

PROCESSO	- A. I. Nº 206891.0047/10-3
RECORRENTE	- UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDOS	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL LTDA.
RECURSOS	- RECURSO VOLUNTÁRIO e RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 1ª JJF nº 0222-01/11
ORIGEM	- IFEP COMÉRCIO
INTERNET	- 12/06/2013

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0157-12/13

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA, a) TRANSFERÊNCIAS ORIUNDAS DE CENTROS DE DISTRIBUIÇÃO. b) TRANSFERÊNCIAS ORIUNDAS DE ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAIS QUE NÃO PRODUZIRAM AS MERCADORIAS. c) TRANSFERÊNCIAS ORIUNDAS DE ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAIS QUE PRODUZIRAM AS MERCADORIAS. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado para apurar a base de cálculo o valor da entrada mais recente quando oriundas de estabelecimento não fabricante, e o custo de produção, quando oriundas de estabelecimento fabricante, conforme definido na legislação do imposto: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento (art. 13, §4º, I e II, LC 87/96). Infrações caracterizadas. Rejeitada a preliminar de nulidade. Decisão não unânime. Não acolhida a preliminar de decadência. Decisão por maioria. Indeferido o pedido de diligência. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Decisão unânime. Recurso Voluntário NÃO PROVIDO. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão proferida através do Acórdão nº JJF 0222-01/11 ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito a ele imputado, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/BA, e de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte inconformado com a referida Decisão, com base no art. 169, I, “b”, do citado regulamento.

O Auto de Infração, lavrado em 27/09/10, exige ICMS no valor de total de R\$1.062.494,06, acrescido da multa de 60%, em decorrência das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1 –Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, em operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, nos meses de janeiro a dezembro de 2005. Foi lançado imposto no valor de R\$ 892.531,40, acrescido da multa de 60%.

INFRAÇÃO 2 - Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, em operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, nos meses de janeiro a dezembro de 2005. Foi lançado imposto no valor de R\$ 101.783,90, acrescido da multa de 60%.

INFRAÇÃO 3 – Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, em operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, nos meses de janeiro a dezembro de 2005. Foi lançado imposto no valor de R\$ 68.178,76, acrescido da multa de 60%.

No campo “Descrição dos Fatos”, consta que a autuação “*diz respeito à verificação da BASE DE CÁLCULO nas OPERAÇÕES DE TRANSFERÉNCIAS INTERESTADUAIS oriundas de estabelecimento que não produziram as mercadorias - CENTROS DE DISTRIBUIÇÃO (primeira infração) e de FÁBRICAS (segunda infração), bem como de estabelecimentos que tão-somente produziram as mercadorias — FÁBRICAS (terceira infração), todos localizados em outras unidades da Federação, cujas operações de transferências foram destinadas à FILIAL localizada neste Estado*”.

Está consignado, quanto à infração 01, que em consonância com recente Decisão deste CONSEF, foi utilizado como fundamento o disposto no art. 13, § 4º I, da LC 87/96, isto é, o valor da entrada mais recente da mercadoria, que corresponde ao valor da última entrada no mês anterior ao da transferência e, para tanto, foi retirado o ICMS da operação da última entrada e incluído o mesmo à alíquota de origem nas operações de transferências para este Estado.

Consta que, em relação à infração 02, o valor exigido na autuação foi apurado nos termos do art. 13 § 4º. I, da LC 87/96, isto é, o valor da entrada mais recente da mercadoria, nas operações de transferências interestaduais oriundas direta e exclusivamente de estabelecimentos industriais que não produziram as mercadorias que foram remetidas com destino ao Centro de Distribuição (CD) localizado neste Estado.

Registraram, ainda, quanto às infrações 01 e 02 que quando ocorreram várias entradas na mesma data, foi apurado o valor médio dessas operações para se apurar o valor das entradas mais recentes.

Foi registrado, quanto à infração 03 e a qual trata das operações interestaduais de transferências de produtos industrializados que foram produzidos pelos respectivos remetentes, o valor lançado foi apurado em conformidade com o disposto no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, isto é, os custos da mercadoria produzida, que equivalem à soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.

Para justificar o trabalho fiscal e fundamentar o seu entendimento, foram mencionadas decisões do CONSEF através dos Acórdãos CJF nº 0210-11/04 e 0340-11/06, e a jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado, Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal, atinentes à matéria.

Após análise e saneamento dos autos e de rejeitar a arguição de decadência dos fatos geradores ocorridos no período de 01 de janeiro a 05 de outubro de 2005, 1ª JJF proleta a seguinte Decisão:

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

Conforme foi bem explicado na informação fiscal, o imposto que está sendo exigido foi apurado corretamente conforme os demonstrativos de fls. 17 a 59, tudo conforme a alíquota interestadual cabível, não tendo sido aplicada a alíquota interna de 17%. Ao transportar os débitos apurados nos demonstrativos de fls. 17 a 59 para o corpo do Auto de Infração (fls. 7 e 8 e 10 a 12), os débitos corretamente apurados foram mantidos, porém, por exigência técnica do sistema automatizado emissor do Auto de Infração, consta nos demonstrativos de fls. 7/8 e 10/12 a alíquota de 17%. Dessa forma, ultrapassou essa preliminar de nulidade, pois não ocorreu o erro indicado na defesa e, em consequência, não houve o cerceamento de defesa.

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

Afasto esse preliminar de nulidade, tendo em vista que a multa indicada na autuação, no percentual de 60%, é a prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, para a irregularidade apurada, não cabendo a este órgão julgador apreciar aspectos relacionados à constitucionalidade da legislação tributária estadual, ao teor do disposto no art. 167, 1, do RPAF/99. Do mesmo modo, a tese defensiva atinente à aplicação do artigo 2º, do

Decreto-Lei nº 834/69, não pode ser acatada, tendo em vista que, ao teor do disposto nos artigos 146 e 155 da CF/88, foi delegada à lei complementar a função de fixar a base de cálculo do ICMS e de estabelecer normas gerais em matéria da legislação tributária, especialmente quanto a fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Por sua vez a LC 87/96 no seu art. 13, parágrafo 4º, 11 estabelece qual a base de cálculo deve ser apurada nas operações de transferências interestaduais. Logo, ao não cumprir o que determina a legislação do imposto, fica caracterizada uma infração à legislação tributária vinculada à obrigação principal, cujo descumprimento implica aplicação da pena prevista na lei.

Adentrando no mérito, passo a analisar as infrações 1 e 2 em conjunto uma vez que versam sobre matérias correlatas, respaldadas nos mesmos dispositivos legais. Essas duas infrações tratam de operações de transferência interestadual de mercadorias oriundas de centros de distribuição (infração 1) e de estabelecimentos fabris que, no entanto, não produziram as mercadorias (infração 2), sendo que tanto os centros de distribuição como as unidades fabris estão localizados em outras unidades da Federação, e as mercadorias foram destinadas à filial baiana.

A Lei Complementar 87/96, ao tratar das transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa, no seu art. 13, §4º, 1, assim dispõe:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

§4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

A Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, no seu art. 17, §7º, 1, ao dispor sobre as transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa, assim prevê:

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

[..]

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

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

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

Conforme se depreende da leitura desses dois dispositivos legais acima, nas transferências descritas nas infrações 1 e 2, a base de cálculo do imposto é, em síntese, o valor correspondente à entrada mais recente, fato que o próprio autuado reconhece em sua defesa e diz ter sido praticado nas operações arroladas nas infrações em comento.

Em sua defesa, o autuado afirma que, na apuração do valor da entrada mais recente, os autuantes utilizaram critérios não previstos na legislação — o valor correspondente à última entrada do mês anterior e, em alguns casos, o valor médio das últimas entradas do mês anterior — bem como efetuaram expurgos de valores não informados — a exemplo de despesas administrativas dos CDs, fretes CIF e etc. Diz que, desse modo, ficou impedido de atestar se esses valores efetivamente se referiam a essas rubricas, especialmente porque não havia como se saber a que se referia o “etc.” citado pelos autuantes.

Efetivamente a apuração do valor da entrada mais recente, utilizado pelos autuantes na aferição da base de cálculo empregada nas transferências com destino ao estabelecimento baiano fiscalizado, não estava em total conformidade com o previsto na legislação. Dessa forma, o processo foi convertido em diligência para que os autuantes efetuassem a apuração do imposto exigido nas infrações 1 e 2, seguindo o critério previsto no art. 13, § 4º, 1, da LC 87/96, qual seja, utilizando “o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”. Também foi determinado que o autuado recebesse cópia dos novos demonstrativos e que o prazo de defesa fosse reaberto em sua totalidade (trinta dias).

A diligência foi atendida, tendo sido elaborados os seguintes demonstrativos referentes às infrações em comento:

a) Infração 1 “Estorno de Crédito - Valor Entrada Mais Recente - Transferências Atacadistas - 2005” (fls. 327 a 340); “Demonstrativo do Preço Unitário Cfe. LC 87/96 - Atacadista - 2005” (fls. 341 e 342); “Estorno de Crédito - Resumo Mensal - Atacadista - 2005” (fl. 326).

Infração 2: “Estorno de Crédito — Valor Entrada Mais Recente — Transferência Fábricas - de Terceiros - 2005” (fls. 344 a 355); “Demonstrativo do Preço Unitário Cfe. LC 87/96 - - 2005” (fls. 356 e 357); “Estorno de Crédito - Resumo Mensal - Fábrica - Mercadorias de -2005” (fl. 343).

Além dos demonstrativos acima, os autuantes acostaram aos autos em meio magnético os demonstrativos integrais (fl. 372).

Consta nos “Demonstrativos do Preço Unitário Cfe.LC 87/96” que o valor da entrada mais recente foi extraído dos arquivos SINTERGRA entregues ao fisco, e que o valor foi apurado com base na entrada mais recente no estabelecimento remetente da mercadoria localizado em outra unidade da Federação. Foi consignado que, quando em uma mesma data havia mais de uma entrada, foi considerada a de maior valor. Também foi explicado que foi retirado o ICMS referente às entradas nos centros atacadistas de outras unidades da Federação e foi incluído o valor do ICMS referente às transferências para este Estado, utilizando as respectivas alíquotas de origem.

Da análise desses “Demonstrativos do Preço Unitário Cfe.Lc 87/96”, constato que, após a diligência, os valores correspondentes à entrada mais recente, utilizados na apuração da base de cálculo a ser empregada nas transferências de que tratam as infrações 1 e 2, estão de acordo com o previsto no art. 13, §4º, I, da LC 87/96, e no art. 17, §7º, I, da Lei nº 7.014/96. Saliento que os autuantes tomaram o cuidado de não expurgar qualquer valor não previsto na legislação e, quando em uma mesma data havia mais de uma entrada, utilizaram o maior valor, beneficiando assim o autuado. Também favoreceu ao autuado a exclusão do ICMS referente à entrada no estabelecimento localizado em outro Estado, com a posterior inclusão do ICMS na operação de saída destinada ao Estado da Bahia.

Ressalto que o autuado foi notificado acerca do resultado da diligência, recebeu cópia dos novos demonstrativos e teve reaberto o seu prazo de defesa e, no entanto, não se pronunciou. Interpreto esse silêncio do autuado como um reconhecimento, tácito, da correção do trabalho revisional efetuado pelos autuantes. Dessa forma, não há como prosperar os argumentos defensivos atinentes à falta de liquidez e de certeza dos valores cobrados ou de cerceamento de defesa. Do mesmo modo, fica afastada a alegação defensiva de que houve um arbitramento dos valores utilizados pelos autuantes.

Utilizando os critérios previstos na legislação, nas infrações 1 e 2 ficou comprovado que o autuado efetivamente utilizou crédito fiscal de ICMS, nas operações de transferências interestaduais de mercadorias oriundas de centros de distribuição e de estabelecimentos fabris que não produziram as mercadorias, nos montantes apurados na diligência realizada, ou seja, R\$884.399,27, na infração 1, e R\$ 93.930,67, na infração 2.

Ainda quanto às infrações 1 e 2, o autuado afirma que é inconstitucional a limitação do direito ao crédito fiscal de ICMS imposta por legislação infraconstitucional. Frisa que este órgão julgador administrativo deve apreciar esse argumento trazido na defesa. Cita farta doutrina e jurisprudência para embasar sua tese.

Ao teor do disposto no art. 167, 1, do RPAF/99, não se inclui entre as competências deste órgão julgador administrativo a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual. Dessa forma, apesar dos abalizados argumentos trazidos na defesa, não é este o foro adequado para apreciar os aspectos relacionados à constitucionalidade da legislação tributária estadual.

Em face ao acima exposto, as infrações 1 e 2 subsistem parcialmente nos valores de, respectivamente R\$ 884.399,27 e R\$ 93.930,67, ficando os demonstrativos de débitos conforme os elaborados na diligência e anexados às fls. 326 e 343.

Na infração 3, o autuado foi acusado de ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS em operações interestaduais de transferências de mercadorias oriundas de estabelecimentos fabris pertencentes ao mesmo titular, tendo sido as mercadorias produzidas nesses estabelecimentos.

A questão em análise está centrada nas transferências de estabelecimentos localizados em outras unidades da Federação para o estabelecimento localizado na Bahia, utilizando como base de cálculo o custo de produção. A fiscalização, com fulcro no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, considera que nas transferências para estabelecimentos do mesmo titular, a base de cálculo deve se restringir ao custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Dessa forma, foi elaborado o demonstrativo de “Estorno de Crédito - Custo Transferência - Fabricas - Produção do Estabelecimento -2005” (fls. 47 a 59, posteriormente substituído pelo de fls. 359 a 370), no qual indicou o custo unitário de cada produto por nota fiscal e expurgou da base de cálculo os valores relativos a “Outros Custos, Depreciação e Outras Despesas”, que não constituem componentes previstos para integrar a base de cálculo nas operações de transferências para o estabelecimento do autuado, de acordo com o art. 13, §4º, II, da LC 87/96 (matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra). Em seguida,

aplicou este porcentual de alíquota previsto para as operações interestaduais, sobre o montante dos créditos utilizados em cada mês, apurando o valor dos créditos utilizado indevidamente, relativo à tributação a mais na origem em decorrência de ter incluído na base de cálculo das transferências os valores dos custos de manutenção e depreciação/amortização.

Partindo do princípio que os custos acima indicados, não integram a base de cálculo das transferências, o percentual apurado do custo de produção aplicado ao montante do débito gerado pelas transferências, pela interpretação literal do art. 13, §4º, II, da LC 87/96, configura um valor de crédito utilizado a mais que o previsto no estabelecimento autuado e, portanto, foi correto o procedimento adotado pelos autuantes.

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

Do ponto de vista da Ciência Contábil, as operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos, em tese, não deveria constituir hipótese de incidência do ICMS, visto que nestas operações não ocorre transferência de titularidade das mercadorias, porém, considerando que o ICMS é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, tributado na origem (em alguns casos, no destino), estas operações são tributadas com objetivo de promover a partilha do imposto entre os entes tributantes.

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 Lt N° 87/96. Apesar da abalizada argumentação trazida pelo autuado, não cabe a este órgão julgador administrativo, ao teor do disposto no art. 167, mc. 1, do RPAF/99, apreciar questão da constitucionalidade dessa limitação legal.

Por sua vez, a Constituição Federal/1988, no seu art. 146, III, determinou que cabe à lei complementar - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.

Assim sendo, ao contrário do que afirmou o defendente, a interpretação da regra estabelecida no art. 13, §4º, II da LC 87/96, reproduzido no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96, na mensuração do custo das operações de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro estado, para apurar a base de cálculo do valor do ICMS, devem ser levados em conta, unicamente, os custos das matérias-primas, dos materiais secundários, da mão-de-obra e do acondicionamento, conforme textualmente dispõe:

Art. 13 - À base de cálculo do imposto é:

[..]

§ 4º - Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

II – o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

Entendo que o legislador procurou delimitar a base de cálculo nas operações de transferências, relacionando itens de valores mais relevantes, tributados pelo ICMS (matéria-prima, material secundário e acondicionamento), além da mão-de-obra, objetivando promover uma justa partilha do imposto entre o estado produtor e o consumidor.

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

Enfatizo que este posicionamento (interpretação literal do art. 13, §4º, II da LC 87/96), não é um posicionamento isolado, haja vista que conforme anteriormente apreciado, foi manifestado pelo STJ (RE 707.635-RS). Constatou que conforme ressaltado pelos autuantes na informação fiscal, a restrição imposta pela LC 87/96, referente a matérias-primas, materiais secundários e de embalagem (acondicionamento), estende-se a outros dispositivos e diplomas legais (art. 2º da Port. 607/2006 da SUFRAMA; art. 3º do Dec. 6008/2006), bem como já foi manifestado em decisões deste Conselho, a exemplo dos Acórdãos CJF nº01794/00; CJF 409-03; CJF 210-11/04 e CJF 0340-11/06.

Conforme já foi dito neste voto ao tratar das infrações anteriores, repito, agora em relação à infração em comento, que não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de constitucionalidade da legislação tributária estadual (art. 167 do RPAF/BA), apesar dos respeitáveis argumentos trazidos na defesa e pronunciamento posterior.

Por tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento da empresa situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, incluiu valores que não constituem matéria-prima, mão-de-obra, material secundário ou acondicionamento, como previsto no art. 13, § 4º, II da LC 87/96. Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a prevista no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior que o previsto na legislação no estabelecimento remetente e correto o procedimento adotado pela fiscalização, expurgando da base de cálculo das transferências, os valores relativos à manutenção, depreciação, amortização e exaustão, apurando um crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido.

Todavia, a exigência fiscal referente à infração 3 carece de retificação quanto às operações com mercadorias não produzidas pelos estabelecimentos remetentes, conforme foi alegado na defesa e foi acatado pelos autuantes. Os comprovantes de inscrição e de situação cadastral de fls. 205 e 206 comprovam que os estabelecimentos citados na defesa não produzem as mercadorias citadas na infração em comento - sopas, margarinas, caldos, temperos, etc. Dessa forma, foi correto o posicionamento dos autuantes na informação fiscal, quando reconheceram o equívoco e efetuaram a exclusão das operações que comprovadamente tratavam de mercadorias que não eram fabricadas pelos estabelecimentos remetentes.

Assim, a acolho a retificação efetuada, passando o débito da infração 3, de R\$ 68.178,76, para R\$ 52.986,01, conforme demonstrativos anexados às fls. 358 a 370.

Em face ao acima exposto, a infração 3 subsiste parcialmente no valor de R\$ 52.986,01, ficando o demonstrativo de débito conforme o apresentado à fl. 358.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

Houve a interposição do Recurso de Ofício pela 1ª JJF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 02 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/2000.

Inconformado com a Decisão, a empresa interpõe Recurso Voluntário (fls. 405/451). Após indicar as infrações a ela imputadas e a Decisão da 1ª JJF, passa a discutir e a se insurgir contra a Decisão prolatada a respeito da decadência de parte do crédito tributário relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de 01 de janeiro a 05 de outubro de 2005 (cientificado da autuação em 04/10/2010), pois a contagem do prazo decadencial se faz de acordo com o art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN), em obediência ao art. 146, III da Constituição Federal, já que o ICMS é um tributo lançado por homologação. Reproduz o disposto no art. 150, §4º do CTN e transcreve jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

Suscita a nulidade do Auto de Infração, sob o argumento de que houve erro quanto à alíquota aplicada no cálculo do suposto valor do ICMS creditado a maior. Explica que para operação de transferência interestadual aplica-se a alíquota correspondente de 7% ou 12%. Entretanto, no Auto de Infração foi aplicada alíquota de 17%, que é a prevista para as operações internas e, mais uma vez, discorda da Decisão de 1º Grau. Apresenta demonstrativo com a alíquota aplicada no Auto de Infração e a que entende correta. Diz que não pôde conferir os cálculos feitos pelos autuantes, uma vez que a fundamentação e a descrição constantes da autuação não coincidem com os critérios, notadamente a alíquota aplicada pela fiscalização. Em assim sendo, impunha-se a reforma da Decisão recorrida e o cancelamento do lançamento fiscal.

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

Em relação às infrações 1 e 2, sintetiza o quanto disposto no art. 13, I, § 4º, I, da LC 87/96 e diz que a obedeceu. Que a fiscalização ultrapassou os limites contidos nesse dispositivo, e nos demais pertinentes à base de cálculo do ICMS, para promover o "expurgo" de valores que, supostamente, integravam de maneira indevida a base de cálculo do imposto, o maculando na medida que adotou os seguintes parâmetro, conforme indicado pelos próprios autuantes: - “*VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA, que, neste caso, é igual ao VALOR DA ÚLTIMA ENTRADA DO MÊS ANTERIOR À REALIZAÇÃO DAS TRANSFERÊNCIAS com o expurgo dos gastos de despesas administrativas dos CD's, frete (CIF), etc.*”

Além do mais, a ausência de informações que atestem com segurança a origem dos valores expurgados da base de cálculo, a título de "despesas administrativas dos Centros de Distribuição (CD's), frete (CIF) etc.", demonstra a “*fragilidade e nulidade do lançamento fiscal*”, na medida em que “*sequer pode atestar se os valores expurgados efetivamente se referem a essas rubricas ou mesmo se estariam corretos já que não há como saber, por exemplo, o que seriam os valores a título de "etc.", o fato é que nas operações autuadas não podem prevalecer os expurgos determinados pela r. Fiscalização*”. E, nesta linha de raciocínio, analisa com minúcia as determinações do art. 12, I, e art. 13, I, da LC nº 87/96, para afirma que pela análise conjunta dos dispositivos indicados, não há que se falar na realização dos "expurgos" pretendidos pela fiscalização, em especial no que concerne ao frete, até porque a descrição dos "expurgos" contida na autuação (despesas administrativas e etc.) não permite identificar a origem desses valores, o que demonstra a fragilidade da peça acusatória.

E ainda a respeito desta mencionada “fragilidade” diz que ela aplica-se igualmente à infração 03, cujos produtos “*foram tão-somente produzidos (fabricados) pelos respectivos remetentes, em especial quanto ao frete*”. Aborda igualmente o seu silencio a respeito do resultado da diligência levada a efeito pela JJF afirmando que, em primeiro, a correspondência foi extraviada na empresa e em segundo, além de redução irrigória feita, a metodologia continuou a mesma, e com a qual não concorda.

Passa, em seguida, a discorrer sobre os equívocos da fiscalização quando da apuração do valor da entrada mais recente, entendendo que as infrações 01 e 02 carecem de certeza e liquidez. Novamente citando a norma legal (art. 13, I, § 4º, I, da Lei nº 7.014/96), passa a analisar o demonstrativo de "ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA. Ressalta que a lei fala de “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria” e não da “última entrada do mês anterior” ou ao “valor médio” dessas operações, o que tornava as infrações 01 e 02 carentes de liquidez e certeza.

E, quanto ao valor médio adotado pela fiscalização, nas situações em que ocorreram “várias entradas na mesma data”, de igual forma, é notória a falta de liquidez e certeza da autuação, pois procedimento extremamente arbitrário (arbitramento fiscal) para realização do levantamento fiscal que fundamenta a autuação, sem qualquer previsão legal. E neste passo, restava configurado “*nítido cerceamento ao direito de defesa do estabelecimento autuado, posto que, se o mesmo desconhece os critérios e metodologias adotados pela r. Fiscalização ao apurar o crédito tributário, como poderá exercer plenamente o seu direito à ampla defesa e ao contraditório, assegurados pelo texto constitucional*”, representando vício de nulidade.

E nesta esteira, passa a discorrer sobre arbitramento de base de cálculo, analisando as determinações do art. 148, do CTN, citando ensinamentos de Souto Maior Borges, para desaguar na seguinte afirmativa: “*Portanto, o procedimento de arbitramento adotado nos presentes autos para fins de determinação do “valor médio das entradas mais recentes” é nulo de pleno direito visto que ausente o “processo regular”, concluído previamente à constituição das respectivas exigências*”.

Aborda a infração 03 e diz que havia demonstrado na sua defesa mais uma fragilidade da peça acusatória, qual seja, a fiscalização sequer se atentou para o fato de que foram incluídas nessa

infração diversas Notas Fiscais cujas mercadorias ali acobertadas não foram produzidas pelos respectivos remetentes, conforme identificou. Em seguida, ressalta que a própria fiscalização havia percebido o equívoco e excluído da autuação as notas fiscais identificadas.

Passa a discorrer sobre a equivocada classificação dos materiais glosados pelo fisco na constituição da base de cálculo do imposto ora em questão. Argumenta que os componentes considerados na estrutura de custo dos produtos recebidos por transferências estão diretamente ligados ao processo industrial, em conformidade com a legislação vigente que regula tais operações, integrando, portanto, o conceito de custo. Diz que dada a sua imprescindibilidade, os componentes citados devem ser considerados insumos e considerados como integrantes do “*preço do custo para transferência das mercadorias*” o que justifica o creditamento do imposto quando da entrada das mercadorias transferidas.

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

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

Esclarece que os itens combustíveis e energia são utilizados em máquinas, equipamentos e instrumentos empregados no seu estabelecimento e configuram elementos indispensáveis ao seu processo de comercialização e produção.

No que tange a outras despesas, que podem ser fixas, semi-variáveis e variáveis, gastos gerais de fabricação, incluem-se nestes conceitos os seus gastos com bens diretamente relacionados ao seu produto final, e por isso imprescindíveis para a elaboração e comercialização dos produtos, são materiais intermediários que fazem parte da base de cálculo do ICMS.

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

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

E diante da Decisão recorrida de que não existiu qualquer violação ao princípio da não cumulatividade do imposto já que o direito ao crédito fiscal foi preservado, discorre sobre a constitucionalidade da vedação do crédito fiscal independentemente da estrutura de custo. Nesta linha, tecem considerações sobre a LC 87/96 para afirmar que as formas exonerativas previstas no sistema tributário brasileiro são a isenção, a imunidade, a não incidência e a alíquota zero. Exemplifica que nas operações de transferências do Estado de São Paulo para Minas Gerais há destaque do ICMS a 12% e se revendida para o Ceará, fica reduzida para 7%. Assim, não pode haver qualquer restrição aos créditos fiscais na forma prevista em lei, devendo ser obedecida a sua hierarquia, com base no princípio da reserva legal. Discorre acerca da hierarquia das leis, sobre o princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS, cita o art. 155, II, §2º, da CF/88 e

diz que a Carta Magna esgotou a equação deste princípio, não havendo espaço para reduções operadas pela legislação infraconstitucional. Transcreve farta doutrina atinente ao direito ao crédito de ICMS e da não cumulatividade do imposto. Afirma que não pode haver qualquer restrição ao aproveitamento do crédito do ICMS destacado nos documentos fiscais, que deve ser deduzido dos valores do imposto gerado nas operações subsequentes que praticar.

Salienta que “*o atual texto Constitucional, quanto ao princípio da não cumulatividade, valeu-se o conceito de ‘crédito financeiro’, em substituição ao conceito do crédito físico*”, em decorrência da interpretação sistematizada do texto anterior, sendo aprimorada para adaptar-se ao paradigma do IVA “*que possibilita ao contribuinte o creditamento pleno e irrestrito do crédito do imposto anteriormente pago, para sua compensação com o imposto por ele devido*”. Afirma que o texto constitucional buscou não onerar o produto nas operações intermediárias, de modo que a carga tributária recaia sobre o consumidor final. Transcreve textos de autoria de diversos doutrinadores, para reforçar o entendimento de que pelo texto constitucional, nem a lei complementar, nem a lei ordinária estadual possui competência para estabelecer quais operações geram e não geram crédito e sim que é assegurado o direito de compensar o crédito do ICMS em todos os casos que a operação subsequente foi tributada pelo imposto. Conclui esta linha de raciocínio, defendendo que qualquer limitação ao crédito estabelecida em legislação infraconstitucional, quer seja lei complementar, ordinária, federal ou estadual, fere o princípio da não cumulatividade do ICMS e é inconstitucional.

A respeito da possibilidade de análise da matéria de cunho constitucional em sede administrativa, diz que não há de se falar em impossibilidade de discussão e julgamento dos argumentos ora aduzidos, sob a alegação de que se trata de matéria constitucional de competência exclusiva do poder judiciário. Transcreve parte do voto proferido pelo Juiz Luiz Fernando de Carvalho Accacio do E. Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, nos autos do Processo DRT-5 n° 2293/91. Acerca do assunto, faz outras citações, inclusive voto do conselheiro Antônio da Silva Cabral, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao relatar o Acórdão n° CSRF/01-0866, DOU 12/06/90.

Fala, em seguida, da sua boa fé ao incluir na base de cálculo do imposto nos valores efetivamente gastos com o processo produtivo, recolhendo regularmente o imposto no Estado de origem e creditando-se, apenas e tão somente, dos valores destacados nas Notas Fiscais. Diz não poder ser penalizado com a glosa de seus créditos e, mais ainda, com a aplicação de severas multas, verdadeiro confisco, por meio da tributação, ao patrimônio do contribuinte, o que é vedado pela Constituição Federal.

Ao finalizar sua peça defensiva, solicita que o Auto de Infração seja cancelado, que seja acolhida a arguição de decadência, ou declarado nulo.

Consta nos autos subestabelecimento ao advogado, Dr. José Edgard da Cunha Bueno Filho, estabelecido em Ribeirão Preto/SP, conforme endereço que indica. Solicita ele que todas as intimações do presente feito sejam feitas exclusivamente em seu nome, nos termos do art. 237, II, do CPC (fls. 456/469).

No seu opinativo jurídico da lavra da n. Procuradora Maria Helena Cruz Bulcão (fls. 468/472), a PGE/Profis quanto à decadência suscitada, discorda dos argumentos recursais, pois “*destituída de qualquer lógica jurídica*”, já que desconsidera a interpretação sistemática da norma entalhada no art. 150, § 4º, do CTN e sua interação com o disposto no art. 173, I, do CTN.

Observa que o art. 173, I, do CTN prevê prazo decadencial de cinco anos, com três hipóteses de termo inicial:

Na primeira (art. 173, I), regra geral, o termo inicial do prazo é primeiro dia do exercício (financeiro; atualmente, coincide com o ano civil; Lei 4.320/64, art. 34) seguinte àquele em que o

lançamento poderia ter sido efetuado, regra esta aplicável a toda hipótese de lançamento “de ofício” e “por declaração”.

Quanto ao lançamento “por homologação”, há duas situações:

- a) *o sujeito passivo antecipou, efetivamente, o pagamento do tributo devido neste caso, não há que falar-se em decadência, posto que o lançamento será, inapelavelmente, homologado, seja, expressamente, pela autoridade competente, seja, de forma tácita, caso o Fisco deixe transcorrer “in albis” o prazo quinquenal para a homologação expressa, contado da data de ocorrência do fato gerador;*
- b) *o sujeito não antecipou o pagamento (ou o fêz a menor que o devido); neste caso, o termo inicial do prazo de decadência é o primeiro dia do EXERCÍCIO (fianciro; atualmente, coincide com o ano civil; Lei 4.320/64, art. 34) seguinte àquele em que o lançamento PODERIA ter sido efetuado. Atente-se, assim, para que, aqui, no caso em apreço, o prazo decadencial se aplica ao lançamento DE OFÍCIO que deve ser efetuado pela autoridade, à vista da omissão (ou do pagamento a menor) do sujeito passivo.*

Portanto, o pagamento antecipado é o elemento essencial que caracteriza o lançamento por homologação, ou seja, sem a antecipação do pagamento não há que se falar em lançamento por homologação e, por conseguinte, não há o que ser homologado. E continua: “*Ora, fácil se entremostra que, o art. 150, caput, ao falar do momento em que ocorre o lançamento por homologação, que é quando a autoridade expressamente homologa a “atividade” do sujeito passivo, só autoriza a conclusão de que a “atividade assim exercida” é o pagamento antecipado.*” E, nesta esteira apresenta entendimento do jurista Luciano Amaro (Direito Tributário Brasileiro, São Paulo, Saraiva, 1997) e jurisprudência pátria. Assim, dúvida não existe de que a falta de pagamento do imposto, como no caso, desloca o limite decadencial para as determinações do art. 173, I, do CTN e não do art. 150, § 4º, do mesmo Código.

No mérito e quanto às infrações 1 e 2, ressalta que a apuração do custo de produção para a adoção da base de cálculo do ICMS encontra-se prevista na LC nº 87/96, com autorização expressa da Constituição Federal (art. 146) que estabeleceu expressamente quais parcelas compõem o custo da mercadoria nas operações de saídas interestaduais para estabelecimento de mesmo titular, conforme transcreve. Reproduz o art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7014/96.

Ressalta que às infrações 01 e 02 foram submetidas a diligência fiscal, elaborada pelos autuantes, visando a apuração da base de cálculo em obediência ao artigo 13, § 4º, I da LC 87/96, resultando na elaboração de novos demonstrativos de débito (fls. 325 e seguintes).

Quanto à infração 03 e referente ao argumento a respeito da exclusão das operações de mercadorias não produzidas pelos estabelecimentos remetentes, este já fora acatado pelos autuantes.

No que se refere às multas aplicadas às infrações, entende que as regras a serem aplicadas encontram-se insculpidas no art. 42, incisos VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, como transcrito.

Opina pelo Improvimento do Recurso interposto.

VOTO

Trata o Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, conforme previsto no art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, de modificar a Decisão de 1ª Instância deste Colegiado para ser decretada a nulidade ou improcedência do Auto de Infração, que acusa o contribuinte da utilização indevida de créditos fiscais de ICMS atinentes a operações de transferências interestaduais de produtos industrializados, realizadas entre estabelecimentos de uma mesma empresa, efetuadas com a utilização de base de cálculo, fixada na unidade federada de origem, em valor superior ao estabelecido na Lei Complementar nº 87/96.

Preliminarmente quanto ao pedido do representante legal do recorrente de que cópias das intimações sejam encaminhadas ao seu escritório de advocacia, ressalto que no foro administrativo embora não seja obrigatória a comunicação de intimações e decisões ao advogado

da empresa, mas sim à parte envolvida na lide, nada obsta de que seu pleito seja atendido. O órgão competente desta Secretaria de Fazenda poderá enviá-lo comunicações sobre o andamento do presente processo, embora não obrigatória e não ensejando, sua falta, motivo para alegação de cerceamento de defesa, nem tampouco determinara a nulidade do lançamento fiscal, uma vez que a presente lide ainda se encontra na esfera administrativa, a empresado autuado tem endereço e, igualmente, seus sócios, não havendo previsão legal no RPAF/BA para tal comportamento. E, para não restar qualquer dúvida, relembro ao nobre patrono do recorrente de que, conforme determinações legais, as sessões de julgamento deste Colegiado são publicadas no Diário Oficial do Estado (art. 49 do Regimento Interno deste CONSEF) e no site da Secretaria da Fazenda.

Toda a matéria exposta pelo recorrente em sua defesa inicial foi, novamente, devolvida á esta 2^a Instância de Julgamento Administrativo.

O recorrente argui em preliminar a decadência dos fatos geradores ocorridos no período de 01 de janeiro a 05 de outubro de 2005.

Inicialmente observo que quando da edição da Súmula Vinculante nº 08 do STF, este fato gerou controvérsias no âmbito deste Conselho de Fazenda, que, e de ofício, provocou a Procuradoria Estadual para que este Órgão Jurídico se pronunciasse acerca da contagem inicial do prazo de decadência relativo ao ICMS.

A Procuradoria Geral do Estado, após exaustiva análise jurídica do quanto esposado na citada Súmula do STF e em relação ao ICMS neste Estado, opina de que os processos onde tal matéria se fizesse presente deveriam ser analisados de acordo com o entendimento anteriormente adotado pela PGE/PROFIS, e, por consequência, por este Colegiado.

Desta maneira, afasto toda questão relativa aos prazos decadências e mantenho o posicionamento já reiterado por este Conselho de Fazenda.

Não podemos desconsiderar a interpretação sistemática da norma disposta no art. 150, § 4º, do CTN e sua interação com o que dispõe o seu art. 173, I. A incidência da regra do art. 150 e seu § 4º do CTN pressupõe as situações em que o sujeito passivo lança o valor do imposto ou antecipa o pagamento. No presente caso, a empresa não lançou e nem recolheu o valor do imposto. Sendo assim, não se pode falar em lançamento por homologação, já que o pagamento do tributo exigido não foi antecipado. Foi ele lançado de ofício. Neste caso deverá ser observado o disposto no artigo 173, I do CTN, repetido pela Lei nº 3.956/81 (COTEB-BA) no seu art. 107-A. O nobre recorrente entendeu ter havido prazo decadencial da exigência do tributo cujos fatos geradores ocorreram no período de 01 de janeiro a 05 de outubro de 2005. No caso específico, o prazo que tem o fisco começa a contar a partir de 01/01/2006 e se encerra em 31/12/2010. O Auto de Infração foi lavrado em 27/09/2009.

Por fim, sendo tal matéria já sedimentada na jurisprudência deste CONSEF, permito-me transcrever o voto da Cons. Sandra Urânia Silva Andrade, proferido no Acórdão nº 0130-11/11 da 1^a CJF que, entendo, acombarca todos os aspectos ora postos no presente voto.

Inicialmente, no que toca à preliminar de mérito 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 transcrita, 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 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.

Desta forma, rejeito a preliminar de decadência suscitada.

Suscitou o recorrente a nulidade do Auto de Infração alegando a existência de vício material no que diz respeito à determinação da alíquota aplicada, que disse ter sido de 17%, conforme demonstrativo que apresentou, o impossibilitando de exercer plenamente o seu direito de defesa. Esta nulidade não pode ser recepcionada, uma vez que, e em primeiro, a descrição dos fatos, o enquadramento legal e os demonstrativos que acompanham o Auto de Infração permitem o conhecimento da acusação imputada e do débito tributário lançado, o que permitiu ao recorrente exercer o seu pleno exercício do direito de defesa. O fato descrito no Auto de Infração está materialmente comprovado nos demonstrativos apresentados pelos autuantes (em papel e em CD) onde os créditos apropriados pela empresa autuado nas operações de transferência interestadual, consignados em cada nota fiscal listadas na autuação foram superiores à fixada no art. 13, § 4º, I e II, da LC Nº 87/96. Em segundo, na determinação da alíquota não houve erro, pois o imposto lançado foi apurado segundo a alíquota cabível para cada transferência (7% ou 12%), conforme a procedência das mercadorias, como se comprova, de igual forma, por todos os demonstrativos elaborados e entregues ao contribuinte. E, como bem pontuou a JJF, por uma limitação técnica do sistema automatizado de emissão de Auto de Infração desta Secretaria de Fazenda, a alíquota indicada no corpo do Auto de Infração será sempre 17%. Por fim, a empresa de forma minuciosa, e extensa, se defendeu de todas as acusações a ela imputadas. Assim, não se pode perder de vista as determinações do § 2º do art. 18, do RPAF/BA: “*Não se declarará a nulidade sem prejuízo ou em favor de quem lhe houver dado causa ou se o ato praticado de forma diversa houver atingindo a sua finalidade*”. Por consequência de tudo ora abordado, não existiu qualquer cerceamento do direito de defesa.

Trazida no bojo dos argumentos de mérito, inicialmente, o recorrente afirma existir impossibilidade jurídica da aplicação da multa imposta diante do previsto no art. 2º do Decreto-Lei nº 834/69. Afasto o argumento declinado tendo em vista que:

1. Por força do art. 146, III, “a”, da Constituição Federal, foi delegada à Lei Complementar definir os fatos geradores, a base de cálculo e os contribuintes dos impostos, inclusive do ICMS. Em assim sendo, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, deve ser aplicada a base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, I e II, da Lei Complementar nº 87/96.
2. O Decreto-Lei nº 834/69, com bem transscrito pelo n. recorrente dispõe que “*não será aplicada penalidade por diferença de Imposto sobre Circulação de Mercadorias devido nas transferências para estabelecimento do mesmo titular em outro Estado, desde que o*

contribuinte remetente, ou seu representante, tenha pago o tributo a um dos Estados, quer o de origem, quer o de destino". Ou seja, tais disposições legais a presente lide não se aplicam, pois aqui se estar a tratar da utilização de crédito a maior, devido a utilização de estorno feito a menor pelo sujeito passivo e não de diferença de ICMS em operações de transferências entre estabelecimentos da mesma titularidade, como específica a referida norma.

E ainda nesta linha de condução a respeito das multas aplicadas, o recorrente discorda da JJF por entender que este foro administrativo tem competência para apreciar questões de cunho constitucional, já que, em sede inicial as assim classificou. Ressaltando serem respeitáveis os argumentos recursais referentes à possibilidade de análise de matéria constitucional na esfera administrativa, porém não há, por força do expressamente disposto no art. 167, inciso I, do RPAF/BA, como este Colegiado apreciar aspectos da constitucionalidade da legislação tributária estadual.

No mérito, as infrações 01 e 02 tratam de operações de transferências interestaduais de mercadorias oriundas de centros de distribuição – CD's (infração 01) e de estabelecimentos fabris que não produziram as mercadorias (infração 02). Em assim sendo foram elas defendidas conjuntamente, o que neste voto também o faço.

O primeiro ponto arguido pelo defendant é de que os autuantes, embora tenham dito que aplicaram as determinações do art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96, expurgaram da apuração da base de cálculo do imposto rubricas como e a exemplo: “*despesas de administração dos CD's e o frete (CIF), indo de encontro ao que determina o comando do art. 13, I, e seu § 1º da referida lei complementar*”. E neste seu discurso, afirma que este argumento também é o que deve ser aplicado em relação à infração 3, já que todas as despesas incorridas e inerentes ao “valor da operação” devem ser levadas em consideração para apuração da base de cálculo do ICMS.

Ressalto, primeiramente, que todos os argumentos explicitados pelo contribuinte em relação às infrações 1 e 2 têm pertinência. No entanto, em relação à infração 3, as considerações a serem feitas são de outra ordem e que serão apreciadas adiante.

Os artigos 12, I e art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/97 determinam:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

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;

Ao analisar os demonstrativos de apuração do imposto ora exigido, a JJF verificou que os autuantes não haviam obedecido ao comando das determinações emanadas dos artigos da LC ora citados. Esta situação resta provada ao examinar os levantamentos originais do Auto de Infração (fls. 17/30 e 33/44) relativos às infrações 1 e 2. A JJF solicitou aos autuantes que refizessem os levantamentos fiscais utilizando os critérios emanados das determinações do art. 13, § 4º, I da LC nº 87/96. Os autuantes atenderam o quanto solicitado como se denota dos novos levantamentos fiscais acostados às fls. 327/342, onde o valor da base de cálculo foi apurado partindo do valor da entrada mais recente da mercadoria (VEMR como denominou os autuantes). Os papéis de trabalho revisados, juntamente com o CD foram entregues à empresa, conforme atesta à fl. 371/374 dos autos. Foi reaberto prazo de defesa. A empresa, à época não se manifestou.

O recorrente no seu Recurso, a respeito desta situação, informa que não contestou o resultado da diligência tendo em vista que a correspondência enviada por esta SEFAZ foi extraviada na empresa, o que não é motivo para que ela não seja levada em consideração. Diz ainda que a redução do valor do imposto exigido foi irrisória. Este, de igual forma, não é motivo para desconstituição da diligência levada a efeito. Por fim, afirma que a metodologia continuou a mesma, e com ela não concorda. Sobre este aspecto e como resta provado nos autos, a metodologia não continuou a mesma. E se, acaso, os autuantes por alguma razão erraram em algum valor, o recorrente deveria explicitar. E, apenas como observação: ao analisar a primeira nota fiscal autuada (nº 444992 com alíquota e 12% - fl. 17) nos levantamentos originais foram autuados doze produtos, tendo por base de cálculo o valor de R\$27.126,52 e ICMS exigido de R\$682,21. Esta mesma nota fiscal quando da revisão fiscal e no momento que foi utilizado o preço da entrada mais recente (fl. 327) somente restaram sete produtos, tendo por base de cálculo o valor de R\$18.304,92 e ICMS exigido de R\$448,62.

Pelo exposto, não acolho este argumento recursal.

No segundo ponto do Recurso, referente às infrações ora em pauta, o recorrente afirma que na apuração do valor da entrada mais recente, os autuantes utilizaram critérios não previstos na legislação – o valor correspondente à última entrada do mês anterior e, em alguns casos, o valor médio das últimas entradas do mês anterior –.

Sobre tal tema, valho-me de enxertos do voto vencedor em recente Decisão desta 2ª CJF da n. Conselheira Dra. Denise Mara Andrade Barbosa (Acórdão CJF nº 0100-12/13) para expor a posição deste Colegiado a respeito da questão:

[...]

Nas infrações 1 e 2 consta registrado no corpo do Auto de Infração que:

1. a base de cálculo das entradas oriundas de estabelecimentos que não produziram as mercadorias foi apurada pelos autuantes com fundamento no artigo 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar 87/96, que prevê o seguinte:

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;”.

*1. de acordo com a metodologia adotada pelo Fisco, o valor da entrada mais recente da mercadoria corresponde ao valor da última entrada nos estabelecimentos localizados em outros estados **no mês anterior ao da transferência para o autuado**, localizado na Bahia;*

2. ainda de acordo com os prepostos fiscais, “quando ocorreram várias entradas na mesma data, foi apurado o valor médio dessas operações, de sorte a se determinar o valor da entrada mais recente”, excluindo-se da apuração o valor do frete cobrado nas operações de saídas;

3. e, finalmente, foi dito na autuação que o valor do ICMS foi calculado incidindo a respectiva alíquota de origem na base de cálculo das transferências para este Estado.

Assim, restou claro que, nas infrações 1 e 2, a base de cálculo do imposto foi apurada pelos autuantes com base na entrada mais recente, porque os remetentes não eram fabricantes das mercadorias, consoante o estabelecido no artigo 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96.

Ocorre que, para calcular o preço de cada mercadoria, os agentes fazendários utilizaram, como dito anteriormente, “o valor da última entrada no mês anterior ao da transferência” e, ainda, “quando ocorreram várias entradas na mesma data” apuraram a base de cálculo “pelo valor médio dessas operações”, excluindo da apuração o montante de frete incidente nas operações de saídas dos produtos.

[...]

Embora a legislação não estabeleça as regras temporais para a apuração do “preço mais recente” ou do “custo de produção”, este Conselho de Fazenda Estadual, em diversos processos administrativos fiscais, manifestou o entendimento de que é razoável e legal:

1. a adoção do custo de produção e do preço mais recente da mercadoria **apurado no último dia do mês anterior ao da realização das operações de saídas por transferência realizadas pelo estabelecimento autuado para outras unidades da Federação**;
2. na hipótese de não haver a fabricação ou a entrada da mercadoria no mês anterior, a adoção do custo de produção e do preço mais recente **apurado no último dia do mês em que ocorreu a fabricação ou a entrada da mercadoria, ainda que não fosse o mês anterior ao da realização das operações de saídas por transferência realizadas pelo estabelecimento autuado para outras unidades da Federação**.

A fundamentação para tais decisões se baseou no fato de que, nessa hipótese, os valores do custo de produção e do preço mais recente da mercadoria encontram-se devidamente consolidados na contabilidade das empresas e, em princípio, beneficiam o contribuinte autuado, uma vez que a tendência é que tais valores sejam inferiores àqueles efetivamente praticados pela empresa. Dessa forma, um valor menor de base de cálculo apontado pela Fiscalização, revelar-se-ia vantajoso para o contribuinte, pois o débito seria também inferior.

Veja-se, a respeito, um trecho da Decisão contida no Acórdão CJF nº 0074-11/09, da lavra da então Conselheira Sandra Urânia Silva Andrade, concernente à infração 6 do Auto de Infração nº 281082.0009/07-4:

(...)

INFRAÇÃO 6 – Recolhimento a menos o ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Consta, na descrição dos fatos, que o estabelecimento deu saída em transferência interestadual de mercadorias produzidas pelo próprio remetente em valor inferior ao custo primário (matéria-prima mais mão-de-obra), conforme demonstrativos do Anexo 15 (2002 e 2003) - R\$98.173,71.

(...)

VOTO

(...)

Quanto ao Recurso Voluntário, que se cinge à infração descrita no item 6 da autuação, de logo devemos consignar, como bem pontuou a PGE/PROFIS em seu opinativo, que não se vislumbra qualquer pecha de nulidade a macular a exigência fiscal. Os levantamentos e demonstrativos elaborados pelos autuantes refletem a apuração do imposto devido, especificam o custo primário unitário, e foram devidamente entregues ao sujeito passivo, como se verifica das fls. 102 a 171 dos autos, que constitui o Anexo XV do processo, devidamente entregues ao sujeito passivo, estando perfeitamente definida a infração imputada, ao contrário do que quer fazer crer o recorrente.

No mérito, melhor sorte não socorre ao recorrente, posto que a exigência fiscal encontra-se devidamente lastrada na legislação ordinária e complementar do ICMS, não merecendo qualquer reforma o julgamento de Primeira Instância.

A autuação imputa ao sujeito passivo o recolhimento a menor do ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, constando no campo Descrição dos Fatos da peça inicial do Auto de Infração, que o estabelecimento deu saída em transferência interestadual de mercadorias produzidas pelo próprio remetente em valor inferior ao custo primário, assim entendido a matéria-prima mais mão-de-obra, nos exercícios de 2002 e 2003.

As alegações recursais que pretendem alterar a Decisão da JJF, que manteve integralmente a exigência fiscal, são as mesmas apresentadas na peça defensiva, e foram corretamente rechaçadas pelo órgão julgador de primeira instância. A alegação de que o custo apurado o fora dentro do mesmo mês, é inteiramente fantasiosa, já que os autuantes tomaram como referência o custo unitário do mês anterior, e não do próprio mês. Ainda a alegação de que há decisões deste Conselho em sentido contrário ao decidido neste caso pela JJF, também não merece acatamento, posto que os acórdãos citados além de tratarem de matéria diversa deste lançamento de ofício, a forma de apuração foi o arbitramento de base de cálculo, diverso da forma de apuração do Auto de Infração epigrafado, em que a base de cálculo foi apurada por meio de levantamento fiscal. (grifos não originais)

Assim que, a autuação encontra-se embasada na Lei Complementar nº 87/96, mas precisamente no seu art.13, §1º, inciso I, norma posteriormente ratificada através da Emenda Constitucional nº 33/2001, que inseriu regra no inciso XII, §2º do art. 155 do texto constitucional, atribuindo a lei complementar fixar a base de cálculo de modo que o montante do imposto a intege, o que colocou “uma pá de cal” na pretensão daqueles contrários a esta forma de tributação, característica deste imposto desde a época do antigo ICM.

(...)

No caso dos presentes autos, entretanto, revela-se uma situação diferente: trata-se de operações de entradas por transferência e não de saídas de mercadorias transferidas pelo estabelecimento autuado. Nessa situação (entradas de mercadorias transferidas de outros estabelecimentos), dá-se exatamente o contrário: quanto maior

o valor da base de cálculo apurado pelo Fisco, maior o valor do crédito fiscal e, portanto, menor o estorno em caso de divergência. Assim, em princípio, o valor da base de cálculo deve ser apurado pelo Fisco na data mais próxima possível do dia da realização da operação de entrada por transferência.

Não obstante esse fato, entendo que a metodologia adotada pela Fiscalização, neste Auto de Infração, encontra esteio nos princípios da legalidade e da razoabilidade, pois os dados fornecidos pelo estabelecimento remetente das mercadorias já se encontravam devidamente consolidados em sua contabilidade, espelhando a realidade das operações com mercadorias em determinado momento. Saliento que os fatos geradores ocorreram no exercício de 2006, época em que a economia brasileira encontrava-se estável, com os índices inflacionários sob controle, o que significa dizer que, no lapso de tempo existente entre a data de apuração da base de cálculo feita pelos autuantes e o dia das operações efetivas de entrada, provavelmente não houve diferenças significativas nos preços das mercadorias.

*O que não pode ser admitido, em hipótese nenhuma, é o arbitramento da base de cálculo não fundamentado na legislação e, sobre isso, observo que, consoante informado na autuação, quando os agentes fazendários calcularam o preço médio mais recente nas infrações 1 e 2, o fizeram em relação a algumas poucas mercadorias e, mesmo assim, “quando ocorreram várias entradas na mesma data”, o que é perfeitamente lógico, porque todas as operações de entradas de uma mercadoria, **no mesmo dia**, têm que ser consideradas para apuração da média.*

Logicamente, o contribuinte autuado, apresentando a documentação apropriada, tem todo o direito de demonstrar que a forma de cálculo adotada pela Fiscalização apontou valores inferiores àqueles efetivamente praticados pelos remetentes (filiais ou matriz), porém, mesmo na hipótese de o contribuinte lograr êxito em demonstrar a incorreção das bases de cálculo indicadas, no máximo, poderia ser feita a retificação do lançamento de ofício; jamais a sua declaração de nulidade.

Ademais, neste processo administrativo, em nenhum momento, o autuado suscitou tal preliminar de nulidade ou mesmo contestou os valores de base de cálculo encontrados pelos autuantes nas infrações 1, 2 e 3. O único inconformismo do recorrente se dirigiu à exclusão, pelos prepostos fiscais, de determinadas rubricas do custo de fabricação das mercadorias recebidas em transferência (infração 3), apresentando a tese de que, na fórmula, deveriam ter sido incluídos todos os custos, diretos ou indiretos, incorridos no processo de fabricação das empresas fornecedoras.

Sendo assim, não vislumbro a nulidade das infrações 1 e 2, como apontado pelo Relator.

No mérito, como já disse, o recorrente não contestou os valores apontados neste lançamento de ofício nas infrações 1 e 2 e muito menos impugnou a forma de cálculo adotada pelos autuantes, devendo, portanto, ser acatada a Decisão de piso, pela procedência do débito lançado.

Saliento que o frete cobrado nas operações de saídas de mercadorias do remetente para o autuado deve ser realmente excluído da base de cálculo (em relação ao preço mais recente), haja vista que ele é agregado em momento posterior (nas operações de saídas e não nas de entrada dos estabelecimentos fornecedores).
[...]

Pelo exposto, entendo que o método aplicado pela fiscalização não se configurou em qualquer arbitramento de base de cálculo, nem tampouco, existiu qualquer cerceamento do direito de defesa do recorrente e, por consequência, as infrações 01 e 02 são mantidas como decidido pela JJF.

A infração 3 trata de operações de transferências interestaduais de mercadorias de estabelecimentos fabris produtores das mercadorias.

O recorrente alega, em síntese, que não descumpriu as regras do art. 13, § 4º, II da LC 87/96, pois, sustenta, nas transferências interestaduais a base de cálculo do ICMS deve ser o custo da mercadoria produzida, conforme indica, ou seja, todos os materiais indispensáveis ao processo produtivo e que não são empregados ou consumidos, direta ou indiretamente, no respectivo processo, dentre eles as despesas com “manutenção, amortização e depreciação” do ativo para o efetivo desenvolvimento da atividade fabril e comercial, da energia elétrica, combustíveis e do frete a preço com cláusula CIF, ou seja, todas as despesas fixas, semi-variáveis e variáveis. Traz, para embasar sua argumentação, as disposições da Decisão Normativa CAT-5, editada pelo Estado de São Paulo Diz que a LC nº 87/96 ao relacionar no seu art. 21 as situações em que o contribuinte encontra-se sujeito ao estorno do crédito fiscal, em qualquer momento indica qual situação ora

em combate, não podendo o estado da Bahia ferir o princípio basilar do ICMS que é a não cumulatividade do imposto nem o princípio da hierarquia das leis.

Ressalto de que o comando contido no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo além dos elencados, já que deve compatibilizar as diversas leis estaduais, em estrita obediência com a coerência do ordenamento jurídico nacional, como inclusive, cita o recorrente. Esta regra, por óbvio e em obediência ao regramento da hierarquia das leis, foi reproduzida pelo Estado da Bahia na Lei nº 7.014/96 (art. 17, § 8º, inciso II) já que não pode ser modificada por nenhuma lei estadual de acordo com os interesses de cada um ente federativo e muito menos por Decisões Normativas, como é o caso da CAT-5 trazida no bojo da peça recursal. Ela não pode ser acolhida como interprete da LC, muito menos ter ingerência na legislação do Estado da Bahia. Se assim fosse permitido, importaria em grande insegurança jurídica, além de implicar em prejuízo ao pacto federativo. Entendo de que o legislador complementar ao definir o que seja “custo da mercadoria produzida” elencando, de forma taxativa, ser ele o somatório da matéria prima, acondicionamento, material secundário e mão de obra visou não ferir o pacto federativo e o princípio da autonomia distrital, sujeitando a todos, de forma impositiva, os limites da base de cálculo do ICMS nas operações ora em lide. Assim, tal custo não pode ser definido como um custo contábil e sim como um custo específico para apuração da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de produtos fabricados. Portanto e em obediência a LC, devem os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF, energia elétrica, comunicação não serem considerados para efeito de determinação da base de cálculo legal, o que implica na glosa dos respectivos créditos. Se assim foi apurada a base de cálculo pelo contribuinte, não cabe, neste momento, serem aventadas as situações dos estornos de crédito fiscal como determina ao art. 21 da nominada LC.

E, ao contrário, do que afirma o recorrente, não existe afronta, no caso, ao princípio da não cumulatividade do ICMS. A própria LC 87/96 ao disciplinar o regime de compensação do ICMS, estabelece os elementos necessários à sua operacionalização. Ou seja, se o remetente das mercadorias destaca o ICMS em valor superior ao devido, o adquirente somente pode utilizá-lo como determina a lei. O crédito a maior destacado na nota fiscal não pode ser utilizado. No caso em questão, o imposto glosado foi apenas o que excedeu ao previsto na norma tributária.

Ressalto que esta matéria já foi objeto de inúmeras decisões deste Colegiado, inclusive desta CJF, a exemplos: CJF Nºs 0012-11/10, 0036-11/10, 0356-11/12, 0218-12/12.

No mais, a autuação teve por base planilha de custo de produção apresentada pelo próprio contribuinte, onde constam de forma discriminada os itens do custo de produção. Tais custos foram separados de acordo com a LC 87/96 (matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento) sendo expurgados os demais itens. Após a apuração desse custo de produção unitário, foram eles confrontados com a base de cálculo consignadas em cada nota fiscal de transferência, sendo determinada a diferença entre o valor previsto no art. 13, § 4º, inciso II da LC 87/96 e o que foi consignado a maior, de acordo com o demonstrativo “Estorno de Crédito – Custo de Transferência”, aplicando-se a alíquota interestadual prevista na legislação sobre a diferença apurada, para fins de calcular o valor do crédito utilizado a mais pelo contribuinte.

No entanto, em sua defesa a empresa indica que os autuantes haviam incluído nos levantamentos valores relativos às mercadorias recebidas em transferências que não foram produzidas pelos estabelecimentos remetentes, conforme indica. Os autuante, quando da sua informação fiscal acataram o argumento de defesa e afirmaram que haviam refeito os levantamentos fiscais as excluindo. Entretanto, não apresentaram estes novos levantamentos nem à empresa, nem tampouco, apensaram aos autos. A JJF visando sanar este equívoco remeteu os autos aos autuantes, reabrindo prazo de defesa. O pedido foi atendido. A JJF manteve parcialmente a infração no valor apresentado na revisão fiscal.

Diante de tudo exposto, a infração 3 é mantida conforme decidida pela JJF.

Quanto ao Recurso de Ofício, este não merece ser reformado. Todos os equívocos da fiscalização que determinaram a sucumbência do Estado já foram apreciados neste voto quando da Decisão do Recurso Voluntário. Discorrer sobre eles seria, apenas, repetição do mesmo tema.

Por tudo exposto voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos interpostos, mantendo, em todos os termos, a Decisão recorrida.

VOTO DIVERGENTE I (Preliminar de decadência)

Peço vênia ao ilustre Relator para discordar da sua decisão quanto à matéria que envolve a decadência dos lançamentos tributários oriundos dos fatos geradores anteriores a 27/09/2005.

Quanto à referida preliminar de decadência, suscitada pelo Recorrente, entendo que lhe assiste razão. A matéria que não é pacífica neste Colegiado, motivou o envio de diversos Autos de Infração em diligência à PGE/PROFIS, com vistas à emissão de parecer sobre eventual decadência, como nos casos das operações anteriores a 27/09/2005, à luz da decisão do STF, expressa na Súmula Vinculante nº 8.

Derredor desta matéria, entendo que devo trazer à baila manifestação do nobre Procurador Geral do Estado da Bahia, Dr. Rui Moraes Cruz, cujo Parecer cuida da decadência do lançamento tributário à luz da Súmula Vinculante nº 8.

Diz a Súmula Vinculante nº 8 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”.

Entendo, em uma análise rápida e rasa, que a aplicação do COTEB para fins de estabelecimento do início da contagem do prazo decadencial viaja em rota de colisão com o quanto disposto no CTN e com o quanto estabelecido pela Súmula Vinculante nº 8 editada pelo STF. Da leitura dos votos que embasaram e desvendam a questão por trás do breve texto da Súmula Vinculante nº 8 (RE's 559943-4, 559882-9, 560626-1, 556664-1, dentre outros), percebe-se que o STF concluiu que a prescrição e decadência só poderiam ser disciplinados por lei complementar, vez que a matéria envolve institutos gerais do direito tributário.

Nessa mesma esteira, me parece claro que, em nome da equidade e da segurança jurídica, a determinação do Supremo Tribunal Federal por via da Súmula Vinculante nº 8, é no sentido de que somente o CTN poderá prever prazos prescricionais e decadências em torno de matéria tributária, e desse modo, a princípio, não poderia o COTEB tratar da matéria em questão.

Nesse contexto, me permito 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.

Por outra banda, a afirmativa do preclaro Procurador Geral do Estado de que *“...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 prazos estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN”*, salvo melhor inteligência, indica com grande clareza e veemência a necessidade de alinhamento da legislação estadual com o CTN, o que robustece a minha tese de que o prazo decadencial deve ser aquele estabelecido pelo Código Tributário Nacional e corroborado pela Súmula Vinculante nº 8, ou seja, cinco anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador.

Diante do exposto, pelos motivos acima esposados, entendo que as multas aplicadas (lançamento fiscal) referentes às ocorrências anteriores a 27/09/2005, integrantes da infração 1, não mais

poderão ser exigidas pelo fisco da Bahia, porquanto, no meu entendimento, alcançada pela decadência.

Pelo exposto, voto no sentido de ACOLHER a preliminar de decadência que abarca as operações anteriores a 27/09/2005.

Quanto à questão discutida nas infrações 1 e 2, há que se registrar que a matéria tem sido motivadora de posicionamentos antagônicos entre os julgadores desta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal. Tal antagonismo diz respeito à aplicação da regras insculpidas no art. 13, §4º, da LC 87/96, especificamente no inciso I, cuja dicção é a seguinte:

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;

Também merece registro o quanto fizeram consignar os autuantes na peça de acusação, como segue:

“INFRAÇÕES 1 e 2 - Efetuado o estorno de crédito de ICMS na forma da LC 87/96 (art. 13, §4º, I), pois o VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA - VEMR corresponde ao VALOR DA ÚLTIMA ENTRADA (nos estabelecimentos localizados em outros estados) NO MÊS ANTERIOR AO DA TRANSFERÊNCIA para a Bahia. Ainda, cabe registrar que, quando ocorreram várias entradas na mesma data, foi apurado o valor médio dessas operações, de sorte a se determinar o VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE. Para tanto, foi também retirado o ICMS referente às operações de ENTRADAS nos centros atacadistas localizados em outras unidades federadas e foi incluído o valor do ICMS referente às TRANSFERÊNCIAS para este Estado, utilizando-se a respectiva alíquota de origem, apenas com relação ao exercício de 2005.

Pois bem, não pairam dúvidas quanto ao fato de que para as operações em questão, o estorno de créditos deve orientar-se pelo que determina a LC 87/96 em seu art. 13, §4º, I, acima transcrito. Nesse sentido, quanto a esta matéria, tal entendimento é pacífico entre os Procuradores da PGE/PROFIS, bem como tem sido Recorrente as decisões neste CONSEF, a exemplo do Acórdão CJF nº 0126-11/09. Entretanto há que se destacar que a apuração da base de cálculo do ICMS que se pretende exigir foi apurada com base no valor médio das operações que deram azo à autuação, quando a Norma determina que a mesma base de cálculo seja apurada através do valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

A questão que se desnuda é que o art. 13, §4º, I, da LC 87/96, em nenhum momento, faz alusão à possibilidade de o fisco recorrer, como *in casu*, a recursos aritméticos para a composição da base de cálculo do imposto. Em verdade, a disposto na Lei Complementar, a base de cálculo do imposto, na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, e apenas isso – letra da lei, que no meu entender, não admite alargamentos.

Com respeito ao valor da “*entrada mais recente*”, os autuantes resolveram, ao arreio da Lei, que são aqueles correspondentes à última entrada no mês anterior ao da transferência para o Estado da Bahia. Mais uma vez a legislação de competência da matéria não aventa a possibilidade de interpretação dada pelos autuantes, em verdade, entendo que o dispositivo da Lei é claro e diz da “*entrada mais recente*”, o que apenas permite a conclusão lógica de que o legislador quis referir-se a não outra senão à última operação de entrada de mercadoria, mais uma vez, não fazendo qualquer alusão à possibilidade de cálculo por média, nem às operações de meses anteriores.

Bem, é fato que como posto na legislação, a fiscalização restou submetida a condições muito específicas e por demais trabalhosas para os prepostos do Fisco na apuração da base de cálculo do imposto que se pretende exigir nas circunstâncias idênticas à deste Auto de Infração, contudo, em que pese às dificuldades impostas pela legislação e que definitivamente não é problema do Contribuinte, não é possível permitir-se que a apuração do imposto fique ao sabor de

metodologias não previstas na legislação, muito menos à interpretação individual de cada agente do fisco, pois, se assim o for, correr-se-á o risco da imposição de cobrança de imposto e de eventuais penalidades sobre uma base de cálculo frágil e insegura, com roteiro de fiscalização inespecífico e desconhecido do Sujeito Passivo, podendo impor prejuízo ao contribuinte e ao próprio erário.

Observando a autuação de outro ângulo, vê-se que tem feição de arbitramento, o que a vicia, pois, fica caracterizado pela forma através da qual foi construída a base de cálculo do imposto que se pretende exigir, não encontrando enquadramento nas limitadas possibilidades previstas no art. 22, da Lei nº 7.014/96.

Pelo exposto, a rigor do texto da acusação fiscal e dos esclarecimentos prestados pelos autuantes, conclui-se que a autuação não pode subsistir porque não há forma uniforme, nem mesmo expressa na Lei que estabeleça o caminho da constituição da base de cálculo do ICMS que se pretende exigir. Não há, como feito pelos autuantes nos seus diversos exercícios de composição da base de cálculo, legislação que ampare a forma de apuração do imposto, nem mesmo autorização para que os mesmo autuantes, ou quaisquer outros, tenham livre inteligência da norma, podendo estabelecer, de acordo com a dita livre inteligência, métodos de apuração de qualquer imposto, sob pena de afronta ao princípio da ampla defesa.

Avançando no terreno das especulações, admitir a livre inteligência da norma, seria permitir que fosse dado a qualquer contribuinte ou agente do fisco, ou mesmo qualquer cidadão, a possibilidade de interpretação da norma da maneira mais conveniente aos seus interesses, relagando a segundo plano o interesse público, como exige o caso em tela.

Isto posto, entendo que não há que falar em utilização indevida de crédito fiscal por parte do recorrente, haja vista que a correta composição da base de cálculo é aquela que deriva da aplicação do disposto no artigo 13, § 4º, I, da LC nº 87/96, qual seja o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, pelo que entendo insubstancial a exigência fiscal, entendendo também ser o vício da incorreta aplicação da Norma ao caso concreto insanável sob o ponto de vista da possibilidade “*conserto*” da peça acusatória, pois, tal investida redundaria, inexoravelmente, em uma nova ação fiscal.

Voto no sentido de declarar INSUBSTENTES as infrações 1 e 2.

VOTO DIVERGENTE II (Preliminar de nulidade)

Em que pese o sempre brilhante voto da n. Relatora, peço vênia para discordar quanto o seu entendimento em relação à nulidade suscitada pelo Recorrente quanto erro na aplicação da alíquota lançada no Auto de Infração.

Mesmo o autuado sendo uma empresa de grande porte, entendo que não houve a correta observância por parte da fiscalização dos requisitos basilares de clareza e precisão do Auto de Infração, previstos no art. 39, III do RPAF, abaixo reproduzido:

Art. 39. O Auto de Infração conterá:

(...)

III - a descrição dos fatos considerados infrações de obrigações tributárias principal e acessórias, de forma clara, precisa e sucinta;

Tenho por certo que a imprecisão do lançamento, com aplicação de alíquota diferente da prevista, resulta ataque ao princípio da ampla defesa do contribuinte, vez que, não se sabe ao certo qual seria o real montante a ser combatido, gerando mais um obstáculo ao pleno contraditório.

Ademais, não é crível que uma exigência técnica no sistema emissor do Auto de Infração impeça a fiscalização de se cumprir o ordenamento jurídico proposto pelo próprio Estado. Entendo que

se a Administração Pública não tem capacidade para sanar um simples programa de computador que monitora todo o sistema de cobrança tributária, intencionalmente desrespeita norma tributária basilar e de enorme relevância ao devido processo legal administrativo, trazendo vários transtornos e insegurança para todos os envolvidos neste julgamento.

Assim, diante do desrespeito aos próprios mandamentos e princípios previstos na legislação estadual, bem como a inércia do Estado em sanar esse equívoco do sistema emissor do Auto de Infração, entendo que deva ser considerado nulo o presente Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão não unânime quanto à preliminar de nulidade e, por maioria quanto à preliminar de decadência e mérito, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206891.0047/10-3, lavrado contra **UNILEVER BRASIL INDÚSTRIAL LTDA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.031.315,95**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais.

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

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): José Antonio Marques Ribeiro, Rosany Nunes Mello e Rodrigo Lauande Pimentel.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de nulidade) – Conselheiros(as): Denise Mara Andrade Barbosa, Rosany Nunes Mello, Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de nulidade) – Conselheiros(as): Rodrigo Lauande Pimentel, José Antonio Marques Ribeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de maio de 2013.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – VOTO DIVERGENTE I
(Preliminar de decadência)

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – VOTO DIVERGENTE II
(Preliminar de nulidade)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS