art. 150, § 4º, do CTN, prevê que *“Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador”*. Contudo, a legislação tributária do Estado da Bahia, utilizando a permissão contida no § 4º do art. 150 do CTN, fixou o prazo de homologação em cinco anos a contar “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” (art. 107-A, I, do COTEB).

A homologação tácita, prevista no art. 150, § 4º, do CTN, só ocorre quando o imposto devido é lançado pelo sujeito passivo e pago dentro das condições previstas na legislação tributária. No caso em comento, os valores que estão sendo cobrados foram apurados mediante a realização de uma auditoria fiscal, que detectou a apropriação de créditos fiscais de ICMS a mais que a prevista na legislação, acarretando o recolhimento a menos do ICMS devido mensalmente. Essa parcela do ICMS que deixou de ser recolhida foi lançada de ofício e, portanto, em relação aos valores cobrados no Auto de Infração não houve o lançamento por homologação e, portanto, não se pode aplicar o previsto no art. 150, § 4º, do CTN, como pleiteia o recorrente.

Para os fatos geradores ocorridos durante o exercício de 2005, a Fazenda Pública tinha até o dia 31/12/10 para constituir o crédito tributário. No caso em tela, o crédito fiscal foi constituído em 13/12/10, quando foi encerrado o procedimento fiscal com a lavratura do Auto de Infração, tendo sido o autuado notificado do lançamento em 20/12/10. Portanto, não houve a alegada decadência.

O recorrente suscitou a nulidade do Auto de Infração, argumentando que foi equivocadamente utilizada a alíquota interna de 17% no lugar da alíquota interestadual de 7% ou de 12%. Diz que esse fato cerceou o seu direito de defesa.

Conforme foi bem explicado na Decisão recorrida, o imposto que está sendo exigido foi apurado corretamente conforme os demonstrativos que embasam a autuação, tudo em consonância com a alíquota interestadual cabível, não tendo sido aplicada a alíquota interna de 17%. Ao transportar os débitos apurados para o corpo do Auto de Infração, os valores corretamente apurados foram mantidos, porém, por exigência técnica do sistema automatizado emissor do Auto de Infração, consta nos demonstrativos de fls. 1/2 e 4 a alíquota de 17%. Dessa forma, ultrapasso essa preliminar de nulidade, pois não ocorreu o erro indicado na defesa e, em consequência, não houve o cerceamento de defesa.

Foi suscitada a nulidade da autuação, sob o argumento de que a multa indicada na autuação não poderia ter sido aplicada em decorrência do previsto no artigo 2º do Decreto-Lei nº 834/69.

Essa tese recursal atinente à aplicação do artigo 2º, do Decreto-Lei nº 834/69, não pode ser acatada, tendo em vista que, a teor do disposto nos artigos 146 e 155 da CF/88, foi delegada à lei

complementar as funções de fixar a base de cálculo do ICMS e de estabelecer normas gerais em matéria da legislação tributária, especialmente quanto a fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Por sua vez a LC 87/96 no seu art. 13, §4º, II, estabelece como a base de cálculo deve ser apurada nas transferências interestaduais. Ao proceder de forma diversa da prevista, fica caracterizada uma infração à legislação tributária vinculada à obrigação principal, cujo descumprimento acarreta a imposição da pena prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, não cabendo a este órgão julgador apreciar aspectos relacionados à constitucionalidade da legislação tributária estadual, a teor do disposto no art. 125, I, da Lei nº 3.956/81 (COTEB).

Antes de adentrar no mérito, observo que o recorrente afirma que na Decisão de primeira instância não foram analisados os argumentos defensivos atinentes à aplicação da alíquota de 17% e à demonstração de que os “expurgos” efetuados pelos autuantes eram indevidos. Todavia, essa alegação recursal não merece acolhimento, pois tais argumentos foram analisados e constam no voto proferido pela primeira instância, não havendo, assim, qualquer omissão na Decisão recorrida, como tenta fazer crer o recorrente.

Trata a Infração 1 de operações de transferência interestadual de mercadorias oriundas de estabelecimentos que não produziram as mercadorias (centro de distribuição), sendo que esses estabelecimentos estão localizados em outras unidades da Federação, e as mercadorias foram destinadas à filial baiana.

A Lei Complementar 87/96, ao tratar das transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa, no seu art. 13, §4º, I, assim 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:

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.

A Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, no seu art. 17, §7º, I, ao dispor sobre as transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa, assim prevê:

Art. 17. A base de cálculo do imposto é:

[...]

§7º Na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado neste Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo é:

I - o preço de aquisição ou o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; ou

II - o custo da mercadoria, quando produzida, gerada, extraída ou fabricada pelo próprio estabelecimento.

Conforme se depreende da leitura desses dois dispositivos legais acima transcritos, nas transferências tratadas na Infração 1, a base de cálculo do imposto é, em síntese, o valor correspondente à entrada mais recente, fato que o próprio recorrente reconhece e diz ter sido praticado nas operações arroladas nas infrações em comento.

O recorrente afirma que os autuantes deveriam demonstrar a natureza das diferenças apuradas, permitindo, assim, o exercício do direito de defesa.

Esse argumento recursal não procede, pois o demonstrativo “Estorno de Crédito – Custo Transferência – Atacadista 2005” (fls. 13 a 26, retificado às fls. 356 a 369), dos quais o recorrente recebeu cópia, deixam clara a metodologia empregada na apuração do imposto exigido, permitindo, assim, a determinação do valor devido e o exercício do direito de defesa.

Quanto às transferências provenientes de centro de distribuição (Infração 1), o recorrente arguiu a nulidade do lançamento, tendo em vista que os autuantes tinham utilizado o preço da última entrada do mês anterior ao da transferência. Todavia, essa falha foi corrigida quando da realização da diligência, conforme se pode verificar no demonstrativo retificado de fls. 356 a 369, o que reduziu o valor exigido nesse item do lançamento para R\$ 201.255,02.

Saliento que os autuantes tomaram o cuidado de não expurgar qualquer valor não previsto na legislação e, quando em uma mesma data havia mais de uma entrada, utilizaram o maior valor, beneficiando assim o recorrente. Também foi favorável ao recorrente a exclusão do ICMS referente à entrada no estabelecimento localizado em outro Estado, com a posterior inclusão do ICMS na operação de saída destinada ao Estado da Bahia. O recorrente afirma que a base de cálculo utilizada nas transferências estava incorreta, porém não aponta qualquer equívoco nos dados que compõem os demonstrativos apresentados pelos autuantes.

Dessa forma, não há como prosperar os argumentos recursais atinentes à falta de liquidez e de certeza dos valores cobrados ou de cerceamento de defesa. Do mesmo modo, fica afastada a tese de que houve um arbitramento dos valores utilizados pelos autuantes.

Afirma o recorrente que é inconstitucional a limitação do direito ao crédito fiscal de ICMS imposta por legislação infraconstitucional. Frisa que este órgão julgador administrativo deve apreciar esse argumento trazido na defesa. Cita doutrina e jurisprudência para embasar sua tese.

Ao teor do disposto no art. 125, I, do COTEB, não se inclui entre as competências deste órgão julgador administrativo a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual. Apesar dos abalizados argumentos trazidos no Recurso Voluntário, não é este o foro adequado para apreciar os aspectos relacionados à constitucionalidade da legislação tributária estadual.

Sustenta o recorrente que o procedimento adotado na ação fiscal implicou alteração do critério jurídico anteriormente praticado pelos auditores fiscais e pelo CONSEF, acarretando aplicação retroativa da legislação tributária estadual.

Essa tese não merece acolhimento, uma vez que tanto o procedimento adotado pelos autuantes quanto as decisões deste CONSEF sobre a matéria em análise seguem o previsto na Lei Complementar nº 87/96 e na Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96 vigentes à época dos fatos geradores e, portanto, não houve alteração no posicionamento da fiscalização e do CONSEF sobre a matéria em comento. Não há motivo para o cancelamento da autuação e nem para a aplicação do princípio da retroatividade benigna, conforme foi solicitado.

Utilizando os critérios previstos na legislação, ficou comprovado que o recorrente efetivamente utilizou a mais crédito fiscal de ICMS, nas operações de transferências interestaduais de mercadorias oriundas estabelecimentos que não foram por eles produzidas, conforme consta no Auto de Infração. Dessa forma, a Infração 1 subsiste parcialmente, conforme foi apurado na diligência realizada pelos autuantes, ficando o demonstrativo de débito conforme o de fl. 355.

Na Infração 2, o recorrente foi acusado de ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS em operações interestaduais de transferências de mercadorias oriundas de estabelecimento fabril pertencente ao mesmo titular, tendo sido as mercadorias produzidas nesse estabelecimento.

A questão em análise está centrada nas transferências de estabelecimentos situados em outras unidades da Federação para o estabelecimento localizado na Bahia, utilizando como base de cálculo o custo de produção. A fiscalização, com fulcro no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, considera 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.

Dessa forma, foi elaborado o demonstrativo de “Estorno de Crédito – Custo Transferência – Fábricas – Produção do Estabelecimento – 2005” (fls. 29 a 42), no qual foi indicado o custo unitário de cada produto por nota fiscal e expurgados da base de cálculo os valores relativos a

“Depreciação”, “Outros Custos” e “Outras Despesas”, que não constituem componentes previstos para integrar a base de cálculo nas operações de transferências para o estabelecimento do autuado, de acordo com o art. 13, §4º, II, da LC 87/96 (matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra). Apurando-se, assim, o valor do crédito fiscal utilizado indevidamente, relativo à tributação a mais na origem em decorrência da inclusão indevida desses citados valores na base de cálculo das transferências.

Partindo do princípio que os custos acima indicados 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 auditado e, portanto, foi correto o procedimento adotado pelos autuantes.

O recorrente argumenta que o Estado da Bahia não poderia estabelecer limite de crédito relativo ao imposto que foi destacado na nota fiscal. Todavia, esse argumento não pode ser acatado, pois o direito à apropriação de crédito fiscal possui limites previstos em lei. No caso em tela, a Lei Complementar nº 87/96, no seu art. 13, § 4º, II, estabelece qual o valor da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa e, em consequência, do crédito a ser utilizado pelo estabelecimento destinatário. Dessa forma, o valor do crédito fiscal utilizado a mais deve ser glosado, ao teor do disposto no § 5º do art. 93 do RICMS-BA, que só admite a apropriação do crédito fiscal em valor corretamente calculado. No caso em tela, o imposto glosado foi apenas o que excedeu ao previsto na legislação.

Não vislumbro ofensa ao princípio da não cumulatividade no lançamento, pois o direito ao crédito fiscal foi respeitado, dentro da limitação imposta pela LC Nº 87/96. Apesar da abalizada argumentação do recorrente, reitero que não cabe a este órgão julgador administrativo, ao teor do disposto no art. 125, I, do COTEB, apreciar questão da constitucionalidade dessa limitação legal.

A Constituição Federal, no seu art. 146, inc. III, determina que cabe à lei complementar 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.

Da interpretação literal da regra estabelecida no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, reproduzido no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96, depreende-se que 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;

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.

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 art. 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 a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, o que certamente geraria insegurança jurídica.

Esse posicionamento (interpretação literal do art. 13, §4º, II da LC 87/96), não é um entendimento isolado, haja vista que conforme anteriormente apreciado, foi manifestado pelo STJ (RE 707.635-RS). Conforme ressaltado pelos autuantes na informação fiscal, a restrição imposta pela LC 87/96, referente a matérias-primas, materiais secundários e de embalagem (acondicionamento) está em conformidade com reiteradas decisões deste Conselho, a exemplo dos Acórdãos CJP 01794/00; CJP 409-03; CJP 210-11/04 e CJP 0340-11/06.

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 no estabelecimento remetente. Portanto, foi correto o procedimento adotado pela fiscalização, expurgando da base de cálculo das transferências, os valores relativos a depreciação, outros custos e outras despesas, apurando um crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido.

Em face ao acima exposto, a infração 2 subsiste integralmente.

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar a Infração 1 Procedente em Parte, no valor de R\$ 201.255,01, e a Infração 2 Procedente.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência)

Em que pese o brilhantismo do voto do relator, divirjo do seu entendimento quanto à preliminar de decadência, pois entendo que assiste razão ao Recorrente, uma vez que houve o pagamento antecipado previsto no art. 150, §4º, do CTN, devendo ser aplicada a data da ocorrência do fato gerador como *dies a quo* da contagem do prazo decadencial.

Veja-se que, segundo o entendimento pacificado no STJ, no Recurso Especial Representativo de Controvérsia nº 973733/SC, deve ser aplicado o art. 150, §4º, do CTN aos casos em que há recolhimento antecipado do imposto sujeito ao lançamento por homologação:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA.

ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

[...]

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito

Tributário Brasileiro, 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, *"Decadência e Prescrição no Direito Tributário"*, 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

[...]

(REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

Conforme determinado na Constituição Federal (art. 146, III, "b"), a decadência do crédito tributário é matéria reservada à lei complementar. Segundo já definiu o Supremo Tribunal Federal, a Lei Complementar mencionada pela Constituição Federal é o 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).

Frise-se que a Súmula Vinculante nº 08, a qual vincula também a Administração Pública, conforme determina o art. 103-A, da CF/88, cristalizou 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 à 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.*

[...]

(RE 560626/RS, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, Julgado em 12/06/2008). (grifamos)

Assim diz a Súmula Vinculante nº 08, editada pelo STF:

"São inconstitucionais os parágrafos único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário".

A redação dada ao verbete sumular não ajuda o intérprete a reconhecer o extraordinário alcance e dimensão dessa nova norma jurídica inserida no sistema legal brasileiro. A princípio, a referida manifestação do STF unicamente expurga do ordenamento jurídico, por vício de inconstitucionalidade, os citados artigos de matéria previdenciária.

Todavia, apenas somente após uma leitura atenta e diante de uma reflexão dos fundamentos que levaram a edição desta posição jurisprudencial importante, é que podemos entender como todo o

sistema tributário nacional foi alterado de forma indelével. A verdadeira questão de fundo neste posicionamento do Supremo Tribunal Federal é o estabelecimento da competência legislativa e o tipo de norma legal adequada para prever a aplicação dos institutos da decadência e prescrição.

Sabe-se bem que efeito vinculante é atributo exclusivo do verbete da súmula, não atingindo a sua 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. Ademais, não nos parece que seja necessário que o STF edite uma súmula vinculante específica para o caso da legislação do Estado da Bahia para que se aplique o entendimento jurisprudencial pacificado de forma incontestada nos Tribunais Superiores.

Portanto, em termos de decadência, as normas do CTN devem prevalecer sobre as disposições constantes do COTEB.

Veja-se que o CTN prescreve as normas de decadência em dois dispositivos: art. 173, I, e art. 150, §4º, a seguir transcritos, in verbis:

“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”.

“Art. 150. (...)

§ 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”.

Ou seja, há, no CTN, duas regras distintas referentes à definição do termo a quo do prazo decadencial; cabendo ao intérprete definir quando ele coincide com o fato gerador (lançamento por homologação) e quando ele é protelado para o primeiro dia útil do exercício seguinte (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, 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 vênua 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.

[...]

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”.

(...)

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;

(...)

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;

Havendo recolhimento a menor do imposto ou utilização indevida de crédito fiscal, implica dizer que o contribuinte recolheu parcialmente o tributo devido. Veja-se que a compensação crédito/débito lançada na conta corrente do contribuinte estava em parte correta.

Ora, compensação é meio de pagamento, é modalidade de extinção do crédito tributário expressamente prevista no art. 156, II, do CTN. Na apuração mensal do ICMS, o contribuinte lança os seus créditos e débitos e encontra, ao final do mês, um saldo devedor ou um saldo credor de imposto, logo, ainda que tenha utilizado algum crédito indevidamente, é fato que o contribuinte realizou o pagamento antecipado a que alude o §4º do art. 150, do CTN.

Assim sendo, deve ser aplicado o prazo previsto no art. 150, §4º, do CTN, para que se conclua, sem sobressaltos, que o prazo decadencial, na espécie, iniciou-se na data da ocorrência de cada fato gerador, estando, portanto, irremediavelmente extinto pela decadência o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos 5 anos antes da intimação do sujeito do passivo.

Frise-se que o crédito tributário só é constituído com o lançamento eficaz, para o qual é imprescindível a regular notificação do contribuinte para o oferecimento de defesa. A pura e simples lavratura do Auto de Infração não tem o condão de constituir o crédito tributário. Tão somente após a regular notificação do sujeito passivo é que o lançamento tributário se perfaz. Neste sentido, a jurisprudência pacífica do STJ:

AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONDIÇÃO DE PROCEDIBILIDADE E EXIGIBILIDADE. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL RURAL. PUBLICAÇÃO DE EDITAIS. EFICÁCIA DO ATO. PRINCÍPIOS DA PUBLICIDADE E DA NÃO-SURPRESA FISCAL.

1. A notificação do lançamento do crédito tributário constitui condição de eficácia do ato administrativo tributário, mercê de figurar como pressuposto de procedibilidade de sua exigibilidade.

2. Hipótese em que a controvérsia a ser dirimida nos presentes autos cinge-se aos seguintes tópicos: (a) se a ausência de notificação do lançamento do crédito tributário o torna inexistente e, portanto, restaria configurada a impossibilidade jurídica do pedido; (b) se há a necessidade de publicação de editais em jornais de circulação local, bem como a publicação de editais para notificação do vencimento da contribuição sindical rural; e (c) sendo publicado o edital no Diário Oficial torna-se desnecessária sua publicação em jornal local de maior circulação.

3. "A notificação ao sujeito passivo é condição para que o lançamento tenha eficácia. Trata-se de providência que aperfeiçoa o lançamento, demarcando, pois, a constituição do crédito que, assim, passa a ser exigível do contribuinte - que é instado a pagar e, se não o fizer nem apresentar impugnação, poderá sujeitar-se à execução compulsória através de Execução Fiscal - e oponível a ele - que não mais terá direito a certidão negativa de débitos em sentido estrito.

A notificação está para o lançamento como a publicação está para a Lei, sendo que para esta o Mi. Ilmar Galvão, no RE 222.241/CE, ressalta que: 'Com a publicação fixa-se a existência para a lei e identifica-se a sua vigência...' (...) (Leandro Paulsen, in "Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência", Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2006, p. 1076).

4. A notificação constitui-se ato administrativo de intercâmbio procedimental que imprime eficácia a outro ato administrativo - o lançamento - no sentido de dar ciência ao sujeito passivo da formalização do crédito tributário e dos termos de sua exigibilidade, consoante a lição de Paulo de Barros Carvalho, in "Curso de Direito Tributário", Saraiva, 1998, p. 274.

5. Consectariamente, a sua falta implica em ausência de pressuposto válido e regular de constituição e desenvolvimento do processo.

[...]

(AgRg no REsp 950.156/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02.10.2007, DJ 29.10.2007 p. 195)

TRIBUTÁRIO. DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES DE TRIBUTOS FEDERAIS - DCTF.

COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CRÉDITO NÃO CONSTITUÍDO DEVIDAMENTE. CERTIDÃO DE REGULARIDADE FISCAL.

1. É pacífico na jurisprudência desta Corte que a declaração do tributo por meio de DCTF, ou documento equivalente, dispensa o Fisco de proceder à constituição formal do crédito tributário.

2. Não obstante, tendo o contribuinte declarado o tributo via DCTF e realizado a compensação nesse mesmo documento, também é pacífico que o Fisco não pode simplesmente desconsiderar o procedimento adotado pelo contribuinte e, sem qualquer notificação de indeferimento da compensação, proceder à inscrição do débito em dívida ativa com posterior ajuizamento da execução fiscal.

3. Inexiste crédito tributário devidamente constituído enquanto não finalizado o necessário procedimento administrativo que possibilite ao contribuinte exercer a mais ampla defesa, sendo vedado ao Fisco recusar o fornecimento de certidão de regularidade fiscal se outros créditos não existirem.

4. Recurso especial não provido.

(REsp 999.020/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 13.05.2008, DJ 21.05.2008 p. 1)

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. SUPOSTA OFENSA AO ART. 530 DO CPC. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL RURAL. AÇÃO DE COBRANÇA. SENTENÇA QUE JULGOU PROCEDENTE A DEMANDA. ACÓRDÃO QUE, POR MAIORIA, RECONHECEU A NULIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E DETERMINOU A EXTINÇÃO DO FEITO SEM RESOLUÇÃO DE MÉRITO. EMBARGOS INFRINGENTES. CABIMENTO.

1. Malgrado o acórdão recorrido, com base no art. 267, VI, do CPC, reconheça a inexistência de "qualquer das condições da ação", porquanto o "lançamento nulo e a falta da notificação acarretam a inexistência formal do crédito tributário", emite juízo de mérito sobre o título que supostamente legitima a cobrança da contribuição sindical. Assim, conclui-se que a hipótese amolda-se à regra prevista no art. 530 do CPC — acórdão por maioria, proferido em sede de apelação, que reformou a sentença de mérito —, razão pela qual é viável a apresentação de embargos infringentes.

Nesse sentido: REsp 855.148/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 9.10.2006.

2. Recurso especial provido.

(REsp 734.448/PR, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04.12.2007, DJ 18.02.2008 p. 24)

AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO ESPECIAL.

PROCESSO CIVIL. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL RURAL. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. PRECLUSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. PUBLICAÇÃO DE NOTIFICAÇÃO EM JORNAIS LOCAIS. APLICAÇÃO DO ARTIGO 605 DA CLT. NECESSIDADE.

CONDIÇÃO DE PROCEDIBILIDADE E EXIGIBILIDADE. OBSERVÂNCIA DOS PRINCÍPIOS DA PUBLICIDADE E DA NÃO-SURPRESA FISCAL. ACÓRDÃO RECORRIDO NO MESMO SENTIDO DO ENTENDIMENTO PACIFICADO NO STJ.

APLICAÇÃO DA SÚMULA 83/STJ.

[...]

6. A notificação do lançamento do crédito tributário constitui condição de eficácia do ato administrativo tributário, mercê de figurar como pressuposto de procedibilidade de sua exigibilidade.

7. Hipótese em que a controvérsia a ser dirimida nos presentes autos cinge-se aos seguintes tópicos: (a) se há a necessidade de publicação de editais em jornais de circulação local; e (b) sendo publicado o edital no Diário Oficial torna-se desnecessária sua publicação em jornal local de maior circulação.

8. A notificação constitui-se ato administrativo de intercâmbio procedimental que imprime eficácia a outro ato administrativo - o lançamento - no sentido de dar ciência ao sujeito passivo da formalização do crédito tributário e dos termos de sua exigibilidade, consoante a lição de Paulo de Barros Carvalho, in "Curso de Direito Tributário", Saraiva, 1998, p. 274.

9. Consectariamente, a sua falta implica em ausência de pressuposto válido e regular de constituição e desenvolvimento do processo.

[...]

(AgRg no Ag 922.099/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03.06.2008, DJ 19.06.2008 p. 1)

Destarte, acolho a preliminar de decadência para excluir todos os fatos geradores ocorridos há mais de 5 anos, contados da data da ciência do auto de infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª 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 em relação ao mérito, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206891.0061/10-6, lavrado contra **UNILEVER BRASIL LTDA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$288.418,22**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Álvaro Barreto Vieira, Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência) – Conselheiros: Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo, Oswaldo Ignácio Amador e Leonardo Baruch Miranda Souza.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de outubro de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO – VOTO DIVERGENTE
(Preliminar de decadência)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS