

PROCESSO - A. I. N° 206891.0025/08-8
RECORRENTE - ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A. (CIMENTO NASSAU)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4^a JJF n° 0344-04/08
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 30.07.2013

3^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0294-13/13

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fim de utilização de créditos fiscais nas transferências interestaduais dos produtos fabricados pelo mesmo titular, entre estabelecimentos da mesma empresa, quando o remetente for o estabelecimento fabricante, caso dos autos, deverá ser adotado como valor da base de cálculo a soma dos elementos de custo de produção conforme definido na legislação tributária em vigor: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Rejeitada a preliminar de nulidade suscitada. Afastada a arguição de decadência do período de janeiro a julho de 2003. Modificada a Decisão de primeiro grau. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra julgamento, em Primeira Instância, do Auto de Infração n° 206891.0025/08-8, lavrado em 21/07/2008 para exigir ICMS no valor de R\$1.380.946,20, acrescido da multa de 60%, em decorrência da 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, no período de janeiro a dezembro/2003.

O autuado ingressou com impugnação ao lançamento de ofício às fls. 138 a 152.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 180 a 226 pedindo o julgamento pela procedência total do Auto de Infração.

O julgamento unânime em Primeira Instância manteve integralmente o Auto de Infração, conforme Acórdão n° 0344-04/08, às fls. 227 a 234. Em seu voto assim se expressa o digno Relator:

VOTO

O autuado suscitou a nulidade do Auto de Infração, sob argumentos de incompetência da autoridade lançadora e cometimento de erros no tocante à matéria tributável, bem como pela negação de direito assegurado na Constituição Federal.

Com relação ao primeiro argumento, de que a fiscalização exerceu procedimento de fiscalização em outro estado, extrapolou seu espaço territorial, verifico que o estabelecimento autuado localizado no Estado da Bahia comercializa mercadorias produzidas no Estado de Sergipe no seu estabelecimento matriz. Para aferir se a base de cálculo das operações de transferências realizadas entre os estabelecimentos do mesmo titular encontrava-se em conformidade com o estabelecido em Lei Complementar, a fiscalização requisitou e fez uso de dados contidos na contabilidade do estabelecimento matriz localizado no Estado de Sergipe. Como a aplicação da Lei

Complementar é extensiva a todo os estabelecimentos localizados no território nacional, entendendo que o procedimento fiscal é legal, não configurando extrapolamento de territorialidade.

Da mesma forma não pode ser acatada a nulidade pretendida sob argumento de ausência de materialidade, entendida como evento ocorrido fora do espaço territorial (âmbito de validade), tendo em vista que a ação fiscal empreendida com base nas normas do Estado da Bahia, estão amparadas pela Constituição Federal (art. 155, § 2º, XII, "i" e 146, III, "a") que estabeleceu competências aos Estados para instituir o ICMS e o disposto no art. 146, III, "a" do mesmo diploma legal, determina que cabe a lei complementar estabelecer normas gerais, em relação aos fatos geradores, base de cálculo e contribuinte. Na situação presente foram aplicadas as regras previstas no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar (LC) 87/96LC 87/96, em consonância com a Lei Estadual (7.014/96), cujas regras são aplicáveis em todo território nacional, o que confere legitimidade à ação fiscal.

Com relação à nulidade pretendida sob alegação de que a exigência fiscal vai de encontro ao princípio não cumulativo do ICMS, entendo que em se tratando de divergência de entendimento quanto à constituição da base de cálculo, trata-se do mérito e será apreciado oportunamente neste voto. Mesmo assim, entendo que tendo a Lei Complementar fixado a base de cálculo para as operações de transferências interestaduais para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, caso haja cumprimento da norma, o débito gerado pelo estabelecimento localizado no Estado de origem corresponde ao crédito no estabelecimento de destino, não ocorrendo quebra do princípio da não cumulatividade e não pode ser acatada a tese de que débito gerado em operação de transferência feita com base de cálculo superior a estabelecida em Lei, venha assegurar crédito no estabelecimento destinatário em obediência ao citado princípio, motivo pelo qual não acato a pretensão do autuado.

No mérito o Auto de Infração exige ICMS a título de utilização indevida, face aplicação de base de cálculo superior à prevista em lei complementar.

Com relação à alegação defensiva de que à fiscalização cometeu equívocos, não excluiu do valor constante de cada nota fiscal, os valores de frete e do próprio ICMS para determinar o valor do custo da mercadoria produzida, e que o custo apurado através as demonstrações financeiras, não corresponde ao custo parcial, engloba outros componentes como exaustão, depreciação, amortização, não pode ser acatado, tendo em vista que conforme esclarecido na informação fiscal:

- 1) O demonstrativo juntado à fl. 28, consolida valores relativos à matéria-prima, material secundário, embalagens (acondicionamento), extraídos do livro Razão (fls. 45/47), e valor da mão-de-obra (custo de pessoal e encargos sociais) informado na DIPJ (fls. 49/55);
- 2) Apurado o custo de produção unitário, confrontaram com a base de cálculo consignada em cada notas fiscal de transferência (fls. 13/26), determinando a diferença entre o valor previsto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 e o que foi tomado a mais de acordo com o demonstrativo ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, aplicando a alíquota interestadual prevista na legislação sobre a diferença apurada, para calcular o valor do crédito utilizado a mais que o que seria de direito.

Pelo exposto, não acato as alegações defensivas, tendo em vista que ao contrário do que foi afirmado, o custo apurado pela fiscalização não engloba outros componentes (exaustão, depreciação, amortização, frete), como argumentado e sim limitado aos previstos na lei (matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra).

Da mesma forma, a contabilização dos insumos é feita sem a inclusão do ICMS, e na apuração do imposto foi incluído o valor do ICMS à alíquota de origem, conforme consta nos demonstrativos às fls. 13 a 26.

Ressalto que o levantamento fiscal baseou-se em dados contidos em documentos fornecidos pelo estabelecimento da empresa, e na defesa não foi indicados erros inconsistências nos cálculo e sim de forma genérica, alegado que foram incluídos valores indevidos. Conforme disposto nos arts. 123 e 142 do RPAF/BA (Dec. 7.629/99) e assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do lançamento, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações.

Também não foi juntado qualquer prova de que no custo médio de produção apurado pela fiscalização por unidade de saco de cimento, estava inclusa parcela de frete, e em se tratando de provar fato controverso que o autuado dispõe, tendo recebido os demonstrativos elaborados pela fiscalização junto com o Auto de Infração, deveria carrear ao processo, provas capazes de elidir a acusação, e como isso não ocorreu, importa em veracidade da acusação.

Quanto ao argumento de que o demonstrativo de custo elaborado pela fiscalização, não atende aos requisitos legais, por não ter identificado o custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não pode ser acatado, tendo em vista que conforme apreciado anteriormente, a fiscalização na apuração do custo ateve-se apenas a estes elementos de custo registrado na contabilidade do

estabelecimento remetente, em conformidade com o disposto no art. 13, § 4º, II da LC 87/96. Como o próprio titular registrou na sua contabilidade os valores dos custos, cabe a ele indicar possíveis inconsistências no levantamento fiscal, ou apresentar a planilha de custo de produção para demonstrar os valores reais.

Alem disso, a Decisão contida no Acórdão JJF 0452/01-03 (fls. 143/145), para reforçar seu posicionamento, não pode ser tomada como parâmetro, haja vista que aquela Decisão foi reformada pela Segunda Câmara, após a realização de diligência saneadora, conforme Acórdão CJF 234/12-04 de 13/12/04.

Com relação ao argumento de que não há restrição regulamentar para a utilização do crédito do ICMS, verifico que conforme disposto no art. 93, § 5º, II c/c o art. 97, VIII do RICMS/BA, constitui crédito fiscal para compensação com o tributo devido em operações ou prestações, salvo as disposições elencadas:

§ 5º Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado:

...
II - quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou quando o imposto houver sido recolhido com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.

Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, qualquer que seja o regime de apuração ou de pagamento do imposto:

...
VIII - nas situações do § 5º do art. 93, relativamente à parte excedente;

Conforme ressalvado pelos autuantes, a CF 88 determina que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais definindo os fatos geradores e contribuintes (art. 155, § 2º, XII, "i" e art. 146, III, "a"), e nas operações de transferências interestaduais de mercadoria para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, a base de cálculo restringe-se ao somatório dos custos definidos no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, ou seja, matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não admitindo nenhum outro tipo de custo.

Conforme apreciado anteriormente, em se tratando de transferências para estabelecimento distribuidor localizado na Bahia, deve ser aplicado à regra contida no art. 13, § 4º, II da LC 87/96 (custo de produção, como definido na mencionada Lei).

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 Lei Complementar (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 à 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 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 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, conforme ressaltado pelos autuantes (art. 2º da Port. 607/2006 da SUFRAMA; art. 3º do Dec. 6008/2006), bem como já foi manifestado em decisões de segunda instância deste Conselho, a exemplo do Acórdão CJF 210-11/04; CJF 409-11/03, CJF 234/12-04 e CJF 340-11/06.

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

Por tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento produtor situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, incluiu valores que não previstos na LC 87/96. Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a estabelecida no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior que o previsto na legislação no estabelecimento remetente e um crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido de acordo com o disposto no art. 93, §5º, II c/c art. 97, VIII do RICMS/BA.

No que tange ao argumento de que a multa aplicada é desproporcional, confiscatória e abusiva, observo que a multa aplicada de 60% é prevista no art. 42, VII, "a" da Lei nº 7.014/96, portanto é legal. Alem disso, conforme indicado no Anexo do Demonstrativo do Débito (fl. 5), se atendido as condições estabelecidas no art. 45-A do

mencionado diploma legal, a multa aplicada poderá ter redução de até 100%. De certa forma, a depender da atitude tomada pelo estabelecimento autuado perante a infração que lhe é imputada, pode não haver ônus da multa aplicada, ou ônus menor do que o percentual de 60% grafado no Auto de Infração. Com relação à alegação de que a multa de caráter confiscatório é constitucional, ressalto que de acordo com o artigo 167, inciso I, do RPAF/BA (Dec.7.629/99), não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de constitucionalidade da legislação tributária estadual.

Convém ressaltar ainda, que de acordo com o art. 159 do RPAF/BA (Dec. 7.629/99), poderá ser requerida à Câmara Superior do CONSEF a dispensa ou redução de multa por infração de obrigação principal ao apelo de equidade, se acompanhado da comprovação do pagamento do principal, acréscimos e se atendida as condições lá estabelecidas.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado com a Decisão proferida, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário às fls. 246 a 263, reproduzindo as suas alegações da impugnação originária.

O Recorrente aduz que o Fisco baiano desenvolveu procedimento de fiscalização junto ao estabelecimento industrial dele, contribuinte, situado no Município de Nossa Senhora do Socorro, no Estado de Sergipe. Que a ação fiscal teve por objeto a tributação do ICMS sob regime normal de apuração nas operações de transferências de cimento, entre os estabelecimentos industriais situados em Sergipe e a filial de vendas estabelecida em Salvador/BA. Que, tal como alegado no lançamento, a Fiscalização afirma que com base no Balanço Patrimonial, e respectivos registros na escrita fiscal/mercantil, teria constatado que a base de cálculo adotada estava em desacordo com a legislação, em valor superior àquela que seria correta, e que isto acarretou recolhimento a maior para o Estado de Sergipe em desfavor do Estado da Bahia. Que diante de alegada diferença de valores entre a base de cálculo adotada e aquela tida por correta, a Fiscalização do Estado da Bahia resolveu, depois de encerrado o procedimento de fiscalização no estabelecimento situado no Estado de Sergipe, glosar o crédito do imposto no estabelecimento destinatário.

Prosegue expondo que para efeito de quantificação do tributo tido por devido, que resultou na glosa de crédito do imposto, a Fiscalização baiana elaborou extensa relação de documentos fiscais que envolvem todas as notas fiscais emitidas no período considerado, pertinentes às transferências de cimento, e que com base no valor total declarado em cada nota fiscal é que o Fisco da Bahia teria feito comparação com o valor do custo da mercadoria por “ela” apurado. Que o valor do custo apurado pela fiscalização, em cada mês, foi levantado com base no Balanço Patrimonial, e nos registros fiscais/mercantis, que refletem o custo total da mercadoria produzida no estabelecimento industrial e não o custo parcial.

O contribuinte argumenta que diante dos elementos levantados pela Fiscalização, que vieram a ensejar a antes mencionada glosa de crédito do imposto no estabelecimento destinatário, ele, recorrente, teria submetido ao Julgador de origem provas que afirmava demonstrariam a insubsistência do lançamento.

O Recorrente reapresenta a alegação defensiva quanto a que o Fisco teria cometido dois equívocos, que volta a descrever como tendo sido não excluir do valor constante de cada nota fiscal os valores de frete utilizados para levar a mercadoria até o destinatário, para determinar o valor do custo da mercadoria produzida; e que outra anormalidade que ele, Recorrente, teria provado, seria a de que “*a base de cálculo consiste no somatório do custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento e não no custo total da mercadoria.*” O autuado afirma que teria havido glosa de crédito de ICMS sem lei anterior que o estabelecesse, e cita o artigo 150, I, da Constituição da República.

O sujeito passivo repete a sua assertiva quanto à ocorrência de ilegitimidade passiva, aduzindo que o Fisco baiano teria fiscalizado estabelecimento localizado em outra Unidade Federativa; que o lançamento de ofício decorrente não poderia ter sido realizado sem a participação do Estado de Sergipe; que “*não se trata, como equivocadamente se afirma, de fiscalização de ICMS com aplicação de Lei Complementar extensiva a todos os estabelecimentos localizados no âmbito*

nacional, mais de ICMS normal de titularidade do Estado de Sergipe.”; volta a alegar que “não existe nenhuma norma que permita ao fisco da Bahia estabelecer procedimento de fiscalização no Estado de Sergipe, para fiscalizar ICMS normal, no sentido de quantificar base de cálculo de imposto devido a esta última unidade federada.”

Passa a falar que na Decisão recorrida o Julgador de primeiro grau relatou a matéria contestada mas, segundo diz o Recorrente, não teria enfrentado as questões relevantes à elucidação da lide e, naquilo em que se fundamenta para negar o pedido, teria incorrido em ilegalidades e inconstitucionalidades. Copia parte do Voto objeto da Decisão recorrida.

O contribuinte passa a discorrer acerca da diferença entre cobrança de ICMS devido por regime normal de apuração e o ICMS devido por substituição tributária, e aduz que a imputação versa sobre ICMS devido no regime normal de apuração, situação diferente da “*substituição tributária, em que o imposto é exigido por antecipação – sobre fato gerador futuro, ainda não ocorrido – e que pertence ao Estado de destino da mercadoria. Aqui sim, o Estado destinatário tem competência para, com anuênciada Unidade da Federação de procedência da mercadoria, estabelecer procedimento de fiscalização.*”

Prossegue expondo que foi para essa finalidade que fora editado o Protocolo ICM 22/87 [*Protocolo ICM 22/87: dispõe sobre a adesão de Estados ao Protocolo ICM 11/85, que trata de substituição tributária nas operações com cimento*], que versa sobre substituição tributária – em que o imposto exigido por antecipação pertence ao Estado destinatário da mercadoria – e que por esta razão é que, excepcionalmente, o Estado da Bahia poderia fiscalizar, com anuênciada do Estado de Sergipe, o ICMS retido e recolhido em seu favor, por conta da substituição tributária.

Reafirma que na situação em lide “*trata-se de ICMS sobre fato ocorrido em território diferente da Bahia, cuja tributação não lhe pertence. Por isso mesmo é que o Estado da Bahia não tem competência para fiscalizar as operações ocorridas fora do seu espaço territorial; quando muito, qualquer procedimento de fiscalização só poderia ser por iniciativa do Estado de Sergipe, até porque se algum tributo viesse a ser devido ao Estado da Bahia, necessariamente, implicaria em recolhimento indevido para o Estado de Sergipe, passível, portanto, de restituição ou resarcimento.*”

Diz que o lançamento em lide padeceria de vício insanável porque, segundo entende, teria decorrido de Fiscalização realizada por pessoa incompetente, sendo nulo de pleno direito.

O Recorrente passa a falar sobre a materialidade do lançamento aduzindo que o Julgador a quo teria compreendido equivocadamente o valor sobre o qual deveria incidir o ICMS nas transferências de mercadorias, ao entender que houve utilização de preço superior ao custo do produto fabricado, o que implicaria recolhimento a maior para o Estado de Sergipe e aproveitamento indevido de crédito do ICMS, em prejuízo da Bahia.

Alega que o Fisco afirma que utilizou o Livro Diário e Razão, Balanço Patrimonial e demonstrações financeiras para efeito de apuração do custo e que dividiu o custo respectivo do ano pela quantidade produzida, encontrando por esse método o custo unitário, conforme demonstrado no Auto de Infração. O autuado diz então que os livros Diário, Razão, Balanço e demonstrações financeiras informam o custo total da mercadoria produzida no estabelecimento industrial, que comprehende, além de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, outros componentes de custos tais como depreciação, exaustão, custo de transportes, encargos financeiros, etc. Que, todavia, não é esse o custo exigido pela Lei Complementar nº 87/96 no tocante ao valor tributável para as operações de transferências. Que o custo a que se refere a dita LC é parcial, comprehendendo somente a soma do custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Copia o artigo 13, § 4º, inciso II, da referida LC.

Assevera que deste dispositivo se vê que a base de cálculo do ICMS não corresponde ao custo total como diz que apurou o Fisco, mas ao somatório de matéria-prima, material secundário,

mão-de-obra e acondicionamento. Que esse custo não teria sido demonstrado pelo Fisco, que o contribuinte diz que teria considerado o custo total e encontrada diferença de valores que o autuado diz que seriam inexistentes.

O Recorrente afirma que teria provado que a base de cálculo do imposto apurado pela Fiscalização também não seria correta por ter contemplado despesa de frete ocorrida na etapa subsequente à saída da mercadoria, bem como o próprio ICMS, afirmativas que diz que não teriam sido contestadas e nem justificadas. Que o Fisco teria tomado por parâmetro, para efeito de comparação com os custos, os valores tributáveis declarados nas notas fiscais, e que nesses valores das notas fiscais estariam incluídos o frete e o ICMS da operação. Que a relação de notas fiscais nos autos contemplaria cada operação pelos valores totais, neles incluído frete e próprio ICMS. Que, contudo, a base de cálculo é o custo da mercadoria produzida, soma de matéria, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, e que se nas notas fiscais constam, no valor tributável, frete e ICMS, estes devem ser excluídos do valor tributável para efeito de comparação com os custos.

Diz que considerando que o procedimento adotado no lançamento é uniforme para todas as operações consideradas, entende ele, Recorrente, ser suficiente para compreensão do que afirma exemplo referente à Nota Fiscal nº 49231, incluída na citada listagem, com valor tributável por unidade de produto de R\$13,10.

Aduz que nesse valor estão incluídos 12% de ICMS (R\$1,57) e R\$1,31 de frete. Que a composição do valor unitário: 13,10 (-) 1,31 de frete (R\$ 130,60 (: 100 sacos)= R\$11,79 (-) 1,57 (12% de ICMS) – R\$ 0,16 (1,31 (:1.12)= R\$ 10,07. Que na nota fiscal, a exemplo das demais, consta a observação: “*O valor do frete está incluído no preço do produto. Valor do frete contratado R\$130,60.*”. Que, assim, excluído o ICMS que se integra à base de cálculo (R\$1,57), e de igual modo a despesa de frete (R\$ 1,31), o valor é de R\$10,07. Que, enquanto isso, a autoridade lançadora considerou base de cálculo de R\$13,10. Que esses desacertos é que teriam motivado a glosa dos créditos do ICMS que aduz legitimamente aproveitados pelas suas filiais no Estado da Bahia.

O contribuinte passa a repristar as suas alegações defensivas acerca da ocorrência de inconstitucionalidades no lançamento de ofício; afirma inexistir diploma legal, inclusive do Estado da Bahia, que preveja glosa de crédito do ICMS. Que a Lei nº 7.014/96 regula estorno de crédito, e não glosa de crédito, figura que afirma não existir na legislação do ICMS, e copia os artigos 30 e 31 desta Lei. Diz que se houvesse previsão legal de glosa de crédito do imposto esta glosa de crédito seria parcial, tão-somente para o excesso “*desejado*” pelo Fisco, e não para totalidade do imposto creditado na sua escrita fiscal.

Passa a falar sobre o princípio da não-cumulatividade, transcrevendo artigos da Constituição da República e da legislação infraconstitucional, citando textos de tributaristas. Pede a reforma do Acórdão objeto do Recurso Voluntário. Afirma que órgão julgador não poderia fazer reforma parcial de lançamento de ofício, e cita textos a respeito. Fala acerca de confisco.

Insurge-se contra a multa aplicada, aduzindo que a mesma seria excessiva, desproporcional e não razoável.

Diz que o Estado da Bahia, através do Protocolo ICM nº 11/85, ao regular o mecanismo de substituição tributária nas operações com cimento, estabeleceu margem máxima de lucro de 20%. Que, assim, não se poderia admitir multa de 60% do valor do imposto. Cita a Constituição da República e legislação infraconstitucional a respeito de multas, textos, e decisões em outros processos da esfera judicial.

O Recorrente conclui pedindo o conhecimento e provimento do Recurso Voluntário interposto, com o julgamento pela nulidade do lançamento, considerando-se insubstancial o Auto de Infração.

A Representante da PGE/Profis, Procuradora Maria Dulce Baleeiro Costa, emite Parecer à fl. 272 aduzindo que o Recorrente alega, em síntese, que a Fiscalização teria extrapolado os seus limites, porque o estabelecimento se localiza em Sergipe e a esse Estado é devido o ICMS. Que, no mérito, afirma que o custo de produção estaria em conformidade com a Lei Complementar, não cabendo à Bahia se contrapor.

A Procuradora aduz concordar com a Decisão recorrida e afirma que o processo fiscalizatório teve propósito e resultado referentes ao ICMS devido ao Estado da Bahia, pelo que não vislumbra a nulidade suscitada.

Que em relação às regras para apuração do custo de produção, aplica-se ao caso a LC 87/96, na qual está fundamentada a Lei nº 7.014/96, e que o crédito fiscal lançado e glosado seria utilizado frente à Bahia, motivo pelo qual o contribuinte deve se submeter às regras ditadas por este Estado, que suportará o ônus do crédito.

Conclui opinando pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

Às fls. 274 a 277, a Procuradora Sylvia Amoedo, Representante da PGE/PROFIS, proleta novo Parecer ratificando os termos do Parecer anterior, e expondo que o processo lhe foi encaminhado para melhor estudar a matéria quanto à formação da base de cálculo e à forma como foi apurado o valor de custo de produção e dos componentes deste custo expurgados pelos Autuantes.

Aduz acatar o Parecer anterior acerca da legitimidade ativa.

Afirma que a Constituição da República tem o ICMS como o tributo mais minuciosamente tratado. Que ali estão determinadas as matérias a serem objeto de Lei Complementar, demonstrando a preocupação com a prevenção de conflitos entre os entes tributantes e insegurança jurídica para os contribuintes. Copia o artigo 13, §4º, da LC 87/96.

Assevera que o contribuinte, ao constituir base de cálculo de forma não prevista na mencionada LC, assume o risco e a responsabilidade pela exigência do crédito tributário, além de suportar o consequente ônus financeiro, até porque nas transferências de mercadorias, apesar da circulação física, não se observa um negócio jurídico mercantil, não existindo transferência de titularidade, e que apesar da circulação física não há circulação jurídica. Que, no entanto, tais transferências são consideradas fatos geradores de ICMS tendo em vista opção exercida pelo legislador complementar, pois se desconsiderada a circulação da transferência interestadual de mercadorias de um estabelecimento para o outro do mesmo titular não haveria tributação e, nesse caso, o Estado de origem nada poderia arrecadar; em sentido contrário, tributando em excesso. Que, fora do contexto da LC 87/96, o Estado de destino seria prejudicado por ter de suportar crédito fiscal maior, sendo o que ocorre no caso concreto e é combatido com a lavratura do Auto de Infração objeto da lide.

A Procuradora aduz que considerando que o ICMS é um imposto sobre consumo, o encargo dele decorrente é suportado pelo consumidor final. Que assim produtor, distribuidor e comerciante se resolvem mediante o sistema decorrente do princípio da não-cumulatividade. Que, no entanto, se mantido o entendimento do Recorrente, a lógica do ICMS estaria comprometida porque o Estado onde localizado o consumidor final deixaria de receber parcela do produto que lhe cabia no sistema de repartição engendrado pelo ICMS.

A Representante da PGE/PROFIS relata o entendimento firmado na Decisão de primeiro grau e aduz que os valores expurgados pelo Fisco não se confundem com os elementos que constam no mencionado §4º do artigo 13 da LC 87/96. Afirma que, quanto ao frete com cláusula CIF, sua retirada da composição da base de cálculo deu-se porque, nas transferências, não se observa a presença do prestador do serviço e o tomador (pessoas jurídicas distintas), e afirma não merecer qualquer modificação a Decisão *a quo*.

Assevera que o procedimento fiscal também foi correto porque primeiramente foi intimado o estabelecimento situado em Feira de Santana/Bahia para apresentação de seus livros fiscais, o

livro de Ocorrências e o livro Registro de Entradas, de onde o Fisco retirou as informações sobre as mercadorias recebidas em transferências do estabelecimento fabricante. Que, em resposta, a empresa informa aos autuantes a localização de todos os documentos que contêm informações econômico-fiscais de todos os estabelecimentos da empresa, o autuado e o remetente industrial em Sergipe. Que nos livros contábeis do estabelecimento fabricante em Sergipe, mormente o livro Razão Analítico, foram encontrados os valores ali relacionados e referentes ao custo de matéria-prima, materiais secundários e embalagens, assim valores reais e concretos obtidos nos documentos contábeis da própria empresa industrial remetente.

Relata que para o elemento de custo denominado mão-de-obra os valores foram obtidos através da DIRPJ relativa ao exercício aludido, e de maneira correta, pois retirados da rubrica “Custo de Pessoal Aplicado na Produção” e respectivos “Encargos”. Que com estas informações o Fisco obteve a base de cálculo definida na legislação. Que em complemento obtiveram o custo de produção e com os cálculos corretos obtiveram o custo de produção unitário, porque os autuantes se utilizaram destes valores e da quantidade produzida no exercício fiscalizado. Ressalta que os dados foram obtidos pelos autuantes em documentos fisco-contábeis fornecidos pelo contribuinte, do que resultou a formação de demonstrativo que se encontra nos papéis de trabalho dos autuantes. Que, assim, quanto a esse ponto da apuração do *quantum* exigido, afirma com plena convicção que a base de cálculo do Auto de Infração foi apurada conforme os ditames da Lei e utilizando-se de dados concretos e reais.

Aduz que, ao contrário do que refuta o Recorrente, não há que se falar em custo total da mercadoria produzida no estabelecimento industrial, em contraposição com o custo exigido pela Lei Complementar, onde o legislador procurou delimitar a base de cálculo nas operações de transferência relacionando itens de valores mais relevantes, tributados pelo ICMS, além da mão-de-obra, objetivando promover justa partilha do imposto entre o Estado produtor e o Estado consumidor, para não gerar insegurança jurídica e prejuízos ao pacto federativo, daí porque a LC, ao sujeitar todas as pessoas políticas da Federação, tem a função impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo do ICMS, cabendo aos Estados e o Distrito Federal, mesmo tendo a competência legislativa, a estrita obediência às regras gerais emanada de seu texto.

Em relação à multa aplicada, afirma concordar com o Parecer jurídico anterior, constante dos autos, no sentido de que a alegação do autuado quanto ao caráter confiscatório da multa não pode ser acatada, tendo em vista estar a mesma prevista na Lei nº 7.014/96, sobre a qual não paira pecha de constitucionalidade por irrazoabilidade ou desproporcionalidade dos percentuais de multas nela elencados.

Conclui ratificando o anterior Parecer da PGE, e opinando pelo improviso do Recurso Voluntário interposto, pela manutenção da Decisão recorrida e pela procedência da autuação.

À fl. 281, tendo em vista argüição, em sessão de julgamento, de decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a julho/2003, o anterior Conselheiro Relator deste processo, então integrante da 2ª CJF, deliberou por encaminhar o processo em Diligência à PGE/PROFIS para que fosse emitido Parecer jurídico sobre esta preliminar de decadência, considerando o disposto na Súmula Vinculante nº 08 do STF.

À fl. 284, a Procuradora-Assistente da PGE/PROFIS, Sr^a Aline Solano Casali Bahia, emite Despacho encaminhando os autos ao gabinete do Procurador-Chefe da PGE.

À fl. 285 o Procurador-Geral do Estado, Sr. Rui Moraes Cruz, emite Despacho no sentido de que, tendo em vista a proposta de revisão de entendimento suscitado no Parecer PA-CMG-92-2009 não foi acolhida, deveriam os autos ser analisados de acordo com entendimento anteriormente adotado pela PGE/Profis, e aduzindo ser necessária a elaboração de minuta de projeto de lei com o propósito de afastar a divergência de prazos estabelecidos entre a legislação estadual e as normas constantes do CTN.

Às fls. 286 e 287, a Procuradora Maria José Coelho Lins de A. Sento Sé emite Parecer expondo que o artigo 107 do COTEB, em conformidade com a previsão do §4º do artigo 150 do CTN, prevê o início do prazo decadencial como sendo o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, pelo que o prazo decadencial em relação aos fatos geradores de 2003 teve início em 01/01/2004. Que assim, contando-se cinco anos a partir de janeiro/2004, e considerando que o Auto de Infração foi lavrado em 25/07/2008, com ciência ao sujeito passivo em 25/07/2008, a autuação ocorreu no prazo legal, devendo ser afastada a ocorrência da decadência.

Conclui ratificando os Pareceres de fl. 272, e de fls. 274 a 277, e opinando pelo improvimento do Recurso Voluntário interposto.

O processo foi redistribuído para a presente Conselheira Relatora, tendo em vista que o d. Conselheiro Relator anterior não mais compunha, à época, a segunda instância de julgamento deste CONSEF.

Na assentada de julgamento de segundo grau na 2ª CJF (fls. 290 e 291), Câmara da qual então era componente esta Relatora, foi arguido que, da análise dos demonstrativos fiscais da apuração da base de cálculo, constantes na mídia CD à fl. 12 e demonstrativos em papel às fls. 13 a 26, e 28, podia-se deduzir que os Autuantes, para determinarem o valor do custo unitário da mercadoria produzida (cimento), teriam levado em consideração os custos totais anuais registrados na contabilidade do Recorrente, referentes à matéria-prima, material secundário e embalagens, além do custo total anual apurado de mão-de-obra e encargos sociais aplicados na produção, além de terem considerado, para efeito de apuração de valor a ser expurgado da base de cálculo de transferência, a título de depreciação, o total consignado na DIPJ cuja cópia está anexada às fls. 49 a 55.

Diante desta observação, e considerando que o lançamento foi efetuado por períodos mensais, foi deliberado que se mostrava necessário converter o processo em Diligência à IFEP/Comércio para que fossem tomadas as seguintes providências:

Pelos Autuantes:

1. Solicitou-se que apurassem o custo unitário de produção considerando os custos mensais de produção;
2. em seguida, refizessem os demonstrativos fiscais levando em conta os valores do custo de produção apurados em cada mês;
3. caso os Autuantes não dispusessem dos custos mensais de produção referentes ao período objeto da autuação, deveriam intimar o sujeito passivo para que este os informasse.

Pela IFEP/Comércio:

Desse ciência do resultado daquela Diligência ao Recorrente fornecendo-lhe cópia dos novos documentos e demonstrativos acostados aos autos em seu cumprimento, mediante recibo a ser juntado ao PAF, concedendo-lhe o prazo de dez dias para que se manifestasse, caso quisesse.

Pela Coordenação Administrativa/CONSEF:

Após atendida a Diligência, solicitava-se encaminhasse o processo à PGE/Profis para emissão de novo Parecer, encaminhando posteriormente o processo a esta Relatora para as providências necessárias ao seu julgamento.

Em atendimento, às fls. 295 e 298 os autuantes expuseram que, pelos motivos ali indicados, não seria possível atender à solicitação de Diligência.

Às fls. 306 a 308 o contribuinte aduz que se pronuncia diante da resposta à solicitação de diligência apresentada pelos Autuantes. Historia os dados do processo e reprisa as suas alegações defensiva anteriores. Em seguida afirma que os Autuantes, respondendo à diligência solicitada, informaram ser impossível atendê-la, insistindo em basear-se no custo de produção apurado

anualmente, em completa afronta à LC 87/96. Que, para configurar a infração apontada, dever-se-ia levar em consideração a situação concreta, caso a caso; operação a operação, ou no máximo mês a mês. Que, assim, não interessavam no cálculo os custos totais da produção, mas unicamente os custos das matérias-primas, materiais secundários, mão-de-obra e acondicionamento, nos termos do art. 13, §4º, da Lei Complementar n.º 87/96. Que quem deve calcular o custo é o Fisco, não a empresa, e esta se preocupa com os custos totais, cabendo ao Fisco levantar os custos de produção, levando em conta, apenas as matérias-primas, os materiais secundários, a mão-de-obra e o acondicionamento. Que, desta forma, ao afirmar, a Fiscalização, que era impossível atender a diligência na forma solicitada por este CONSEF, com base no custo mensal da produção levando-se em conta apenas as matérias-primas, os materiais secundários, a mão-de-obra e o acondicionamento, restaria clara a insubsistência do lançamento, que deveria ser julgado improcedente.

À fl. 312 os autuantes entraram com aditamento a respeito de sua manifestação acerca do pedido feito pela 2ª CJF, conforme fls. 290 e 291 dos autos, afirmando que, após análise, puderam verificar ser possível a apuração do custo mensal das mercadorias objeto da presente lide, desde que seja considerado o custo da mão-de-obra total, ou seja: que neste custo esteja incluída aquela referente à área administrativa. Ressaltaram que esta situação beneficia o recorrente, pois o correto é apurar o custo, exclusivamente, com a mão-de-obra referente ao setor produtivo.

Às fls. 314 e 315 a 2ª CJF, em sessão de pauta suplementar, considerando ser a busca da verdade material o princípio norteador deste Conselho de Fazenda (art. 2º, do RPAF/BA); que o processo administrativo fiscal é regido pelo princípio do informalismo; que *no preparo, instrução e tramitação do processo, ter-se-á sempre em vista a conveniência da rápida solução do pedido ou litígio, restringindo-se as exigências ao estritamente necessário à elucidação do processo e à formação do convencimento da autoridade requerida ou do órgão julgador* e mais, quando por mais de um modo se puder praticar o ato ou cumprir a exigência, preferir-se-á o menos oneroso para o requerente, tudo conforme determinações dos §§ 1º e 2º do referido art. 2º retro nominado; que a base de cálculo do imposto é a dimensão material do tributo, sendo essa demonstração que oferece os critérios para mensurar o fato tributário imponível, então a 2ª CJF decidiu encaminhar o processo aos autuantes para que fosse cumprida a solicitação feita por este Colegiado conforme consta às fls. 290 e 291 dos autos.

A 2ª CJF determinou ainda que, realizadas as providências solicitadas, deveria a repartição fazendária de origem cientificar o recorrente do resultado da diligência solicitada, entregando-lhe cópia das conclusões e novos demonstrativos, havendo, além de cópia da solicitação de diligência, concedendo-lhe o prazo de 10 dias para se manifestasse, caso assim desejasse.

Posteriormente, deveria o processo ser encaminhado à PGE/PROFIS para emissão de Parecer a respeito da matéria posta.

Às fls. 317 e 318 os autuantes se pronunciaram aduzindo que apresentavam o resultado da diligência complementar para apuração do custo mensal de produção, tendo em vista que a empresa autuada fez a identificação das rubricas constantes do livro Razão, cuja cópia anexavam aos autos, situação que fez com que fosse possível fazer novos demonstrativos que também anexavam.

Os autuantes acostaram, à fl. 318, cópia de correspondência eletrônica mantida com o autuado, expondo o Fisco, ao contribuinte, que ao fazer uma análise minuciosa do livro Razão Analítico do exercício de 2007 que fora entregue ao Fisco baiano quando da visita à empresa Itaguassu no Estado de Sergipe, detectara a existência das quatro rubricas que o Fisco lista, referentes a mão-de-obra da empresa fiscalizada, referenciadas com a identificação das respectivas páginas nas quais se encontravam no livro Razão Analítico do contribuinte, e intimando-o a identificar quais dessas quatro rubricas se referiam ao setor administrativo e quais se referiam ao setor produtivo, assim como intimando o contribuinte a informar se tais rubricas permaneceram inalteradas no

período de 2003 a 2011, ou se houvera alguma modificação no plano de contas da empresa Itaguassu.

À fl. 319, na resposta eletrônica a essa intimação, o contribuinte expõe que “*Conforme solicitado, informamos que as atividades são identificadas pelo algarismo inicial das contas contábeis, ou seja 5 – comercialização, 7 – produção, 8 – extração, e, ainda, que o referido critério não sofreu alteração no período de 2003 a 2011.*”

O Fisco expõe, à fl. 319, que com o atendimento da diligência solicitada pela segunda instância deste Colegiado, o valor do débito de ICMS lançado no Auto de Infração foi reduzido de R\$1.380.946,20 para R\$1.347.659,62.

Os autuantes anexaram demonstrativo de débito à fl. 321, reduzindo de R\$1.380.946,20 para R\$1.347.659,62 o valor histórico de ICMS a ser lançado, e demonstrativos de cálculos em mídia CD e em papel, às fls. 320 a 329.

Intimado, o contribuinte novamente se pronunciou, às fls. 339 e 330, aduzindo que se pronunciava diante da intimação recebida acerca da conclusão de diligência de fls. 314 a 315, apresentada pelos autuantes. Diz que não haveria como identificar quais valores foram considerados no novo cálculo. Reprisa a sua alegação defensiva inicial no sentido de que no valor “praticado” para base de cálculo do ICMS estaria incluída parcela relativa ao frete até o estabelecimento de destino, e ainda o próprio imposto, e que estes dois valores deveriam ser excluídos da base de cálculo pelo Fisco, porque nos termos do artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, com igual redação no artigo 17, § 8º, da Lei 7.014/96, a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais é o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Que o frete incluído no valor da operação se constituiria em outra hipótese de incidência, diferente de custo. Que as despesas de frete destacadas na nota fiscal ocorrem na etapa subsequente à saída da mercadoria e não poderiam integrar a base de cálculo do imposto apurado pela fiscalização, porque são despesas que ocorrem na etapa subsequente, não compondo o custo de produção da mercadoria, e não há previsão legal, pois a LC determina que a composição do custo comprehende matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Que ao examinar o novo demonstrativo de custo trazido pelos autuantes ele, contribuinte, não encontrara elemento que atendesse aos requisitos legais no tocante à identificação destes quatro elementos. Prosseguiu aduzindo que para configurar a infração apontada dever-se-ia levar em consideração a situação concreta, operação a operação, ou no máximo mês a mês. Que, desta forma, estaria “*clara a insubstância do lançamento, que deve ser julgado totalmente improcedente, por ser de Direito e por Justiça Fiscal!*”

A PGE/Profis, por intermédio da Procuradora Maria José Coelho Lins de A. Sento-Sé, emite Parecer às fls. 338 a 340 aduzindo que a 2ª CJF, às fls. 290 e 291, levando em consideração que o lançamento fiscal fora efetuado por períodos mensais, enquanto foram contabilizados os valores de custo unitário anual para todo o período abrangido na apuração, decidira converter o processo em diligência para que os autuantes apurassem o custo unitário da mercadoria considerando os custos mensais de produção, e refizessem os demonstrativos fiscais.

Que às fls. 295 a 298 os autuantes prestaram os esclarecimentos suscitados por esta Relatora, pontuando questões essenciais ao presente lançamento, tais como a recusa do contribuinte em entregar os valores de custo de produção ter implicado em única alternativa para o Fisco, qual seja, a extração dos valores dos elementos de custo consolidados (matéria-prima, materiais secundários e embalagens) do livro Razão Analítico, e que o elemento “mão-de-obra” não estava separado no livro Razão auxiliar, razão pela qual foi utilizada a DIRPJ de 2006, na qual consta o registro de dados das rubricas atinentes ao custo de pessoal aplicado na produção e respectivos encargos sociais, nos quatro trimestres de 2005; que a DIRPJ não é enviada mensalmente à Receita federal, e sim a cada trimestre, com decorrente impossibilidade do refazimento dos demonstrativos fiscais levando em conta valores apurados mensalmente.

Que os autuantes, contudo, às fls. 314 e 315, em aditamento à informação prestada às fls. 295 a 298, asseguraram a possibilidade de verificação do custo mensal das mercadorias e a 2^a CJF, em homenagem ao princípio da verdade material, converteu o PAF em diligência fiscal para que os autuantes mensurassem a base de cálculo, tendo estes, às fls. 317 a 319, apurado o custo mensal de produção com base nos registros do livro Razão do contribuinte, apresentando novo demonstrativo de débito fiscal.

Que o autuado, intimado, pronunciou-se às fls. 333 e 334 aduzindo a necessidade de exclusão dos valores relativos a frete.

A Procuradora prossegue aduzindo que da análise da diligência fiscal levada a efeito pelos autuantes existem elementos probatórios capazes de provocar revisão parcial do Acórdão objeto do Recurso. Que deve ser observado o teor do artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, e do artigo 17, § 8º, da Lei 7.014/96, no sentido de que na base de cálculo do ICMS devem ser considerados, exclusivamente, os custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Que os autuantes demonstraram que apuraram o custo unitário de produção considerando os custos mensais de produção, elaborando demonstrativos fiscais nos quais levaram em consideração os valores do custo de produção apurado em cada mês.

Que quanto à alegação do recorrente no sentido de que haveria supostos equívocos cometidos pelos autuantes na fixação da base de cálculo, o recorrente não comprova essas suas alegações. Que falece de provas a assertiva do contribuinte no sentido de que na apuração do custo médio de produção por unidade de saco de cimento estivesse embutido o valor relativo ao frete da mercadoria. Que infelizmente o recorrente não indicou, de forma específica, as supostas inconsistências que teriam sido detectadas no levantamento fiscal e tampouco carreou, ao PAF, a sua planilha de custo de produção.

Conclui opinando pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário interposto.

À fl. 341 a Procuradora-Assistente da PGE/PROFIS, Srª Aline Solano Casali Bahia, emite Despacho ratificando o teor do Parecer de fls. 338 a 340, que concluiu pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1^a Instância no que tange à infração imputada.

Embora o autuado não tenha argüido a ocorrência de decadência, mas tendo em vista que foi suscitado, nesta 2^a CJF, de ofício, a ocorrência de decadência quanto aos fatos geradores objeto da autuação relativos ao período de janeiro a julho de 2003, inclusive citando-se a Súmula Vinculante nº 08/2008 do STF, diante da discussão observo que os artigos 150, §4º, e 173, do CTN, estabelecem:

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 administrativo, 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 à homologação, será ele de 5 (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;

II – da data em que se tornar definitiva a Decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. 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.

O artigo 107-B da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), que incorporou o artigo 150 do CTN, no seu parágrafo 5º dispõe:

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.

Assim, a legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, não podendo ser argüida a determinação do artigo 150, §4º, do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação. Os créditos constituídos foram relativos ao exercício de 2003, ou seja, os fatos geradores ocorreram no período de 01/01/2003 a 31/12/2003 e só seriam desconstituídos, em relação ao exercício de 2003, inclusive em relação aos meses de janeiro a julho/2003, se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/2009.

Desta forma, comungo do entendimento da JJF no sentido de que não ocorreu a alegada decadência, tendo em vista que o lançamento de ofício foi realizado em 21/07/2008, inclusive com posterior ato de cientificação do autuado em 25/07/2008, conforme afirma o Recorrente quando de sua impugnação originária.

Quanto ao argumento, apresentado em sessão de julgamento, acerca da aplicabilidade, na lide em foco, do teor da Súmula Vinculante nº 08 do STF, aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DOE de 20/06/2008, permito-me transcrever, por com o mesmo concordar integralmente, o voto da preclara Conselheira Sandra Urânia Silva Andrade, proferido no Acórdão CJF nº 0130-11/11 deste CONSEF, e que de maneira precisa trata a questão:

Acórdão CJF nº 0130-11/11:

“VOTO

Incialmente, 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:

(...)

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.”

Pelo exposto, comungando inclusive com o Parecer da PGE/PROFIS fls. 286 e 287 dos autos deste processo, voto pelo não acolhimento da argüição de decadência.

Preliminarmente, no que tange ao pedido de declaração de nulidade do presente lançamento de ofício verifico que, tal como já devidamente apreciado no julgamento de primeira instância, estão presentes os pressupostos de validade processual, encontrando-se definidos o autuado, os montantes e os fatos geradores dos débitos tributários reclamados, não estando, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, incursos nas hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99.

Ademais ficou evidenciado, tanto da impugnação ao lançamento de ofício, quanto do teor do Recurso Voluntário, que o contribuinte entendeu as imputações, tendo recebido os demonstrativos atinentes às mesmas e exercido tempestivamente seu direito de defesa tendo, inclusive, se pronunciado quanto ao mérito neste processo.

No que tange à alegação de ilegitimidade ativa, tal ponto foi devidamente abordado pelo Julgador de primeiro grau, e o entendimento quanto à existência da legitimidade ativa na situação em lide foi novamente esposado pelos lúcidos Pareceres da PGE/Profis às fls. 272, fls. 274 a 277 e fls. 286 e 287. Assim, tal como já dito, a ação fiscalizadora sobre o ora recorrente teve propósito e resultado referentes ao ICMS do regime normal de apuração devido ao Estado da Bahia. Assim, não encontra respaldo a alegação do recorrente quanto a que, em sede de julgamento de primeiro grau, ter-se-ia utilizado parâmetros normativos inerentes ao ICMS devido pelo regime de substituição tributária. Na situação em lide não se está fiscalizando o recolhimento regular de tributo devido ao Estado de Sergipe, e sim ao Estado da Bahia.

Quanto à tese defendida pelo contribuinte no sentido de que não se poderia dar provimento parcial a lide que versasse sobre constituição de crédito tributário por lançamento de ofício, entendo que embora o Recorrente traga argumentos, estes não têm sustentação na legislação tributária e processual em vigor, tratando-se apenas de discussões doutrinárias sobre fato considerado, por alguns juristas, como controverso.

Assim, não tem como prosperar e, por conseguinte, estão rejeitadas as alegações de nulidade suscitadas em grau de Recurso.

Assinalo, por oportuno, que está afastada da competência deste contencioso administrativo a apreciação de constitucionalidade, e de legalidade de dispositivo normativo em vigor, nos termos do artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB.

No quanto pertinente às alegações de desproporcionalidade e inconstitucionalidade da multa aplicada, sob o argumento de que teria efeito confiscatório, seria irrazoável e desproporcional, além de não caber na seara administrativa a discussão ou Decisão sobre o tema, nos termos do já mencionado artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB, ressalto que a multa aplicada, como também os acréscimos moratórios incidentes sobre o débito, obedecem ao disposto na legislação tributária estadual, mais especificamente no artigo 42 da Lei nº 7.014/96 e no artigo 102, § 2º, II, também do COTEB, com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.753/00.

Assinalo que toda a matéria objeto de impugnação, repriseada na fase recursal, já foi tratada quando do voto prolatado no julgamento de primeiro grau.

No mérito, em parte merece reparo a Decisão recorrida.

Assim, tal como já minuciosamente exposto tanto quanto da prestação da informação fiscal, quanto do voto da Decisão *a quo*, e também abordado de forma didática no Parecer PGE/Profis de fls. 274 a 277, além de confirmado nos demais Pareceres da PGE/Profis acostados aos autos, inclusive no Parecer de fls. 338 a 340, a Constituição da República, em seu artigo 146, determina que:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - 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, a interpretação da regra estabelecida no artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, reproduzida no artigo 17, §8º, inciso II, da Lei nº 7.014/96, na mensuração do custo, das operações de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, na apuração da base de cálculo do valor do ICMS, devem ser levados em conta, unicamente, os custos das matérias-primas, dos materiais secundários, da mão-de-obra e do acondicionamento, conforme textualmente dispõe:

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

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

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

Assinalo 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.

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 a Lei Complementar, no presente caso, o disposto no artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, cujo alcance não pode ser modificado por lei estadual, nem por Decisões Normativas, tendo em vista que estas são normas hierarquicamente inferiores à mencionada LC. Caso se entendesse o contrário, cada Estado poderia interpretar a LC 87/96 de acordo com os seus interesses, o que geraria insegurança jurídica.

Ressalto que 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 Portaria nº 607/2006 da SUFRAMA; art. 3º do Decreto nº 6008/2006, bem como já foi manifestado em decisões de segunda instância deste Conselho), a exemplo dos Acórdãos CJF 210-11/04; CJF 409-11/03, CJF 340-11/06, CJF 0130-11/11, dentre muitos outros, tal como mencionado pelos autuantes.

Constatou que, conforme demonstrativos juntados ao Auto de Infração, e já exposto na Decisão de primeiro grau, foram expurgados da base de cálculo das transferências os valores relativos a itens que não se enquadram como matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, como prescrito no artigo 13, § 4º, inciso II, da LC 87/96.

Quanto à alegação do Recorrente no sentido de que a fiscalização teria cometido equívocos, não tendo excluído do valor constante de cada nota fiscal os valores de frete e de ICMS ali destacado, para determinar o valor do custo da mercadoria produzida, e que o custo de produção apurado com base nas demonstrações financeiras não corresponderia ao custo parcial, e sim teria englobado outros componentes como exaustão, depreciação, amortização, esta afirmativa não merece guarida, porque observa-se do demonstrativo fiscal de fl. 28, exatamente como já dito na Decisão recorrida, e no Parecer PGE/PROFIS de fls. 274 a 277, que ali estão consolidados valores relativos à matéria-prima, material secundário, embalagens (acondicionamento), extraídos do livro Razão (fls. 45 a 47), e valor da mão-de-obra (custo de pessoal e encargos sociais) informado na DIPJ (fls. 49 a 55). A forma de apuração do custo de produção unitário foi obtida pelo confrontamento da base de cálculo consignada em cada nota fiscal de transferência (fls. 13 a 26), sendo então determinada a diferença entre os valores correspondentes aos elementos previstos no artigo 13, §4º, II, da LC 87/96, e o que foi utilizado a mais pelo contribuinte, de acordo com o demonstrativo ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, aplicando-se a alíquota interestadual, prevista na legislação, sobre a diferença apurada, para calcular o valor do crédito utilizado a mais que o devido. Assinalo, tal como também já dito na Decisão recorrida, que contabilização dos insumos foi feita sem a inclusão do ICMS, e na apuração do imposto foi

incluído o valor do ICMS à alíquota de origem, conforme consta nos demonstrativos fiscais às fls. 13 a 26.

Em relação ao frete pela cláusula CIF, este valor do frete não pode ser computado como custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, conforme anteriormente apreciado. E, exatamente como já explicitado na informação fiscal e no Parecer da PGE/Profis acostado fls. 274 a 277, quanto ao frete com cláusula CIF, a sua exclusão da composição da base de cálculo deu-se porque, nas transferências, não se observa a presença do prestador do serviço e o tomador como pessoas jurídicas diversas, pelo que também quanto a este ponto não merece qualquer reparo a Decisão *a quo*.

Nestes termos, concluo que o estabelecimento produtor, situado em outra Unidade da Federação, ao transferir mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, nas operações objeto desta lide, incluiu, na base de cálculo do imposto a recolher, valores que não constituem matéria-prima, mão-de-obra, material secundário ou acondicionamento, únicos itens previstos no artigo 13, §4º, inciso II, da multicitada Lei Complementar nº 87/96. Este procedimento resultou na determinação, nas operações em foco, de uma base de cálculo maior do que a prevista no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior do que o previsto na LC 87/96 para o estabelecimento remetente, e um crédito fiscal utilizado a mais do que o legalmente previsto no estabelecimento destinatário, localizado no Estado da Bahia, situação que se caracteriza como utilização indevida de crédito fiscal, tal como corretamente apurado pelo Fisco deste Estado.

Contudo, observo que em atendimento a diligências solicitadas pela segunda instância de julgamento deste contencioso administrativo, o Fisco tomou medidas no sentido de apurar o valor referente ao item mão-de-obra não mais por valores encontrados na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica do contribuinte e sim com base nos dados que a empresa sob verificação fiscal escriturou em seu próprio livro Razão Analítico, dados estes que o contribuinte não alega, e nem comprova, que teria escriturado de maneira equivocada, pelo que tacitamente ratificados pelo autuado. E, nesta apuração ainda mais específica realizada pelo Fisco, considerando os dados de valores mensais de custo de mão-de-obra escriturados em sua contabilidade pelo sujeito passivo, os autuantes refizeram os cálculos para mensurar o débito tributário a ser exigido do autuado, o que resultou em redução do valor originalmente lançado no Auto de Infração, de R\$1.380.496,20, para R\$1.347.659,62.

O contribuinte recebeu cópia dos novos demonstrativos e, ao se pronunciar sobre os cálculos então apresentados, limitou-se a reiterar as alegações anteriores acerca de inclusão de valores de frete e de ICMS na base de cálculo do imposto lançado, o que já foi objeto de análise neste voto.

Por tudo quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão de base, julgando PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração, no valor histórico de ICMS de R\$1.347.659,62, conforme novo demonstrativo fiscal à fl. 321 dos autos.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência)

Reconheço, *ex officio*, a extinção de parte do crédito tributário exigido através do Auto de Infração sujeito a julgamento, em razão da decadência que atinge os créditos anteriores a 21 de julho de 2003, data de lavratura do referido auto.

Entendo que no caso em comento incide a regra disciplinada no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, que estabelece prazo de 05 (cinco) anos para que o fisco proceda à constituição do crédito tributário, contados da data da ocorrência do fato gerador. Vejamos:

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.

É entendimento pacífico na doutrina e jurisprudência que o ICMS é tributo sujeito a lançamento por homologação. Demais disso, a infração apurada nestes autos consiste na “utilização indevida de crédito fiscal de ICMS”, donde se conclui que o contribuinte não deixou simplesmente de pagar o tributo devido, e sim declarou a existência de supostos créditos que acreditava deter e assim compensou equivocadamente parte do ICMS devido.

Como todos os créditos referentes ao aludido período já estavam devidamente escriturados nos livros fiscais próprios do contribuinte desde a época de suas respectivas ocorrências, poderia a fiscalização ter apurado e exigido o crédito em comento desde a ocorrência do fato gerador, de modo que, deixando de fazê-lo no prazo estipulado pelo art. 150, § 4º, do CTN, extingue-se o crédito pelo instituto da decadência.

Por outro lado, não vejo como aplicar *in casu* a norma contida no art. 173, I, do CTN, que estabelece as regras de decadência para hipóteses de lançamento de ofício, pois tal dispositivo só é aplicável para os tributos cuja legislação regente não preveja o pagamento direto do contribuinte, que não é o caso dos autos.

Outrossim, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça já apreciou a matéria em comento e firmou entendimento no sentido de que:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. DECADÊNCIA. PRAZO PARA A CONSTITUIÇÃO DE DÉBITO PELA FAZENDA ESTADUAL. PAGAMENTO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE SUPOSTO CREDITAMENTO INDEVIDO. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. MATÉRIA PACIFICADA EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC).

1. *Agravo regimental contra decisão que deu provimento aos embargos de divergência pelos quais a contribuinte suscita dissenso pretoriano acerca da contagem do lapso decadencial para o lançamento de ofício tendente a cobrar as diferenças de crédito de tributo sujeito a lançamento por homologação pago a menor em decorrência de creditamento indevido.*

2. *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.*

3. *"[...] ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN" (AgRg nos EREsp. 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, DJ 10.4.2006).*

4. *Com efeito, a jurisprudência consolidada por esta Corte dirime a questão jurídica apresentada a partir da existência, ou não, de pagamento antecipado por parte do contribuinte. Para essa finalidade, salvo os casos de dolo, fraude ou simulação, despiciendo se mostra indagar a razão pela qual o contribuinte não realizou o pagamento integral do tributo.*

5. *A dedução aqui considerada (creditamento indevido) nada mais é do que um crédito utilizado pelo contribuinte decorrente da escrituração do tributo apurado em determinado período (princípio da não cumulatividade), que veio a ser recusada (glosada) pela Administração. Se esse crédito abarcasse todo o débito tributário a ponto de dispensar qualquer pagamento, aí sim, estar-se-ia, como visto, diante de uma situação excludente da aplicação do art. 150, § 4º, do CTN.*

6. *Na espécie, o acórdão que julgou o recurso especial foi claro ao consignar que houve pagamento a menor de débito tributário em decorrência de creditamento indevido. Dessa forma, deve-se observar o disposto no art. 150, § 4º, do CTN.*

7. *Agravo regimental não provido.(AgRg nos EREsp 1199262 / MG, AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL 2011/0036985-1, Relator(a) Ministro BENEDITO GONÇALVES, Órgão Julgador S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data do Julgamento 26/10/2011, Data da Publicação/Fonte DJe 07/11/2011)*

Pelo exposto, voto no sentido de reconhecer *ex officio* PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para afastar da autuação os meses anteriores a 21 de julho de 2003, fulminados pelo fenômeno da decadência, julgando, em consequência, PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à preliminar de decadência, com voto de qualidade do presidente e, por unanimidade quanto ao mérito, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206891.0025/08-8, lavrado contra **ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A. (CIMENTO NASSAU)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$1.347.659,62, 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: Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva, Álvaro Barreto Vieira e Fernando Antonio Brito de Araújo.

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

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de julho de 2013.

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA

LEONARDO BARUCH MIRANDA DE SOUZA – VOTO DIVERGENTE

ROSANA JEZLER GALVÃO - REPR. DA PGE/PROFIS