

**PROCESSO** - A. I. N° 206891.0008/13-2  
**RECORRENTE** - SOUZA CRUZ S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0177-01/13  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 16/05/2014

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0124-11/14

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação tributária em vigor: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Mantida a glosa dos créditos lançados a mais que o estabelecido na legislação do imposto. Rejeitado a prejudicial de decadência. Decisão por maioria. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto, com base no art. 169, I, “b”, do RPAF/BA, contra a Decisão da 1ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado em 18.02.13, acusando utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais, com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à estabelecida em “lei complementar” - R\$1.187.442,56 acrescido da multa de 60%.

A 1ª JJF na Decisão proferida (fls. 292/298), inicialmente rejeitou a preliminar de decadência relativo a fatos geradores ocorridos no exercício de 2008, por entender que aplica-se o disposto no art. 150, §4º do CTN, quando a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação. E que na situação presente, aplica-se o disposto no art. 107-A da Lei nº 3.956/81 que fixa prazo de cinco anos, com contagem a partir do primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento deveria ocorrer em consonância com o art. 173, I, do CTN.

No mérito, fundamentou a Decisão afirmando que:

*Embora a acusação faça menção a “base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo”, não foi indicado no Auto (fls. 2/8) qual o dispositivo da lei de outro Estado que tivesse estabelecido a base de cálculo das transferências interestaduais de modo diverso do estabelecido pela Lei Complementar nº 87/96.*

*Na verdade, a questão é outra. O que consta nos papéis de trabalho anexados aos autos é que, ao ser apurado o custo de produção das mercadorias transferidas de outros estabelecimentos dessa empresa para o estabelecimento situado na Bahia, a fiscalização constatou que na base de cálculo das transferências foram incluídos gastos que não se enquadram como matéria prima, material secundário, mão de obra ou acondicionamento.*

*Portanto, o fisco baiano não está, a rigor, negando vigência à legislação do Estado de origem das mercadorias, mas simplesmente apurando, segundo sua interpretação, o fiel cumprimento da legislação, que nesse ponto deve ser uniforme em todo o país, pois a base de cálculo do ICMS é fixada pela Lei Complementar nº 87/96, que é uma lei nacional, de observância obrigatória por todos os entes tributantes.*

*Embora a descrição do fato faça menção a “lei complementar, convênios ou protocolo”, o fato nada tem a ver com convênio ou protocolo, pois base de cálculo é matéria de reserva legal. A questão diz respeito ao parâmetro fixado pelo art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, segundo o qual nas transferências*

*interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular a base de cálculo é o custo da mercadoria produzida, entendendo-se para esse fim como custo da mercadoria produzida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. A redação do dispositivo em apreço é esta:*

*“§ 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;”*

*A defesa impugnou apenas a exclusão da parcela relativa a Depreciação. Sendo assim, limitar-me-ei a analisar os aspectos atinentes a essa rubrica.*

*Depreciação é um termo contábil que designa a diminuição do valor de um bem do ativo imobilizado em decorrência do desgaste pelo uso, ação da natureza ou obsolescência normal. Não há dúvida que constitui um custo de produção. Porém nem todos os custos de produção podem integrar a base de cálculo do ICMS nas transferências. De acordo com a regra do art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, na saída, em transferência, de mercadoria destinada a outro estabelecimento do mesmo titular situado em outro estado, a base de cálculo é o custo da mercadoria produzida, estabelecendo a lei que como “custo da mercadoria produzida” deve ser entendida “a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento”.*

*Portanto, repito, não é todo e qualquer custo de produção que deva compor a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais feitas por estabelecimento industrial, mas apenas o custo relacionado a matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Depreciação de bens do ativo imobilizado não se enquadra no conceito dos custos das quatro categorias especificadas pelo § 4º da lei complementar.*

*A jurisprudência deste Conselho tem firmado o entendimento de que não se admite que na base de cálculo das transferências sejam incluídos custos relativos à depreciação de bens do ativo permanente.*

*Considero caracterizada a infração.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

No Recurso Voluntário interposto (fls. 310/325) o recorrente inicialmente ressalta que a infração é repetição de matéria objeto dos Autos de Infração nºs 206891.0011/07-9, 206891.0047/08-1 e 206891.0054/08-8, acusando utilização de base de cálculo do ICMS, de operações de transferências interestaduais de mercadorias em desconformidade com o art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, por incluir os encargos de depreciação, amortização e exaustão.

Faz um resumo do conteúdo da impugnação: decadência (01/01/08 a 17/02/08); ter cumprido o disposto no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96; no AI 206891.0011/07-9, “*determinaram a exclusão dos gastos com manutenção, amortização e frete (CIF), o que deixaram de exigir nesta autuação*”; as decisões do TJ/RGS e do STJ, não se aplicam ao presente caso; não ter considerado os procedimentos adotados nas transferências de cigarros: produção de cigarros em Uberlândia (MG) e de Cachoeirinha (RS), transferências de fumo processado no Rio Grande do Sul, Santa Catariana e Paraná e materiais gráficos, rótulos e material de embalagem, fabricados em Cachoeirinha (RS); o custo dos insumos inclui os encargos de depreciação e outros, conforme princípios contábeis, Lei nº 6.404/76, LC 87/96, sem restringir que o custo desses insumos sejam excluídos.

Ressalta que o art. 110 do CTN determina que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceito e formas de direito privado, sendo vedado à legislação tributária distorcer o conceito de custos de produção tal como concebido pela legislação societária e pelos princípios contábeis, bem como, as definições contidas no art. 290 do RIR/99.

Entende que os autuantes se equivocaram ao expurgarem os gastos com depreciação, para efeito de determinação de base de cálculo legal, sem considerar as peculiaridades dos custos e operações interestaduais de transferências efetuadas pelos estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, considerando apenas com “*custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento*”.

Destaca que a 1ª JJF afastou todas as alegações, sem se dar “*ao trabalho de verificar a apuração dos valores e quantidades levantadas na auditoria fiscal pela simples razão de que não concorda com o mérito dessa equivocada autuação*”, concordando que a depreciação constitui um custo de produção, mas que nem todos os custos podem integrar a base de cálculo do ICMS nas transferências, sem considerar os preceitos da Lei nº 6.404/76, do RIR e práticas contábeis citadas pelo recorrente.

Reitera à preliminar de decadência, argumentando que o art. 146 da CF remeteu para a lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributárias, que para efeito prático o art. 150, § 4º, do CTN foi recepcionado pela Constituição como lei complementar e o art. 107-A da Lei nº 3.956/81 não poderia ampliar o prazo de decadência quanto ao lançamento por homologação.

Transcreve ementa do REsp 1259346/SE, do STJ para reforçar o seu posicionamento de que o Fisco perdeu o direito de constituir o lançamento em relação aos fatos geradores ocorridos até 17/02/2008.

No mérito, afirma que os fiscais se equivocaram quando excluíram da base de cálculo do ICMS, os valores relativos à depreciação, amortização e exaustão, invocando aplicação do previsto no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, por contrariar o disposto no art. 177 da Lei nº 6.404/76 e art. 290 do Regulamento do Imposto de Renda, que indicam que estas rubricas fazem parte do custo de produção.

Manifesta que a LC 87/96 não expressa que para efeito de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de cigarros, não há qualquer dispositivo que obrigue o contribuinte a “*expurgar a depreciação ou qualquer outra parcela que componha o custo da matéria prima*”.

Destaca ainda que ao fazer os expurgos, viola à garantia constitucional prevista no art. 5º, II, da CF, segundo o qual ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude lei.

Por fim, requer Provimento do Recurso, julgando improcedente o lançamento fiscal.

A PGE/PROFIS no Parecer às fls. 331/336, quanto à preliminar prejudicial de mérito, ressalta que a jurisprudência assente do CONSEF é que o art. 107-A do COTEB constitui regra válida e eficaz, estabelecendo como marco inicial para contagem do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador.

No mérito, afirma que o art. 13, § 4º, II da LC 87/96 deixa claro que a depreciação não se inclui na base de cálculo das operações de transferências interestaduais para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, conforme Decisão proferida no julgamento do AI 206894.0007/10-1, cujo conteúdo transcreveu às fls. 333/336. Nega Provimento do Recurso.

## VOTO

Verifico que no Recurso Voluntário interpôsto, o recorrente reapresenta a quase totalidade dos argumentos expendidos na impugnação inicial, em resumo que:

- a) Operacionalizou a decadência relativa aos fatos geradores ocorridos entre 01/01/08 a 17/02/08;
- b) Que a interpretação do disposto no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, diante da omissão da Lei nº 3.956/81 quanto o que deveria considerar como parcelas de custos, deve se recorrer a outras legislações (art. 177 da Lei nº 6.404/76 e art. 90 do Decreto nº 3.000/99);
- c) Não há na LC 87/96, ou legislação do Estado da Bahia, nenhum dispositivo que obrigue a expurgar a depreciação ou qualquer outra parcela que compõe o custo da matéria prima.

Quanto à prejudicial de mérito, verifico que na Decisão recorrida a 1ª JJF fundamentou que se aplica o disposto no art. 150, §4º do CTN, quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação e que na situação presente, em se tratando de utilização indevida de crédito fiscal

que implicou na redução do imposto recolhido no período questionado (01/01/08 a 17/02/08) aplica-se o disposto no art. 107-A da Lei 3.956/81 que fixa prazo de cinco anos, com contagem a partir do primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento deveria ocorrer em consonância com o art. 173, I, do CTN.

Quanto à Decisão do STJ (REsp1259346/SE), manifestando entendimento de que o prazo decadencial para lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, observo que a mesma não tem efeito vinculante, e o entendimento prevalente nas decisões deste Conselho é de que deve iniciar a contagem do prazo a partir do primeiro dia do exercício seguinte, a exemplo dos Acórdãos CJF 0247-12/09; CJF 0144-11/09 e CJF 0523-13/13.

No mérito, quanto aos argumentos de que o art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 e Lei nº 3.956/81 não definem quais parcelas de custos devem ser consideradas na formação da base de cálculo das operações de transferências e que não há qualquer dispositivo que obrigue a expurgar a depreciação ou qualquer outra parcela que compõe o custo da matéria prima, verifico que também já foram apreciados na Decisão da primeira instância.

Na Decisão ora recorrida foi apreciado que os papéis de trabalho juntados aos autos comprovam que, na apuração da base de cálculo das mercadorias transferidas para estabelecimentos da empresa situada no Estado da Bahia, foram incluídos gastos que não se enquadram como matéria prima, material secundário, mão de obra ou acondicionamento, a exemplo de depreciação amortização e exaustão. Portanto, não se trata de definição contida na legislação do que deve ser considerado, e sim a limitação estabelecida no art. 13, §4º da LC 87/96, com respaldo do disposto no art. 146, III, “a”, da Constituição Federal.

Logo, tendo o remetente destacado ICMS em valor superior ao devido nas operações de transferência, fica sujeito a glosa do crédito fiscal, visto que reflete em apuração do ICMS a menos no estabelecimento destinatário das mercadorias, consoante o disposto no art. 93, § 5º, I e II, do RICMS/97.

Ressalto que este entendimento tem sido prevalente nas decisões deste Conselho, a exemplo das decisões proferidas nos Acórdãos CJF 275-11/11; CJF 093-11/11; CJF 322-11/11 e CJF 337-12/12, que trata da mesma matéria e mesma empresa, muito embora alguma destas decisões tenha dado provimento parcial, na essência, manteve o entendimento de que é 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 (matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), segundo delimitação estatuída no art. 13, §4º da LC 87/96.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

#### **VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência)**

Divirjo do entendimento firmado pelo i. Relator com relação à decadência arguida no Recurso Voluntário.

O instituto da decadência visa regular a perda de um direito devido ao decurso do tempo. Na verdade, podemos dizer que seu objetivo precípua é a manutenção da segurança jurídica, na medida em que impõe ao credor um prazo para que ele exerça o seu direito, determinando que o seu direito não é eterno e não pode se sobrepor ao do devedor que ficaria constantemente ameaçado com, no caso do direito tributário, uma possível e indefinida constituição do crédito.

Toda a problemática no campo do direito tributário ocorre por conta das disposições contidas no parágrafo 4º, do art. 150, e o inciso I, do art. 173, do CTN, *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”.*

Por mais que ainda haja alguma divergência sobre o tema não se pode negar é que a competência para definir prazos decadenciais já está pacificada. Está expresso na Constituição Federal de 1988 que somente lei complementar pode disciplinar sobre prescrição e decadência em direito tributário, conforme se depreende do seu art. 146, III, “b”:

*“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 transscrito:

*“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).

Ademais, 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.

Ainda sobre o tema, como dito acima, o CTN trouxe duas regras no que concerne ao termo *a quo* do prazo decadencial – o art. 173, I e o §4º do art. 150 – competindo ao intérprete decidir quando ocorrerá o lançamento por homologação (no momento da ocorrência do fato gerador) e quando ocorrerá o lançamento de ofício (dilatando o termo *a quo* para o primeiro dia útil do exercício seguinte).

Uma premissa parece facilitar bastante o deslinde da questão e ela diz respeito ao significado da palavra homologar. Segundo o dicionário Michaellis, 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 vênia para transcrever:

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

- a) no caso do pagamento parcial da obrigação, independentemente de encaminhamento de documentação de confissão (DCTF, GFIP ou pedido de parcelamento), o prazo de decadência para o lançamento de ofício da diferença não paga é contado com base no § 4º, do art. 150, do Código Tributário Nacional;
- b) no caso de não pagamento, nas hipóteses acima elencadas (com ou sem o encaminhamento de documentação de confissão), o prazo é contado com base no inciso I, do art. 173, do CTN;
- c) de qualquer sorte, nos casos em que a declaração foi prestada ou houve parcelamento, não haveria a necessidade de lançar o valor já declarado, mas sim apenas a diferença, o que se tem chamado de lançamento suplementar.

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

3233. Por exemplo, a Segunda Câmara dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, no Recurso

nº 122924, em 16 de junho de 2004, decidiu que “(...) por força do princípio da moralidade administrativa, em sendo a decadência hipótese de extinção da obrigação tributária principal, seu reconhecimento no processo deve ser feito de ofício, independentemente do pedido do interessado (...) Os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa amoldam-se à sistemática do lançamento por homologação, prevista no art. 150 do CTN, hipótese em que o termo decadencial tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador (...).”

3334. Na Terceira Turma do Conselho Superior de Recursos Fiscais no Recurso de divergência nº 303-120011, em 22 de fevereiro de 2005, ementou-se que “(...) sendo o IPI, no caso vinculado à importação, espécie de tributo cujo lançamento encontra-se delineado nas determinações do art. 150, parágrafo único, do CTN- Lançamento por homologação, é de cinco (5) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador – data do desembarque 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, tomado 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”.

Na análise do caso em tela, observo que o crédito tributário constituído através deste Auto de Infração refere-se a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais

com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à estabelecida em “lei complementar, convênio ou protocolo” relativo aos exercícios de 2008 e 2009, sendo que o Auto de Infração foi lavrado em 18/02/2013, por onde emprego o prazo do art. 150, §4º, do CTN.

Isso porque, por haver a realização do procedimento de compensação do valor recolhido anteriormente e pagamento do saldo remanescente do ICMS pelo Sujeito Passivo, o lançamento suplementar realizado pelo Fisco deve obedecer o prazo de cinco anos contados do pagamento do imposto, nos termos do referido artigo.

Nessa hipótese específica de existência do crédito advindo da operação anterior em que o contribuinte se creditou do valor pago e efetuou o pagamento do valor restante, o Superior Tribunal de Justiça confirmou o entendimento pela aplicação da contagem do prazo decadencial na forma do artigo 150, §4º, do CTN, inclusive em sede de Recurso repetitivo:

*TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO ALANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TERMO INICIAL. FATO GERADOR. ART. 150, § 4º, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO COM O ART. 173, I, DO CTN. ORIENTAÇÃO CONFIRMADA EM RECURSO REPETITIVO.*

1. *Na hipótese de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando o contribuinte constitui o crédito, mas efetua pagamento parcial, sem constatação de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial da decadência é o momento do fato gerador. Aplica-se exclusivamente o art. 150, § 4º, do CTN, sem a possibilidade de cumulação com o art. 173, I, do mesmo diploma (REsp 973.733/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 18/9/2009, submetido ao regime do art. 543-C do CPC).*
2. *In casu, os fato gerador diz respeito a dezembro de 1994, e a constituição do crédito pelo Fisco ocorreu apenas em 31 de março de 2000, após o transcurso do prazo quinquenal.*
3. *Agravo Regimental não provido. (STJ - AgRg no AREsp: 218090 CE 2012/0171795-4, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 04/10/2012, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 10/10/2012)*

Em assim sendo, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para reformar, em parte, a Decisão recorrida, acolhendo a decadência do período de janeiro de 2008.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria em relação à preliminar de decadência, 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 206891.0008/13-2, lavrado contra **SOUZA CRUZ S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.187.442,56**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos demais acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Eduardo Ramos de Santana, Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência) – Conselheiras: Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes, Alessandra Brandão Barbosa e Rosany Nunes de Mello Nascimento.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de abril de 2014.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

RAISA CATARINA OLIVEIRA ALVES FERNANDES - VOTO DIVERGENTE  
(Preliminar de decadência)

MARIA HELENA DE MENDONÇA CRUZ - REPR. DA PGE/PROFIS