

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0016/13-5
RECORRENTE - PEPSICO DO BRASIL LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0008-04/14
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 28/07/2014

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0177-12/14

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS. BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À ESTABELECIDADA EM LEI COMPLEMENTAR. REFAZIMENTO DO CÁLCULO DO CUSTO DE PRODUÇÃO. GLOSA DE CRÉDITO FISCAL. EXCLUSÃO, DO CUSTO DE PRODUÇÃO, DE DESPESAS NÃO CONSIDERADAS CUSTO DE MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO, MÃO DE OBRA E ACONDICIONAMENTO. Fato demonstrado nos autos. O contribuinte transferiu mercadorias de seus estabelecimentos situados em outros Estados da Federação, com base de cálculo acima da que é legalmente permitida, violando o disposto no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, quando o legislador determinou taxativamente os elementos de custo de produção: matéria-prima, mão-de-obra, material secundário, e acondicionamento. Assim, os gastos com os demais itens de custo de produção, tais como manutenção, depreciação, frete, energia elétrica e combustível, não devem ser computados no custo de produção para efeitos de transferência interestadual. Infração caracterizada. Não acolhida a preliminar de nulidade. Rejeitada a preliminar de decadência dos fatos geradores do período de janeiro a junho de 2008. Vencido o voto do relator. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 04/06/2013 para cobrar ICMS e multa no valor de R\$380. 072,63, em decorrência da seguinte infração:

Infração 01 – utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

Foram apresentadas Defesa tempestiva as fls. 253 a 266, suscitando a decadência de parte do débito, a nulidade do Auto de Infração e, sucessivamente a improcedência da autuação, e Informação Fiscal pelos Autuantes, as fls. 269 a 305, alegando que não procedem as argumentações defensivas e pedindo pela procedência do Auto de Infração.

Regularmente instruído, o processo foi a julgamento pela 4ª JJF, que decidiu, por unanimidade, pela Procedência da exigência fiscal, com base nas considerações a seguir transcritas, *in verbis*:

“VOTO

O presente processo administrativo fiscal decorre de Auto de Infração, onde o entendimento dos autuantes é de que as operações, objeto deste auto (transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo contribuinte, mas situados em outros estados), foram realizadas com bases de cálculo do ICMS em valores superiores aos permitidos pela legislação em vigor, tanto na esfera estadual quanto federal, por assim dizer, ao arrepio do artigo 13, §4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/1996 e também do artigo 56, V, “b”, do

Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, que por sua vez reproduz o artigo 17, §7º, inciso II, da Lei Estadual nº 7.014/96, fonte do Regulamento vigente.

Entendem os autuantes, que o método de cálculo utilizado pela impugnante, contém em seu bojo, elementos que elevam ilegalmente a base de cálculo das operações, de forma que recolhe-se imposto devido ao Estado de origem da mercadoria um valor maior que o devido, e em contrapartida, em virtude da não-cumulatividade do ICMS, esse valor pago na origem é utilizado como crédito do ICMS apropriado pelo estabelecimento de destino, aqui autuado, havendo em tal procedimento, redução indevida do imposto que é apurado e recolhido ao Estado da Bahia, e tal redução corresponde exatamente ao valor do crédito apropriado pelo estabelecimento autuado. Enfim, o valor do imposto a recolher, fica notoriamente reduzido pelo virtual "excesso" de valor creditado nas citadas transferências.

Em preliminar de decadência, o impugnante clama pela desconsideração dos valores lançados de janeiro a junho de 2008, argumentando que foi cientificado do Auto de Infração em 05/07/2013, decorridos portanto, mais de cinco anos dos fatos geradores do primeiro semestre de 2008. Pelo disposto no art. 173, inciso I, do CTN, "o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 05 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado". O parágrafo único do mesmo artigo diz que "o direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento".

No entanto, a jurisprudência consolidada neste Conselho de Fazenda aponta a contagem do prazo para extinção do direito da Fazenda Pública lançar o crédito tributário, contando-se o prazo de cinco anos a partir do primeiro dia do exercício subsequente àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, conforme transcrição abaixo, do ACÓRDÃO CJP Nº 0387-12/10, da 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL:

Essa questão é deveras remansosa nesse Contencioso Administrativo, alvo de inúmeros acórdãos, em que reiteradamente é majoritariamente decidida sob o mesmo enfoque exegético. O Código Tributário Nacional permitiu que, através de lei, o ente federativo respectivo possa estipular uma outra contagem de prazo para aplicação dos efeitos decadenciais, conforme alinhado no § 4º do art. 150. A Bahia assim procedeu ao editar o seu Código Tributário Estadual, aprovado pela Lei 3956/81.

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

O disposto no art. 107-A, I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, que em sua essência transcreve o art. 173, I do CTN, estabelece como prazo de decadência 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. A falta de pagamento integral de tributo cujo lançamento se dê por homologação no prazo regulamentar faz surgir para a Fazenda Pública o direito subjetivo de constituir o crédito tributário por meio do lançamento de ofício. Esse direito do Estado, sob pena de extinção, deve ser exercido em determinado lapso de tempo. O tempo deve ser contado, como já visto, segundo o que dispõe o artigo 173, I do CTN, ou seja, em cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

O impugnante também arguiu em preliminar, uma suposta nulidade por conta do lançamento ter sido eventualmente lançado com base em presunção. Embora os lançamentos tributários por presunção possam ocorrer nas hipóteses estritamente previstas em lei, a exemplo de lançamento decorrente de saldo credor de caixa, passivo fictício, etc, e ao que consta nos autos, não ocorreu qualquer presunção, nem mesmo de ordem legal.

Pelo exposto na descrição da infração, não ocorreu qualquer presunção, visto que não houve comprovação de um fato indireto que induza à conclusão de que não se recolheu o imposto devido, situação típica de presunções. O autuante descreve e aponta em demonstrativos, erro na base de cálculo; tal fato, se comprovado e aceito neste julgamento, implica diretamente na apropriação de crédito de ICMS maior que o devido, quando da escrituração dos documentos nas entradas de mercadorias transferidas de outros Estados da Federação com preços acima do custo de produção, não havendo sob qualquer hipótese o alegado lançamento por presunção.

Assim, também rejeito a preliminar de nulidade e passo ao exame de mérito, quando, de início, observo que não foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal, nem foram encontrados por este Relator, quaisquer vícios formais que maculem o lançamento tributário, estando a lide, portanto, resumida a questões de Direito que envolvem a interpretação dos dispositivos do art. 13, § 4º, II da LC 87/96.

De posse das planilhas de custos fornecidas pela contabilidade do impugnante, os autuantes mantiveram no cálculo do custo os valores referentes a matérias primas, material secundário, mão de obra direta e indireta, material de embalagem, custos indiretos por encomenda, armazenagem e transporte de matéria prima, que coincidem exatamente com as rubricas que estão elencadas no inciso II do supracitado art. da LC 87/96, e expurgaram do custo das mercadorias produzidas os seguintes itens: depreciação, energia elétrica,

água/esgoto, combustíveis, materiais diversos e outras alocações.

Assevera o impugnante, que concorda com as disposições legislativas quanto à tese do caráter exemplificativo dos itens relacionados como custo na Lei Complementar 87/96, e que por disposição legal de outros estados, notadamente Minas Gerais, Pernambuco e São Paulo, é obrigado a seguir a legislação desses estados, e que os custos da impugnante integram-se aos conceitos elaborados do significado do custo da mercadoria produzida nesses estados, e que assim, as rubricas de custos da sua contabilidade, comportam os custos definidos em Lei Complementar, e por fim, com base em dispositivo do art. 102 do Código Tributário Nacional, há obrigatoriedade dos entes federativos em reconhecer a extraterritorialidade das suas respectivas legislações tributárias.

Assim, creio ser ponto pacífico que tanto impugnante quanto autuante convergem quanto ao entendimento de que os artigos 146 e 155 estabelecem que as normas gerais tributárias, especialmente quanto ao fato gerador e a base de cálculo são definidas por Lei Complementar, mas divergem quanto ao entendimento e à extensão do disposto no inciso II, §4º, art. 13 da LC 87/96.

Assim, em resumo, a defesa apresentada pelo impugnante pode ser estabelecida em quatro pontos que serão aqui percorridos:

- 1. A Lei complementar ao estabelecer a base de cálculo não é taxativa, mas exemplificativa.*
- 2. Os conceitos dos itens que compõem a base de cálculo na transferência interestadual entre mesmos contribuintes, como matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, seriam conceitos indeterminados da LC 87/96, portanto passíveis de interpretações pelo legislador estadual.*
- 3. Obrigatoriedade do Estado da Bahia em cumprir a legislação de outros estados com base no art. 102 do CTN.*
- 4. Ao estabelecer a base de cálculo nas transferências, não o fizeram por livre arbítrio, mas por imposição legal dos estados de origem.*

Para discorrer sobre o primeiro item, considero importante inicialmente trazer aqui uma lição do jurista Ildo Fuchs, que em sua magnífica obra Tributo, Instrumento de Poder (Ed. Letras Jurídicas, 1ª ed. São Paulo - 2010), logo na introdução do capítulo 2, ao discorrer sobre o “garantismo tributário”, chama atenção pro fato de que a liberdade e o patrimônio são bens jurídicos tutelados pelo art. 5º da CF, em pé de igualdade, pois na construção do texto legal, em termos semânticos, não há preponderância de um ou de outro bem tutelado, e coloca com sólidas argumentações, que o Direito Penal e também o Direito Tributário, por agirem diretamente sobre os bens mais caros ao ser humano, liberdade e patrimônio, são os ramos da ciência jurídica de mais poderosa influência sobre o cotidiano da vida do homem.

Conclui o autor citado, de que pelo fato de se invadir a nossa individualidade, e por isso mesmo, merecer o soerguimento de justas barreiras à atuação do Estado, a autoridade fazendária só pode atuar mediante clara e inequívoca imposição legal, devendo ser oposta a mais séria resistência à sua instituição por qualquer outra norma de conduta mandamental infralegal que contrarie os ditames constitucionais.

Assim, é que no esmero de traduzir a importância do princípio da legalidade estrita no âmbito tributário, Fuchs traz uma citação valiosa de grande alcance doutrinário, que considero fundamental para análise que faremos aqui neste voto, desta vez do Professor Paulo de Barros Carvalho:

O princípio da legalidade, entre nós, compele o agente a procurar frases prescritivas, única e exclusivamente, entre as introduzidas no ordenamento positivo por via de lei ou de diploma que tenha o mesmo status (grifo nosso). Se do conseqüente da regra advier obrigação de dar fazer ou não fazer alguma coisa, sua construção reivindicará a seleção de enunciados colhidos apenas e tão somente no plano legal, sendo vedado o aproveitamento de sentenças oriundas de decretos, portarias e outros atos de hierarquia inferior (grifo nosso). A regra matriz de incidência, como estrutura lógico-sintática, há que ser saturada com as significações do direito positivo. Entretanto pela diretriz da estrita legalidade, não podem ser utilizados outros enunciados, senão aqueles introduzidos pela lei. Seja a menção genérica do acontecimento factual, com seus critérios compositivos (material, espacial, temporal), seja a regulação da conduta, firmada no conseqüente, também com seus critérios próprios, vale dizer, indicação dos sujeitos ativo e passivo (critério pessoal) bem como da base de cálculo e da alíquota (critério quantitativo), tudo há de vir expresso em enunciados legais, não se admitindo, sob qualquer pretexto, que sequer um desses elementos possa ser retirado de orações prescritivas inferiores (grifo nosso) (ob cit. Fls. 139/40).

Por sua vez, Sacha Calmon entende que “está claro que a lei infra-constitucional não pode pôr limite em princípio constitucional nem o intérprete pode mudar-lhe o conteúdo e os destinatários ativos e passivos. Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade voltam-se em Direito Tributário precisamente contra o legislador e o administrador. (FISCO VERSUS CONTRIBUINTE: ATÉ ONDE VAI O ABUSO - Gazeta Mercantil - 07.11.2005)

E como bem asseverou Luciano Amaro, segundo o princípio da tipicidade tributária, “deve o legislador, ao formular a lei, definir, de modo taxativo (numerus clausus) e completo, as situações (tipos) tributáveis, cuja

ocorrência será necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, bem como os critérios de quantificação (medida) do tributo", vedando-se ao aplicador da lei "a interpretação extensiva e a analogia, incompatíveis com a taxatividade e determinação dos tipos tributários" (in Direito Tributário Brasileiro 10ª ed., Ed. Saraiva, pág. 113).

Assim, de pronto, entendo que não é possível configurar qualquer fundamento na interpretação de que a LC 87/06, no seu art. 13, II, § 4º, é exemplificativa. Recorro à melhor doutrina por uma questão de estilo, mas afirmo isto, sem precisar me aprofundar em questões de semântica ou de hermenêutica jurídica, pois simplesmente não poderia ser de outra forma.

Conforme a insuperável colocação do Mestre Paulo de Barros Carvalho, compele o agente procurar frases prescritivas exclusivamente entre as introduzidas no ordenamento jurídico por via de lei que tenha o mesmo status, sendo vedado o aproveitamento de regras de hierarquia inferior, notadamente nos critérios que estabeleçam alíquotas e base de cálculo, de forma a se estabelecer indevassável barreira ao avanço sobre o patrimônio alheio, de forma injusta e indevida. Assim, em havendo uma interpretação de que os custos são exemplificativos e não taxativos, assim como dos conceitos de custos ali relacionados, estas devem ser feitas por lei de mesmo status, ou seja, por Lei Complementar, jamais por lei ordinária.

O legislador federal sabia que o artigo tratava da base de cálculo nas transferências interestaduais com repercussão direta no valor arrecadado no estado de origem e também no de destino, visto haver uma repartição de tributos. O legislador sabia também que seria uma temeridade deixar a definição da base de cálculo à mercê de normas estaduais, porque isto conduziria a uma terrível insegurança jurídica para os contribuintes, de forma a evitar exatamente o que aqui ocorre nesta lide, onde os estados de origem são virtualmente acusados pelos autuantes de se apropriarem de valor de ICMS maior que o devido, tendo o impugnante recolhido o imposto que devia, alegadamente por conta da obrigação que lhe foi imposta.

A título de contra-exemplo, cito aqui o artigo 22, da Lei Estadual 7.014/96 que visivelmente, ao contrário da lei em discussão, não é taxativa, mas exemplificativa, que dita o modo de arbitramento da base de cálculo, quando se trata de um estabelecimento industrial, in verbis:

Art. 22. A autoridade lançadora poderá arbitrar a base de cálculo do ICMS, quando não for possível a apuração do valor real, nas seguintes hipóteses:

IV - em se tratando de estabelecimento industrial, tomar-se-á por base:

a) o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo das matérias-primas, materiais secundários, produtos intermediários, acondicionamento, mão-de-obra e outros gastos de fabricação, agregando-se ao montante 20% (vinte por cento), a título de margem de valor adicionado (MVA);

Aqui, na Lei estadual, numa linguagem muito similar à adotada pela LC 87/96, mas diga-se oportunamente, voltada exclusivamente para norma de alcance interno, portanto dentro da sua competência legislativa, diz que o custo da mercadoria produzida no caso de arbitramento em estabelecimento industrial é o custo da mercadoria, assim entendido, a soma do custo das matérias-primas, materiais secundários, produtos intermediários, acondicionamento, mão-de-obra e outros gastos de fabricação.. No caso da legislação baiana, vê-se que a enumeração, ao contrário da Lei Federal, é exemplificativa, pois a lei estadual deixou ao final a expressão "e outros gastos de fabricação" dando margem ao que o legislador complemente a definição do que vem a ser outros gastos de fabricação.

Num caso desses, em havendo polêmica entre os contribuintes baianos sobre o que viria a ser "outros gastos de fabricação", Estado da Bahia, no seu poder de império, utilizando-se das prerrogativas constitucionais para legislação no âmbito estadual, aí sim, poderia perfeitamente editar instrução normativa relacionando ou delimitando o que seriam estes "outros gastos de fabricação", desde obviamente, que não venha invadir ou alterar os conceitos e formas de direito privado, conforme vedação expressão do art. 110 do CTN. Poderia enumerar todos os gastos possíveis dentro da ciência contábil, mas não poderia ir além, e inventar um custo contabilmente inexistente.

Já o legislador federal, preciosamente, não deixou qualquer margem para especulação, pois define o custo da mercadoria produzida para efeitos de transferências interestaduais, de forma clara, concisa e fulminante: assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento

A Decisão Normativa CAT 05/2005 de São Paulo quanto à definição de custo na LC 87/96, como sendo o somatório dos itens "matéria-prima", "material secundário", "mão-de-obra" e "acondicionamento", afirma que "o legislador complementar quis inequivocamente referir-se ao custo da produção industrial, devendo tal associação ser interpretada como a mera indicação dos itens que normalmente integram esse custo, e não como a sua relação taxativa. Ora pergunto, como poderia o legislador complementar deixar tamanha balbúrdia numa base de cálculo que envolve interesses financeiros de diversos estados, permitindo tamanha insegurança jurídica quanto aos valores a serem recolhidos pelos contribuintes?

Entendo que essa questão encontra-se pacificada pelo STJ, conforme "decisum" transcrito pelos autuantes na informação fiscal, do RECURSO ESPECIAL Nº 1.109.298 - RS (2008/0279009-9) RELATOR: MINISTRO

CASTRO MEIRA, cujo trecho fundamental aqui transcrevo neste voto:

A questão jurídica em debate, portanto, refere-se à base de cálculo do ICMS na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado do mesmo titular - artigo 13, § 4º, da LC 87/96.

Na espécie, por diversas razões a base de cálculo do ICMS deve ser o custo da mercadoria produzida nos termos do artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96 (e não a entrada mais recente).

Em primeiro, a interpretação da norma deve ser restritiva, pois o citado parágrafo estabelece bases de cálculos específicas. Em segundo, os incisos estão conectados às atividades do sujeito passivo, devendo ser utilizado o inciso II para estabelecimento industrial. Em terceiro, a norma visa evitar o conflito federativo pela arrecadação do tributo, o que impede a interpretação que possibilita o sujeito passivo direcionar o valor do tributo ao Estado que melhor lhe convier. (grifo nosso).

Assim, superada a análise da questão exemplificativa que foi abordado no mérito da defesa, passo à segunda questão, que foi colocada pelo impugnante, a de que o legislador deixou de citar quais itens deveriam compor as rubricas de custo citadas na lei complementar, a saber: matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, e que por isto mesmo, os itens expurgados do custo pelo autuante – energia elétrica, combustíveis, água/esgoto estariam incluídas dentro do conceito de material secundário e que a depreciação das instalações e maquinário diretamente empregados na produção, sob o gênero mão de obra(mão de obra tecnológica).

Nesse aspecto, tem razão o impugnante quando diz o legislador não estabeleceu quais itens compõem os conceitos de matéria prima, o material secundário, mão de obra e acondicionamento, pois o legislador não desceu a esse nível de detalhes. É certo pois, que o Direito está recheado de conceitos jurídicos indeterminados, que vem ser aqueles cujo conteúdo, assim como a sua extensão, são imprecisos, ou seja, faltam-lhes um significado ou sentido exato, tornando a Ciência do Direito por demais inconclusiva e polêmica nesta seara. Assim, é que as leis em muitas situações possuem uma delineada zona de certeza quanto ao seu significado, havendo precisão científica quanto ao seu real sentido e quanto ao objetivo que foi buscado pelo legislador, não havendo qualquer dúvida da efetiva aplicação do seu conceito.

Por outro lado, às vezes a lei penetra uma zona de incerteza, dado que por exemplo, uma mesma mercadoria ao ser utilizada numa indústria pode ser matéria prima e em outra vir a ser um material secundário, sendo impossível ao legislador estabelecer “numerus clausus” os itens que pertencem a cada um dos conceitos enunciados na lei, dependendo do aplicador delinear e separar os itens dentro do conceito existente. Assim, explica-se que não foi uma falha do legislador na elaboração da lei complementar, pois cabe a análise em cada caso concreto, se um determinado gasto é matéria prima ou material secundário, ou de acondicionamento, etc. Daí, a necessidade do legislador infraconstitucional, com vistas a estabelecer uma segurança jurídica nas relações do contribuinte com o fisco, detalhar a definição legal de determinados conceitos, para que seja aplicado corretamente a lei ao caso concreto, partindo-se de um paradigma legal.

No entanto, é preciso ressaltar, que no caso de conceitos indeterminados no âmbito do Direito Tributário, deve o legislador preencher as devidas lacunas sem no entanto alterar o conteúdo, a definição e o alcance de institutos e conceitos e formas de direito privado, conforme os ditames do art. 110 do CTN. Assim, passaremos então a analisar os conceitos adotados pelo fisco de outros estados e que foram acolhidos e defendidos na impugnação. Por primeiro, discutiremos energia elétrica, incluída na rubrica material secundário.

O impugnante defende por material secundário, deve-se entender todo o material e Recursos naturais, hídricos e materiais consumidos direta ou indiretamente na produção, inclusive energia elétrica conforme disposto. no artigo 43, Capítulo VIII, do Regulamento do ICMS Mineiro, Decreto MG nº 43.080/2002.

Se observarmos em qualquer manual de contabilidade de custos, veremos que materiais primários e secundários tem em comum o fato de se agregarem ao produto final e só se separam conceitualmente um do outro, por ser o material secundário composto de itens de menor agregação na mercadoria produzida em comparação com a matéria prima(por isso mesmo dito secundária, por advém na sequência de prima ou primária).

Na indústria de móveis, a madeira é claramente identificada como matéria prima por ser o item de maior relevância na fabricação, e os metais empregados, tais como pregos, parafusos, puxadores, são exemplos clássicos material secundário de fácil identificação no produto final. Existe ainda uma situação comum a esses dois itens de custo – integram os chamados custos diretos de fabricação, porque é possível determinar em cada item produzido o quanto foi aplicado de cada um dos materiais envolvidos, madeira, pregos, parafusos, puxadores, etc. Assim, na fabricação de duas mesas, uma pequena e uma grande, é possível determinar com precisão o custo da matéria prima e da matéria secundária na fabricação de cada uma delas.

Já a energia elétrica jamais pode integrar a rubrica material secundário, pois se trata de um custo indireto de fabricação, visto ser necessário fazer-se um rateio para se apropriar o custo para cada elemento, sendo ao contrário da matéria prima e do material secundário, impossível determinar entre dois móveis de diferentes tamanhos, quanto se gastou precisamente de energia elétrica em cada uma delas. A verdade é que dada a importância do custo de energia elétrica nos processos industriais ela assume rubrica própria na contabilidade,

não estando inserida em nenhuma outra nomenclatura de custos.

Além disso, o Poder Judiciário, no âmbito do STJ, conforme informação anexada ao PAF pelos autuantes, já se produziu farta jurisprudência no sentido de negar a condição de energia elétrica como integrante como matéria prima ou material secundário pois não se incorporam ao produto (AgRg no RE 731885 – PR – Rel. Ministro Luiz Fux, DJ de 20/03/2006), assim como, sem amparo na Constituição e na Lei Complementar, o legislador infraconstitucional jamais poderia ao seu alvitre considerar energia elétrica como mercadoria para fins tributários. Como bem disse Luciano Amaro em citação colocada na informação fiscal, o legislador infraconstitucional não pode expandir o campo de competência tributária que lhe foi atribuído, mediante o artifício de ampliar a definição, o conteúdo ou o alcance de institutos de direito privado.

Para que não restassem dúvidas quanto à base de cálculo nas transferências, a Secretaria da Fazenda publicou a instrução normativa abaixo reproduzida, que não deixa dúvidas quanto à ilegalidade da inclusão da energia elétrica na base de cálculo em transferências interestaduais, in verbis:

INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 052/2013 (Publicada no Diário Oficial de 18/10/2013)

O SUPERINTENDENTE DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, no uso de suas atribuições, esclarece a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadoria, nos termos da Lei Complementar 87/96 e o crédito fiscal admitido ao estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, destinatário da mercadoria.(...)

Considerando que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) (REsp 1.109.298-RS, Rel.Ministro Castro Meira, julgado em 26/04/2011, conforme DJe de 25/05/2011) determinou que o custo da mercadoria produzida deve ser o parâmetro para a definição da base de cálculo na transferência interestadual promovida pelo CD, ao alegar que a norma vigente (art. 13, §4, incisos I e II da Lei Complementar 87/96) visa evitar o conflito federativo e impedir que o contribuinte direcione o valor do tributo aos cofres públicos que melhor lhe convier, reconhecendo o direito do

Estado de destino a não legitimar o crédito do imposto destacado em excesso nas transferências interestaduais de mercadorias, ao acatar o arbitramento utilizado no processo administrativo-fiscal que excluiu o plus valorativo da base de cálculo adotado por empresas, fundamentado no fato de o centro de distribuição não praticar atos de natureza mercantil e, por essa razão, a base de cálculo a ser utilizada deve ser aquela prevista para a saída do estabelecimento industrial (custo da mercadoria produzida).

Considerando também que o STJ (REsp 1.331.033-SC, Rel. Mauro Campbell Marques, julgado em 02/04/2013) e a Receita Federal do Brasil (Súmula 12 do Segundo Conselho de Contribuintes, D.O.U. de 26/09/2007) decidiram que energia elétrica e combustíveis não integram o conceito de matéria-prima, material secundário ou material de embalagem.

Considerando ainda que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis [item 11 do Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1) – Estoques] assevera que devem ser expurgados os tributos recuperáveis (a exemplo do ICMS, PIS e COFINS) do custo de aquisição das mercadorias.

RESOLVE esclarecer que:

1. Na transferência interestadual de mercadoria industrializada pela própria empresa, destinada a outro estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, para efeito de apuração do valor do crédito a ser apropriado pelo estabelecimento destinatário, deverá ser observado o seguinte:

1.1 considera-se como matéria-prima ou material secundário aquilo que se integra, de forma física ou química, ao novo produto ou aquilo que sofre consumo, desgaste ou alteração de suas propriedades físicas ou químicas no processo industrial, não se integrando a este conceito, regra geral, a energia elétrica e os combustíveis;

1.2 a base de cálculo é a soma do custo da matéria-prima, do material secundário, da mão-de-obra e do acondicionamento, ainda que a mercadoria tenha sido transferida de um estabelecimento comercial da mesma empresa (centro de distribuição - CD, por exemplo), acrescido do ICMS incidente na transferência, que integra a base de cálculo do imposto;

Assim, pelo exposto, refuto os argumentos utilizados na impugnação quanto ao uso da energia elétrica.

No que diz respeito à mão de obra, o impugnante diz em sua defesa, que o Estado de Minas Gerais, “editando legislação que melhor espelha tecnicamente a Contabilidade de Custo, e assim dispõe no artigo 43, que no inciso III, b Capítulo VIII do Regulamento do ICMS Mineiro...”. Em verdade, traz uma inovação que seria cômica, não fossem as sérias e danosas implicações jurídicas e financeiras para as empresas, esta teratológica “mão de obra tecnológica”, como assim foi chamada em artigo citado na informação fiscal.

Acrescenta o impugnante, defendendo claramente a tese do fisco mineiro quanto a uma fictícia mão de obra tecnológica, dizendo que onde antes existiam inúmeros funcionários, para as mesmas atividades, atualmente, existe uma máquina ou robô instalado nas dependências fabris do estabelecimento industrial. Por estas razões, por substituir a mão de obra humana, justifica-se a apropriação das parcelas de depreciação dos ativos

atrelados ao custo de produção, sob o gênero “mão de obra”.

Assim posto, este julgador questiona, onde o impugnante encontrou o fundamento que “melhor espelha tecnicamente a Contabilidade de Custos que justifique a existência dessa até então desconhecida mão de obra tecnológica? É fato que a longa peça impugnatória não traz uma única citação, nem de um simples manual de contabilidade, nem de economia, muito menos de outra legislação estadual ou federal, que se possa atribuir algum crédito a esse novo conceito de mão de obra.

Entender isto como “espelho da melhor contabilidade de custo”s é simplesmente chancelar e institucionalizar a fantástica mas não menos absurda criatividade do fisco mineiro, ao incorporar a tal “mão de obra tecnológica” aos custos de produção industrial, sem que haja qualquer referência em manuais contábeis, com o fito de sobrevalorizar a base de cálculo nas transferências e por conseguinte otimizar a sua arrecadação tributária. Da forma como o fez, está claramente a usurpar a competência do legislador constitucional, pondo em risco a estabilidade do pacto federativo, pois está visivelmente auferindo receita que por disposição constitucional, não lhe pertence.

Excetuando-se a citada legislação mineira, em que dispositivo legal ou princípio de Direito Privado se assenta tal definição? Aqui, ao que parece o impugnante defende que as normas desses estados estão corretas, pelo simples fato de estarem positivadas no âmbito das suas respectivas legislações, sem fazer qualquer análise à luz do ordenamento jurídico vigente, se estariam firmemente amparadas no princípio da legalidade estrita do Direito Tributário; mas não o fez, simplesmente a defendeu de forma dogmática, pelo simples fato de existirem como leis, invocando obediência a estas normas estaduais com base no art. 110 do CTN, como se, não houvesse limitações constitucionais ao poder estadual de tributar, impedindo-se os estados de legislar sobre os seus interesses fiscais, em detrimento de outros.

Assim, não encontrei na impugnação nenhuma fundamentação que conformasse a mão de obra tecnológica dentro dos conceitos utilizados no direito privado, constatando grave ofensa ao art. Xxx do CTN, e refuto também a deformação legal que foi feita sobre este conceito.

Quanto ao frete, e demais despesas como manutenção, combustíveis, água/esgoto, e outras alocações não especificadas, o próprio impugnante trouxe em sua peça impugnatória, a resposta a uma consulta de nº 90/2001 feita ao fisco paulista, onde consta textualmente na resposta, um trecho que talvez não tenha sido percebido na elaboração da defesa, mas que contraria a sua própria tese, que foi fundamentada segundo a consulta, em terminologia contábil proposta pelo Prof. Eliseu Martins (in MARTINS, Eliseu - Contabilidade de Custos, São Paulo, Ed. Atlas, 1996, cap. 2), in verbis:

"É bastante fácil a visualização de onde começam os custos de produção, mas nem sempre é da mesma maneira simples a verificação de onde eles terminam.

É relativamente comum a existência de problemas de separação entre custos e despesas de venda.

A regra é simples, bastando definir-se o momento em que o produto está pronto para a venda. Até aí, todos os gastos são custos. A partir desse momento, despesas. (grifo nosso)

Assim, fica evidenciado um conceito que segue a mais elementar lógica do pensamento: se estamos falando de custos de produção, há de se entender que uma vez encerrada a produção, encerraram-se também os custos inerentes ao processo. Logo, a despesa com frete para entrega da mercadoria ocorre em momento posterior à produção e não pode portanto ser inserido como um gasto necessário para produzi-lo. Não tem qualquer cabimento jurídico a apropriação de despesas operacionais, como as que foram acima elencadas, que estão distanciadas da intervenção direta nos processos de fabricação de elementos que são gastos inclusive depois de encerrado o ciclo de produção.

O terceiro ponto da linha de defesa, se argui o disposto no art. 102 do CTN, que trata da obrigatoriedade dos entes federativos em reconhecer a extraterritorialidade das suas respectivas legislações tributárias. Teria o legislador paulista, mineiro ou pernambucano a primazia de estabelecer uma verdade unipolar e indiscutível, ao seu bel interesse?

O impugnante diz na sua peça impugnatória, que “evidencia-se, nesse passo, a impossibilidade de serem adotadas medidas unilaterais do Estado da Bahia, com o propósito de retaliar e revisar a aplicação das leis e regulamentos dos Estados de origem das mercadorias. Retirar-lhes a eficácia equivaleria a revogá-las ou alterar-lhes o sentido, mitigando-se a autonomia estadual decorrente do princípio federativo”. Pergunto então neste voto, se não seriam unilaterais as medidas do fisco de Minas, São Paulo e Pernambuco? Ora, tanto é direito do contribuinte resistir à injusta pretensão do Estado como também de qualquer ente federativo, opor resistência à lei que fira direitos, e que se configura como inconstitucional ou que se expresse como abuso ao Direito.

Por fim, quanto ao quarto e último item, não é justificável o impugnante alegar que cumpriu a lei tributária dos estados de SP, MG e Pernambuco. Repito aqui a citação no início desse voto, quando Ildo Fucs diz que a autoridade fazendária deve exigir o tributo mediante clara e inequívoca imposição legal, do contrário, deve ser oposta a mais séria resistência à sua instituição por qualquer outra norma de conduta mandamental infralegal

que venha contrariar os ditames constitucionais.

É livre e lícito ao contribuinte, opor-se à pretensão do Estado, quando entender que o imposto não é devido, como agora o faz contra o Estado da Bahia. Tivesse melhor atenção sobre as regras constitucionais tributárias e sobre as decisões dos tribunais superiores, resistiria legalmente à pretensão imposta por aqueles estados, procurando os meios jurídicos cabíveis para recolher o imposto a quem é de direito, na quantia exata dos valores que lhes são legalmente devidos.

Concluo que o impugnante, utilizando-se de uma operação aparentemente perfeita sob o plano jurídico, recolheu aos estados de origem das transferências, mais impostos do que aqueles que lhe são constitucionalmente devidos, aproveitando-se de uma dissimulação jurídica praticada por aqueles estados, para aumentar a base de cálculo nas transferências interestaduais.

Resta ao impugnante acionar o poder judiciário para ressarcir imposto que lhe foi injustamente cobrado nesses estados e argumentos para isto não lhe faltam, visto que os estados de Minas, Pernambuco e São Paulo, embora aparentemente agindo no exercício de seu direito, violaram princípios e mandamentos constitucionais necessários ao reconhecimento desse direito pelo ordenamento jurídico vigente.

Para não deixar de citar a jurisprudência deste Conselho, trago aqui breve trecho de voto do Conselheiro Tolstoi Seara Nolasco no Acórdão nº 016-12/09:

“ Há que se privilegiar o aspecto teleológico da norma. Nessa linha de entendimento, em raciocínio analógico, observa-se que a fixação das alíquotas, nas operações interestaduais, são, em regra, de valor inferior às estabelecidas para as operações internas, considerando que a repartição do imposto deve aquinhoar o Estado de destino com a maior parcela. Nesse mesmo sentido, interpretamos que o conceito de custo de produção, para fins de transferência, deve ser restritivo, para abarcar tão-somente aquelas parcelas diretamente afetadas ao processo de produção industrial.

É de se concluir, portanto, seja através da interpretação teleológica, seja através da hermenêutica textual, que o conceito de custo industrial não pode admitir ampliação, sob pena, inclusive, de ferir o pacto federativo, cláusula pétrea da nossa Constituição, pois cada Estado fixaria na sua legislação o conceito de custo que lhe fosse mais conveniente e interessante para fins de aumentar a sua arrecadação tributária. Inaplicável, portanto ao Estado da Bahia o Parecer CAT 05/05, de São Paulo.

Com isso não quero dizer que a apuração dos custos efetuada pela empresa esteja incorreta do ponto de vista da ciência contábil. Não é isso. No caso em exame, a legislação não altera o conceito contábil. Apenas para fins de fixação da tributação na origem e no destino das mercadorias, estabelece uma base de cálculo própria, no Estado de origem, albergando tão-somente os componentes previstos no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, devendo os outros componentes do custo industrial serem integrados nas operações subsequentes, a se realizarem no Estado de destino das transferências, cabendo a este o recebimento do imposto sobre estas parcelas”.

Quanto ao pedido de diligência feito na sessão, foi explicado que o impugnante poderá fundamentá-la em eventual Recurso voluntário, visto que as colocações feitas naquele momento, com exíguo tempo de análise, não permitem a necessária maturação das justificativas para se suspender o julgamento e por o processo em diligência. Quanto à redução ou extinção da multa, por tratar de penalidade imposta por descumprimento de obrigação principal, deverá postular pedido à Câmara Superior do CONSEF, nos termos do art. 159 do RPAF.

Pelo exposto, o contribuinte transferiu mercadorias de seus estabelecimentos situados em outros Estados da Federação, com base de cálculo acima da que é legalmente permitida, violando o disposto no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, quando o legislador determinou taxativamente os elementos de custo de produção: matéria-prima, mão-de-obra, material secundário, e acondicionamento. Assim, os gastos com os demais itens de custo de produção, tais como manutenção, depreciação, frete, energia elétrica e combustível, não devem ser computados no custo de produção para efeitos de transferência interestadual, e voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado com a Decisão, a empresa interpõe tempestivamente Recurso Voluntário, às fls. 344 a 379, objetivando a revisão do julgamento por entender que não foi aplicada a melhor justiça em sua Decisão. Em sua peça recursal, repisa todos os argumentos já apresentados em defesa, sem anexar novos documentos fiscais ou demonstrativos.

Em síntese, suscita a nulidade da Decisão recorrida, devido a falta de fundamentação quanto a diversos trazidos na impugnação, em especial os itens que compõem cada um dos grupos previstos na legislação como componentes do custo de produção para fins de determinação da base de cálculo do ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

Adiante, novamente assevera a ocorrência da decadência com base no art. 150, §4º do CTN.

Propala que o método de custeio adotado pelo recorrente nas transferências interestaduais de mercadorias entre seus estabelecimentos segue à risca o que determina o próprio artigo 13, §4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/1996, tido como violado.

Coloca que os procedimentos adotados pelo recorrente estão em sintonia com as legislações paulista, mineira e pernambucana e a negativa de vigência destes dispositivos implica em ofensa ao pacto federativo;

Diz que houve desta que e pagamento integral do ICMS calculado sobre as operações – e isso não se discute – o que garante o crédito do imposto no destino, em face da regra constitucional da não-cumulatividade.

Ao final do seu Recurso, pede pela anulação da Decisão recorrida, por falta de fundamentação, o reconhecimento da decadência parcial do crédito tributário e, sucessivamente, o cancelamento do crédito tributário pela conformidade com os dispositivos da LC 87/96, as legislações dos estados remetentes e por não haver causa de restrição do crédito.

Em termos, os autos forma remetidos à PGE/PROFIS.

No Parecer de fls. 389 a 392, a i. procuradora Maria Helena Mendonça Cruz, seguidamente a um breve intróito dos fatos vividos no PAF, passa a discorrer sobre os argumentos defensivos.

Primeiramente, afasta a nulidade da Decisão por falha na fundamentação por entender que resta consignado no voto expressamente a análise criteriosa acerca dos itens que compõem o custo de produção.

Quanto a decadência, diz que a tese recursal é destituída de qualquer lógica jurídica, em razão da falta de uma interpretação sistemática da norma do art. 150, §4º, c/c a do art. 173, I do CTN. Coloca que a regra do art. 150, §4º para lançamentos por homologação só é aplicável quando há pagamento antecipado, entendido como pagamento integral, o que não teria ocorrido no caso em tela.

No mérito, diz que a apuração do custo de produção para adoção da base de cálculo do ICMS encontra-se prevista na Lei Complementar nº 87/96. Pontua que *“o trabalho realizado pelos autuantes lastreou-se na planilha de custos de produção apresentada pela próprio autuado, como informado no corpo do Auto de Infração, cuja a base de cálculo fora apurada excluindo-se as parcelas relativas a depreciação, energia e outros custos, que não compunham o custo da matéria prima, do material secundário, da mão-de-obra e do acondicionamento, conforme previsão expressa da Lei Complementar nº 87/96”*.

Por fim, com base na sua argumentação, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

VOTO (Vencido quanto à preliminar de decadência)

O presente Recurso Voluntário tem por objeto a modificação de parte da Decisão da 4ª JJF que julgou procedente o Auto de Infração lançado pela utilização indevida de crédito fiscal, em operações interestaduais com base de cálculo superior à fixada em Lei Complementar.

O Recorrente pede a nulidade da Decisão por falta de fundamentação, o reconhecimento da decadência dos fatos geradores ocorridos antes de 04/06/2008 e a improcedência do Auto de Infração em epígrafe.

Ab initio, passo a analisar a questão sobre a decadência do direito de constituição do crédito tributário em relação ao presente PAF.

O Recorrente sustentou em defesa que, no caso em tela, houve a decadência do direito do fisco de constituição do crédito tributário conforme o art. 150, §4º do CTN, pois, segundo relata, os fatos geradores ocorreram em 2008 e a autuação foi lançada somente em 04.06.2013, ou seja, cinco anos após parte dos fatos geradores.

Por seu turno, para decidir sobre essa questão, é necessário fazer uma reflexão sobre a edição da

Súmula Vinculante nº 08 e o Parecer exarado pelo ilustre Procurador Geral do Estado da Bahia, em decorrência de algumas diligências suscitadas por esta 2ª CJF.

Pois bem, 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”.

Primeiramente ressalto que 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. Entretanto, somente após uma leitura atenta e diante de uma reflexão profunda 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.

Após uma análise mais apurada dos seus fundamentos, entendo que 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. Da leitura dos votos dos Recursos Extraordinários que embasaram o entendimento sumular vinculante nº 8 (RE's 556664-1, 560626-1, 559943-4, dentre outros), fica constatado com plena nitidez que o STF conclui que a prescrição e a decadência só podem ser disciplinadas por Lei Complementar de âmbito nacional, vez que são institutos gerais do direito tributário.

A ementa do Recurso Extraordinário nº 556.664/RS é lapidar e resume toda a essência da debatida Súmula, por isso, vale transcrevê-la, *in litteris*:

“EMENTA: 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, b, III, 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 556664 / RS-RIO GRANDE DO SUL / RECURSO EXTRAORDINÁRIO / Relator(a): Min. GILMAR MENDES / Julgamento: 12/06/2008 / Órgão Julgador: Tribunal Pleno)” (grifo nosso)

Diante deste inequívoco pronunciamento, está claro que, em nome da equidade e da segurança jurídica, a determinação do Supremo Tribunal Federal, via Súmula Vinculante nº 8, é no sentido de que **somente o CTN pode prever prazos prescricionais e decadenciais em torno de matéria tributária**, e, deste modo, não poderia o COTEB versar sobre esses assuntos, por se tratar de matérias reservadas a Lei Complementar, segundo mandamento constitucional e interpretação do Supremo.

Na inteligência dessa jurisprudência vinculante, permitir regulação distinta por parte de cada ente da federação, implicaria um verdadeiro ataque aos princípios da isonomia e da segurança

jurídica. Portanto, se faz necessária que a regulação desses temas tributários tenha âmbito nacional, sob a égide de uma única norma, o CTN.

Deste modo, tecidas as considerações acerca dos reflexos advindos da Decisão do STF, entendo que a aplicação do COTEB para fins de estabelecimento do início da contagem do prazo decadencial não se coaduna com o quanto disposto na própria Constituição Federal e no quanto estabelecido nos fundamentos da Súmula Vinculante nº 8 do STF.

Por seu turno, também devemos analisar a ressalva do início do §4º do art. 150, de que supostamente instituiria uma permissão legal para fixação de prazo diverso de decadência em outra lei, conforme suscitou a i. Procuradora no seu Parecer.

A meu ver, para solucionar essa celeuma, devemos fazer uma interpretação jurídica com referência a dois aspectos relevantes na análise desta questão: a) a de que o CTN é anterior à promulgação da Constituição Federal de 1988, ou seja, aquele Código deve se adequar aos mandamentos constitucionais e, b) a de que o entendimento esposado pelo STF, com a edição desta Súmula Vinculante, não permite o regramento de institutos gerais de direito tributário por outras normas, a não ser a Lei Complementar prevista na própria Constituição Federal, afastando automaticamente a ressalva disposta no texto original do Código Tributário, parte, que eu entendo, não fora recepcionada pela Carta Magna.

Em outras palavras, não podemos nos ater a uma interpretação literal do disposto no §4º e conceder uma permissão aos legisladores infraconstitucionais, pois, tal atitude esta em flagrante desacordo com a exegese do texto da Carta Magna e a interpretação do STF quando da expedição deste juízo Sumular. Caso contrário, não poderíamos falar em preservação da equidade e da segurança jurídica, princípios centrais e sustentadores da Decisão vinculante do Tribunal Superior.

Ora, como a Súmula Vinculante declarou a inconstitucionalidade dos artigos de uma lei de natureza tributária, no caso, os art. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que tinham como fundamento de existência legal o mesmo mandamento do art. 150, §4º, primeira parte do CTN, então, *mutatis mutandis*, verificada a inconstitucionalidade dos referidos artigos por falta competência material, fica afastada a aplicação da mesma permissão legal do §4º para as outras normas de natureza tributária de todos os entes da federação, instituidora de qualquer tributo. Isso nada mais é do que uma consequência lógica/jurídica inegável e inexorável, com aplicação e abrangência em relação à lei criadora de qualquer tributo, seja a lei do ICMS, ISS, IPI, etc.

Dessa forma, salta aos olhos que para o STF não cabe a nenhuma norma, de nenhum ente federativo, instituidora de qualquer tributo, regulamentar os institutos gerais de direito tributário, reservados pela Constituição Federal ao alvitre exclusivo de Lei Complementar, de âmbito nacional.

Porém, antes de fechar o raciocínio sobre a SV. 08, é necessário fazer breves comentários em relação à Resposta da Consulta sobre o Procedimento de Uniformização de Orientação Jurídica, elaborada pela PGE/PROFIS, de lavra do Procurador Geral do Estado da Bahia.

Quadra apontar que, infelizmente, a Resposta concedida não aborda de maneira abalizada a questão principal para a solução dessa lide. Vejo que a d. PGE não fundamenta a sua posição quanto à possibilidade da aplicação ou não do COTEB, levando-se em conta o posicionamento do STF, mas tão somente expõe uma negativa de reabertura de debate, mantendo um posicionamento antigo, sob a égide de outras luzes que não mais existem. Em outras palavras, entendo que não houve o aprofundamento e a reflexão necessários que cabem no trato da questão da decadência e da prescrição, assuntos modificados após o pronunciamento do STF.

Em que pese o zelo sempre expedido por este órgão nos debates da matéria, devido à importância da questão em si, com consequências tributárias, administrativas e políticas práticas para o Povo e o Estado da Bahia, sinto que a falta de um posicionamento fundamentado, inequívoco e suficientemente claro deixou de trazer a necessária segurança jurídica para os administrados e para os contribuintes deste Estado. Ademais, a Resposta prestada pela PGE

formalmente responde à Diligência solicitada por esta 2ª Câmara de Julgamento, mas não esclarece em nenhum aspecto, o posicionamento a ser seguido nas situações iguais esta, vivida nos autos.

Dest'arte, apreendo que a única manifestação valiosa da Resposta, exarada pelo Procurador Geral do Estado, o Srº Rui Moraes Cruz, é a indicação da necessidade de alteração do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB) para afastar divergências entre este e o Código Tributário Nacional. Pela importância dessa sugestão, transcrevo tal passagem:

“Não obstante, tendo em vista o conteúdo das discussões sobre a matéria em comento, acolho a sugestão manifestada pela i. Procuradora Chefe em exercício no despacho de fls. 187/188, deve o presente expediente retornar à PROFIS para que seja elaborada minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B, 5º do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazo estabelecidos entra a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN.”

Ora, se há necessidade de alteração, é sinal de que tal norma não é adequada para a solução e regulação das situações jurídicas tributárias realizadas dentro do Estado da Bahia! Salvo melhor inteligência, a sugestão proposta parece indicar, com grande clareza e veemência, a necessidade de alinhamento da legislação estadual com o CTN, o que reforça a tese de que o prazo decadencial deve ser aquele estabelecido pelo Código Tributário Nacional, lei de âmbito nacional, consoante inteligência da Súmula Vinculante nº 08.

Nesse contexto, devo lembrar que uma Súmula Vinculante tem poder impositivo, tudo em razão do seu caráter e efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração Pública direta e indireta, em todas as esferas de poder. Ou seja, me parece inapropriada, quiçá impossível, a utilização do COTEB como ferramenta de condução da questão de definição do marco inicial do prazo decadencial, uma vez que as questões gerais de matéria tributária só podem ser dispostas em lei específica, ditada pela Constituição Federal.

Por fim, com a patente alteração de paradigma ocorrida, tenho como certa a assertiva de que não podemos mais seguir a ‘antiga’ jurisprudência desse Conselho, que abraçava entendimento diferente sobre a possibilidade do regramento da decadência e da prescrição. A agora, após a edição da Súmula em debate, com a legislação sob novo enfoque, devemos repensar nosso entendimento para adequá-lo à nova realidade jurídica, imposta pelo STF, mas de forma alguma aplicá-la como anteriormente se fazia (com base no COTEB ao invés do CTN), como opinou a PGE/PROFIS, sob pena de prejudicar o próprio erário estadual, ante a flagrante inconstitucionalidade do regramento estadual e de se afastar do princípio da eficiência (art. 37, caput da CF), pois, nos tempos atuais, em plena era digital, 5 anos é tempo mais que suficiente para que o Fisco lance ou perquiria qualquer soma a título de tributo.

Tecidas as considerações acerca da impossibilidade da aplicação do COTEB na regulação de matérias gerais de direito tributário, por não ser a norma prevista na CF/88, resta saber quando devemos aplicar o regramento do CTN no ICMS.

Como sabido, o Código Tributário tem dois artigos dispondo sobre a decadência: o art. 150, §4º, para lançamento por homologação, e; o art. 173, I, para lançamentos de ofício. Consequentemente, para sabermos qual regramento deve ser usado, temos que definir de maneira segura, quando estamos diante de um lançamento por homologação e quando estamos diante de um lançamento de ofício.

Primeiramente, vale transcrever os artigos 150, §4º e 173, I do CTN:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador;

expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

(...)

“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”

Depois, devemos observar as normas e o entendimento jurisprudencial dominante do STJ para definir quando é caso de lançamento por homologação e de ofício. Nessa esteira, o COTEB, numa reprodução do artigo 150, do CTN, assim entende o que seria o lançamento por homologação, consoante o teor do seu art. 107-B:

“Art. 107-B. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.”

Sobre a diferenciação dos lançamentos, o STJ já pacificou seu entendimento no sentido de que lançamentos por homologação seriam aqueles que os sujeitos passivos têm o dever de antecipar o pagamento do ICMS sem que haja prévio exame por parte da autoridade administrativa, sendo aplicável, nestes casos, o quanto disposto no art. 150, §4º do CTN, ou seja, a regra da decadência após 5 anos da ocorrência do fato gerador.

Podemos trazer à baila, a Decisão do Agravo Regimental no Recurso Especial 117291 do Rio Grande do Sul, de relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, que muito bem expõe o entendimento consolidado do STJ:

“EMENTA - PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOR. DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. ART. 20, § 4º, E 21, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC.

1. Agravo regimental no Recurso especial em que se discute o prazo para a constituição de crédito tributário remanescente de ICMS, no caso em que ocorre o pagamento a menor do tributo.

2. Nos tributos cujos sujeitos passivos têm o dever de antecipar o pagamento sem que haja prévio exame da autoridade administrativa, caso se apure saldo remanescente, a Fazenda deverá constituí-lo no prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, sob pena de ocorrer a extinção definitiva do crédito, nos termos do parágrafo 4º do art. 150 do CTN. Precedentes: AgRg no REsp 1.152.747/MG, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 22/2/2011; AgRg no REsp 1.192.933/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 11/2/2011; AgRg no REsp 1.182.862/RS, Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Turma, DJe 2/2/2011.

3. Ademais, a Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 973.733/SC, realizado nos termos do art. 543-C e sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, sedimentou o entendimento de que o art. 173, I, do CTN se aplica aos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou, quando, a despeito da previsão legal, não há o pagamento, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação.

4. Honorários advocatícios fixados em 0,5% sobre o valor atualizado da causa, nos termos do art. 20, § 4º e 21, § 1º, do CPC.

5. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1172391 / RS / AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2009/0249482-0 / Relator(a) Ministro BENEDITO GONÇALVES (1142) / Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA Data do Julgamento: 04/08/2011 / Data da Publicação/Fonte DJe 10/08/2011)”

Entretanto, mesmo a despeito do entendimento consagrado do STJ de que qualquer pagamento efetuado a título de tributo já afirmaria a natureza jurídica do lançamento para a espécie por homologação, vislumbro, com a devida vênia, que tal definição é extramente fluida, sem delinear a necessária segurança jurídica que a situação impõe.

Pois bem, deixar a configuração do lançamento tributário ao alvitre do contribuinte não é a melhor resposta diante do ordenamento jurídico. Trilhando o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, o sujeito ativo poderia ‘ganhar’ um ano a menos de decadência com o pagamento de apenas 0,01 (hum centavo)! Trata-se de uma situação teratológica, que não se coaduna com os

princípios constitucionais da legalidade e da segurança jurídica. Desse modo, percebo que a caracterização deve advir da lei, caso a caso.

No caso do ICMS, em regra, vislumbro que a sua apuração é mensal, com lançamento feito pelo próprio contribuinte e a devida homologação posterior, dos cálculos e do pagamento efetuado, pela autoridade administrativa pertinente.

Diante desse quadro legal, assegurado que: (i) a regra do ICMS é o lançamento por homologação, sendo exceção o lançamento de ofício, v.g., nos casos de lançamento por presunção do art. 4º, §4º da Lei 7.014/96; e (ii) entendendo que somente o CTN pode regulamentar as normas gerais de direito, por mandamento constitucional e aplicação da SV. 08 nos seus fundamentos; concluo que o prazo a ser observado nos lançamentos do ICMS por homologação é aquele previsto no art. 150, §4º do CTN, ou seja, 5 (cinco) anos após o dia de ocorrência do fato gerador.

Por tudo exposto, concluo que as ocorrências datadas antes 04/06/2008 não mais poderão ser exigidas pelo fisco da Bahia, porquanto alcançadas pela decadência, prevista no artigo 150, §4º do CTN.

Passo para análise das ocorrências não atingidas pela decadência.

Mesmo não sendo arguidas questões de específicas de nulidade do Auto de Infração, entendo que todos os requisitos previstos nos artigos 18 e 39 do RPAF/99 foram preenchidos. Compulsando os autos, percebo que a imputação foi clara, a base de cálculo foi determinada conforme o valor previsto em lei, foram fornecidos os demonstrativos de débito referentes à autuação em discussão e foram respeitados todos os direitos e garantias do contribuinte, como a ampla defesa, o contraditório e o devido processo legal administrativo.

Em relação à arguição de falta de fundamentação, não acolho a tese recursal. Em primeiro lugar, vejo que todos os aspectos abordados pelo recorrente em sede de defesa foram abordados pelos julgadores de piso em sua Decisão. Com a resolução do mérito, entendo que há claro posicionamento da JJF sobre quais itens entende açambarcados sob a rubrica custo de produção, delineada no art. 13, §4º, II da LC 87/96, como se pode ver no trecho do voto abaixo transcrito:

Pelo exposto, o contribuinte transferiu mercadorias de seus estabelecimentos situados em outros Estados da Federação, com base de cálculo acima da que é legalmente permitida, violando o disposto no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, quando o legislador determinou taxativamente os elementos de custo de produção: matéria-prima, mão-de-obra, material secundário, e acondicionamento. Assim, os gastos com os demais itens de custo de produção, tais como manutenção, depreciação, frete, energia elétrica e combustível, não devem ser computados no custo de produção para efeitos de transferência interestadual, e voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Assim, sendo, afasto também a nulidade da Decisão recorrida.

Caminho para resolução do mérito da infração 1.

A infração foi lançada pela suposta 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, convênios ou protocolo.

A fiscalização se baseia no art. 13, §4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, abaixo transcrito:

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;

De plano, cura salientar que o inciso II do citado art. 13 é aplicado quando o remetente da mercadoria é um estabelecimento industrial e o I é utilizado quando a mercadoria provém de um Centro de Distribuição. Essa diferença é essencial para o correto lançamento do tributo.

No caso em tela, o imposto foi apurado com base no inciso II, uma vez que as mercadorias que entraram no estabelecimento situado no estado da Bahia e deram azo a presente autuação foram remetidas de estabelecimentos industriais, produtores das mercadorias, situados nos estados da São Paulo, Minas Gerais e Pernambuco.

Pois bem.

Tecidas essas considerações, observo que os demonstrativos acostados ao processo provam que os autuantes apenas consideraram os custos expressamente previstos no art. 13, § 4º, II, da LC Nº 87/96, quais sejam: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Entendo que a interpretação da base de cálculo prevista no art. 13, §4º, II deve ser literal e restritiva, visto que o ICMS é um imposto Estadual, esquadrihado na Constituição Federal de forma minuciosa, no intuito de se afastar conflitos interestaduais preocupantes. Além disso, entendo que a redação do mencionado art. 13 está suficientemente clara quanto ao seu alcance e quanto aos elementos albergados, erigidos para abarcar tão-somente aquelas parcelas diretamente afetadas ao processo de produção industrial.

Com esse norte, percebo que foi corretamente apurada a base de cálculo do imposto lançado pela fiscalização.

Ademais, conforme as fls. 08 a 10 (62 a 64) do presente PAF, depreendo que, após verificar as planilhas apresentadas à fiscalização pelo próprio Recorrente, os auditores glosaram do custo de produção os montantes relativos a depreciação, energia, água e esgoto, combustíveis, materiais diversos e outras alocações, uma vez que são valores não contemplados no art. 13, § 4º, II, da LC Nº 87/96 para compor a base de cálculo do imposto.

Logo, os argumentos recursais pertinentes à falta de previsão legal para a glosa de créditos não merecem acolhimento, pois o direito à apropriação de crédito fiscal possui limites claros previstos na Lei Complementar para que não haja nenhum desequilíbrio entre os membros da Federação.

Quadra apontar que o valor do crédito fiscal utilizado a maior foi corretamente glosado, ao teor do disposto no § 5º do art. 93 do RICMS-BA/97, pois, caso contrário, o Erário Estadual arcaria com um valor maior àquele determinado em Lei, acarretando em um prejuízo à Fazenda Pública.

Devo ressaltar que, mesmo não sendo arguido, não vislumbro qualquer violação ao princípio da não-cumulatividade no presente lançamento tributário, já que o direito ao crédito fiscal foi respeitado, dentro da limitação imposta pela LC Nº 87/96.

Assim, considero a infração 1 subsistente em relação as ocorrências não alcançadas pela decadência.

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para reconhecer a decadência dos lançamentos ocorridos antes de 04.06.2008, mantendo conforme o julgamento de piso a procedência das demais ocorrências.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência)

Data *venia* a posição externada pelo ilustre Conselheiro Relator, divirjo do seu entendimento quanto ao acatamento da arguição de decadência suscitada pelo sujeito passivo em relação aos fatos ocorridos no período de janeiro/2008 até 04.06.2008, pelas razões que passo a expor e por comungar com o entendimento prevalecente neste órgão julgador administrativo, ainda que não unânime.

Considerando que o Auto de Infração foi lavrado em 04.06.2013, entendo plenamente aplicável ao lançamento ora em apreço a regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, que dispõe que o prazo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, determinação esta repetida no art. 107-B do Código Tributário Estadual – COTEB – Lei nº 3.956/81, abaixo transcrito, *in verbis*:

“Art. 107-B

§ 5º - *Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”* Grifos nossos

Ressalte-se que o CTN – diploma legal com *status* de lei complementar, a quem cabe determinar as normas gerais de direito tributário, nos termos do art. 146, II, “b” da Constituição Federal, inicialmente fixa como marco inicial do prazo decadencial o fato gerador da obrigação tributária, mas, o § 4º do art. 150 respaldou que a legislação dos entes federados fixassem prazo para homologação, ao cunhar, no início do parágrafo citado, a expressão **“se a lei não fixar prazo à homologação”**. Assim, a legislação baiana - respaldada na autorização legal do art. 150, § 4º do próprio CTN, ou seja, autorização dada pela própria lei complementar que fixa as normas gerais em matéria de legislação tributária - fixou o primeiro dia do exercício seguinte como o momento a partir do qual se deve iniciar o prazo decadencial. Frise-se, ainda, que a expressão “lei”, cunhada no dispositivo citado, deve ser entendida como lei ordinária, e não lei complementar. Portanto, a lei baiana, dentro do permissivo legal do próprio CTN, fixou prazo para homologação.

Vale registrar, que este tem sido o entendimento deste CONSEF em reiteradas decisões, a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 0113/12-05, 0102/12-05, 0004-11/06 e 0009-12/08, sendo que deste último reproduzo abaixo trecho do voto proferido pelo então conselheiro relator Nelson Antonio Daiha Filho, a título ilustrativo:

“Inicialmente, passarei a enfrentar o Recurso Voluntário interposto pelo recorrente, em especial quanto à preliminar de decadência reiterada pelo sujeito passivo em segunda instância.

Rejeito a referida preliminar.

Este CONSEF tem firmado cristalinamente o entendimento de que o caso em apreço se refere a lançamento de ofício, devendo, por tal razão, ser cumprido o quanto disposto no art. 107-A, I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, que em sua essência transcreve o art. 173, I do CTN, e estabelece o prazo de decadência de 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Ademais, como ressaltado no primeiro Parecer emitido pela Douta PGE/PROFIS, o STJ, através do Resp 63.529-2/PR, dentre outros julgados, vem decidindo nessa diretiva, sem prejuízo do fato de que o COTEB prevê em seu art. 28, de forma expressa, um prazo diferenciado, razão pela qual deve ser rechaçada a preliminar suscitada pelo autuado.”

Por outro lado, vejo que o i.relator considerou como fundamento principal para acolher a decadência para o mencionado período a Súmula Vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal, aprovada na sessão plenária de 12/06/2008 e publicada no DOU de 20/06/2008, entretanto, resta claro que esta declara a inconstitucionalidade de legislação federal que disciplina a decadência e a prescrição do crédito tributário vinculado **às contribuições previdenciárias**, explicitando o entendimento de que deverá ser aplicado o prazo quinquenal previsto no CTN e reconhecendo que apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais em matéria tributária. Eis o texto da referida Súmula: *“São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto- Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”*

A este respeito, considero oportuno transcrever o voto proferido pela então Conselheira Sandra Urânia Silva Andrade, proferido no Acórdão nº 0130-11/11 da 1ª CJF, com o qual me coaduno, por enfrentar objetivamente, com o devido acerto, a questão sob enfoque:

“Inicialmente, no que toca à preliminar de mérito de ocorrência de decadência quanto aos períodos anteriores a julho de 2004, entendemos, comungando com a JJF, que não se vislumbra a decadência arguida pelo sujeito passivo, diante da regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, cujo prazo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, determinação esta repetida no art. 107-B do Código Tributário Estadual – COTEB – Lei nº 3.956/81, abaixo transcrito, in verbis:

“Art. 107-B

§ 5º - *Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”* Grifos nossos

Do exposto, como o Auto de Infração foi lavrado em 01/07/2009, e se reporta a fatos geradores ocorridos no exercício de 2004, tinha a Fazenda Pública prazo até 01/01/2010 para efetuar o referido lançamento.

Registre-se que, embora o recorrente não tenha feito menção à Súmula Vinculante nº 08 do STF - aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DOE de 20/06/2008 – registro feito apenas pela PGE/PROFIS em seu opinativo, a mesma declara a inconstitucionalidade de legislação federal que disciplina a decadência e a prescrição do crédito tributário vinculado às contribuições previdenciárias, explicitando o entendimento de que deverá ser aplicado o prazo quinquenal previsto no CTN e reconhecendo que apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais em matéria tributária. Eis o texto da referida Súmula: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”

No entanto, a referida Súmula não se aplica ao ICMS e, em reforço a esta tese, os próprios doutrinadores que estão a se debruçar sobre a matéria cingem sua aplicabilidade à esfera da Administração Pública Federal, a qual compete gerir as contribuições previdenciárias. Ressaltamos, no entanto, e aí comungando com o Parecer proferido pela PGE/PROFIS, que a questão deverá ser aprofundada no âmbito da Administração Tributária Estadual, mormente diante da posição externada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN – que, através do Parecer nº 1617/2008, proferido após a edição da Súmula Vinculante nº 08 e em vista desta, expressamente adotou entendimento quanto à fixação do termo a quo do prazo decadencial que comunga com o externado pelo recorrente, além de entendimento em sentido idêntico também adotado pela Procuradoria Estadual do Rio de Janeiro, através do Parecer CFS nº 02/2008, embora deva ser também ressaltado que ambos não vinculam a Administração Estadual baiana ou o Conselho de Fazenda Estadual, mormente diante da disposição expressa da nossa legislação, acima citada”.

Assim é que, à luz do quanto acima exposto, entendo que enquanto não houver o pronunciamento específico do Supremo Tribunal Federal, há que se entender que a referida Súmula nº 8 não se aplica ao ICMS, e, conseqüentemente, não podem ser acolhidos os argumentos esposados pelo digno relator em seu voto.

Ante todo o exposto, não acolho a preliminar de decadência arguída pelo recorrente para os fatos ocorridos anteriormente a 02.06.2008, mantendo, portanto, a procedência do lançamento na forma consignada na autuação. Quanto ao mérito, acompanho os argumentos do ilustre relator expostos em relação as parcelas mantidas e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter inalterada a Decisão recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0016/13-5**, lavrado contra **PEPSICO DO BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento de imposto no valor de **R\$380.207,63**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência) - Conselheiros(as): Mônica Maria Roters, Denise Mara Andrade Barbosa e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO (Preliminar de decadência) - Conselheiros: Rodrigo Lauande Pimentel, Daniel Ribeiro Silva e José Antonio Marques Ribeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de junho de 2014.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE/VOTO VENCEDOR
(Preliminar de decadência)

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Preliminar de decadência)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS