

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0023/12-3
RECORRENTE - SOUZA CRUZ S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0055-04/13
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 26.12.2013

3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.JF Nº 0493-13/13

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. PRODUTOS FABRICADOS PELOS PRÓPRIOS REMETENTES. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais dos produtos fabricados pelo mesmo titular, entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, assim definido em lei: o custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Infração comprovada, nos termos do art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96. Afastada a preliminar de decadência. Decisão por maioria. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal (4ª JJF) que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 24/07/2012 para exigir ICMS no valor de R\$ 84.957,51, em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

No campo “Descrição dos Fatos”, consta que a ação fiscal se refere à verificação da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação, que foram fabricados exclusivamente pela empresa e posteriormente transferidos para a filial localizada neste Estado. Por força de disposição constitucional, a Lei Complementar nº 87/96, através do art. 13, § 4º, II, prescreve que nessa situação a base de cálculo deve corresponder aos custos da mercadoria produzida, que corresponde à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. A LC nº 87/96 dá amparo à Lei nº 7.014/96 (art. 17, § 7º, II), que, por sua vez, respalda o disposto no art. 56, V, “b”, do RICMS-BA/97, que exige a glosa de crédito fiscal decorrente de base de cálculo a mais nas situações aqui tratadas. Desse modo, os demais gastos, por exemplo, com depreciação e energia elétrica, dentre outros, devem ser expurgados para fins de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

O autuado apresentou defesa, a informação fiscal foi prestada e, em seguida, o Auto de Infração foi julgado Procedente (Acórdão JJF nº 0055-04/13). Após afastar as preliminares de nulidade, a ilustre relatora fundamentou o seu voto, em síntese, da seguinte forma:

[...]

A autuação foi feita com base na planilha de custo de produção apresentada pelo autuado (fls. 88/92), onde constam de forma discriminada os itens do custo de produção. Desses, foram separados os custos que estão de acordo com a LC 87/96 (matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), sendo expurgados os demais itens. Aliás, todo o roteiro da presente autuação encontra-se expressamente descrito no

corpo do próprio Auto de Infração e cujas cópias dos documentos que o ensejou foram entregues ao contribuinte, de acordo com **AR de fl. 151**.

Após a apuração do custo de produção unitário, foi confrontado com a base de cálculo consignada em cada nota fiscal de transferência (fls. **36/92**), determinando a diferença entre o valor previsto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 e o que foi consignado 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 (fls. **15/28**).

[...]

Assim, nas operações interestaduais de transferências, sendo a definição da base de cálculo matéria reservada à Lei Complementar, não pode ser modificada por lei estadual, seja de Minas Gerais ou da Bahia. Permitido fosse a cada Estado interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, importaria em grande insegurança jurídica e com prejuízos ao pacto federativo. O legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como “o custo da mercadoria produzida”, e interpretou o que significa este custo. Não foi dada liberdade ao aplicador do direito, para adotar conceito diverso ou para integrar o texto de modo a completar-lhe o sentido. O custo ao qual faz referência o legislador não é o custo contábil, mas um conceito específico para uma finalidade também específica: base de cálculo das transferências interestaduais. Deve se também obediência à hierarquia das normas presentes no ordenamento jurídico, sem a imposição de decretos ou mesmo normas ditas complementares, art. 100, CTN, à semelhança da DN CAT-5/05, citada pelo autuado, em detrimento das leis superiores.

Ressalto que o levantamento fiscal baseou-se em dados contidos em documentos fornecidos pelo estabelecimento da empresa, e na defesa não foram indicados erros ou inconsistências nos cálculos, tendo a defesa centrado seus argumentos de forma genérica, alegando que foram incluídos valores indevidos.

Também, como já exposto, não há como albergar a interpretação trazida pelo defendente de que o art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, o art. 290, do RIR/99 encerra tipos, que comportam interpretação extensiva a fim de se determinar a real adequação de um custo empresarial como sendo ou não “custo de produção”, decorrente da atividade desenvolvida e que a partir da própria legislação tributária, tudo quanto fora computado pelo autuado como custo de sua produção – e irregularmente glosado pelo agente fiscal – encontra respaldo e legal, como, por exemplo, os **combustíveis** adquiridos para uso no maquinário de produção (inciso I); os **materiais e serviços de manutenção** contratados para recompor os desgastes sofridos pelas máquinas e utensílios consumidos no processo produtivo (inciso III); **aluguéis e arrendamentos** de máquinas vinculadas ao processo de produção (inciso III); e neste caso, especificamente as **depreciações** (inciso III).

No que concerne à energia elétrica, o STJ, em vários julgados, reafirmou a orientação e firmou jurisprudência no sentido de que a energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumo, matéria-prima, nem produto intermediário, pois não se incorpora nem é consumida em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de “bens de uso e consumo” (AgRg no RE 731885 – PR – Rel. Ministro Luiz Fux, DJ de 20/03/2006; RESP 518656-RS – Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 31/05/2004; AgRg no AG 623105-RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21.03.2005; AgRg no RE 826689-RJ – Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 22/06/2006).

Deste modo, energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação, frete (despesas de vendas) etc., segundo a clássica e a atual lição da Ciência Contábil, não podem ser inseridos nos elementos de custos mencionados no §4º, II, do art. 13 da LC 87/96.

[...]

Diante do que foi exposto, entendo que os autuantes estão corretos ao exigir o ICMS no presente Auto de Infração, posto que o estabelecimento fabricante, situado em outra unidade da Federação, transferiu mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular, localizado no Estado da Bahia, com a inclusão de valores não previstos na LC 87/96, art. 13, § 4º, II. Em consequência, este procedimento resultou numa base de cálculo maior do que a estabelecida no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior do 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. Mantida a infração no valor original.

Voto pela **PROCEDÊNCIA** do Auto de Infração.

Inconformado com a Decisão proferida pela 4ª JJF, o contribuinte apresenta o Recurso Voluntário de fls. 264 a 277.

Inicialmente, informa que o Auto de Infração em comento trata de uma repetição de matéria que já foi objeto dos Autos de Infração anteriores, que segundo os autuantes teria o recorrente utilizado, na base de cálculo do ICMS, quando das operações de transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, valores que estariam em

desconformidade com o que preceitua o art. 13, §4º, II, da LC 87/96. Ressalta que o entendimento dos autuantes, na soma do custo da matéria-prima que é utilizada na fabricação dos cigarros, posteriormente transferidos para unidades de vendas no Estado da Bahia, não deveriam ser incluídos, entre outros, os encargos de depreciação, amortização e exaustão, pois a legislação tributária aplicável não dava autorização para tanto.

Após fazer uma síntese da Impugnação e da Decisão recorrida, o recorrente argui a decadência do direito de constituição do crédito tributário relativamente aos fatos geradores ocorridos antes de 25/07/07, uma vez que a contagem do prazo decadencial se faz nos termos do art. 150, §4º, do CTN, o qual prevê que o prazo decadencial de cinco anos aplicável aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação se inicia com a ocorrência do respectivo fato gerador. Ressalta que a aplicação do art. 107-B da Lei 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB) constitui uma afronta ao disposto no art. 146, III, “b”, da Constituição Federal, por dispor indevidamente sobre matéria reservada à lei complementar. Para embasar seus argumentos, transcreve farta jurisprudência.

No mérito, sintetiza parte do voto proferido em primeira instância e, em seguida, afirma que não indicou erros ou inconsistência nos cálculos constantes do levantamento fiscal porque o cerne da questão *sub judice* se subsume, fundamentalmente, à interpretação que se impõe quanto ao que estabelece o citado inc. II do §4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, cujo teor transcreve.

Sustenta que, na omissão do COTEB quanto ao que se deveria considerar como componente das parcelas de custo alinhavadas no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, é cabível neste caso valer-se das regras de interpretação e integração da legislação tributária, em conformidade com o que prescreve o CTN, recorrendo-se a outras legislações aplicáveis por analogia, como a Lei nº 6.404/76, Lei das S/A, que em seu art. 177 estabelece que a escrituração dessas empresas deve obedecer aos preceitos da legislação comercial e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, entre os quais o de que na apuração dos custos de produção deverão ser incluídos diversas rubricas, entre elas a depreciação e outros encargos. Diz que, nessa mesma linha poderia se recorrer ainda ao art. 290 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, cujo teor transcreveu.

Destaca que não há lei que expressamente obrigue o contribuinte, para efeito do cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias de produção própria, a expurgar do custo da matéria-prima, do material secundário e do acondicionamento, que integram a mercadoria produzida, qualquer parcela que componha esse custo de produção.

Reitera que não há, na autuação fiscal e nem na Decisão recorrida, nada que esclareça a questão fundamental que deu origem ao Auto de Infração em comento, qual seja, *“o que, segundo a lei, deve ser considerado como custo de matéria-prima”*, para efeito de incidência do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, assim como também não há, na LC 87/96 ou na legislação do ICMS do Estado da Bahia, dispositivo que obrigue o contribuinte a expurgar a depreciação ou qualquer outra parcela que componha o custo da matéria-prima.

Sustenta que não pode a fiscalização exigir os pretendidos expurgos de depreciação e outros, para que não seja violada a garantia constitucional prevista no art. 5º, inc. II, da Constituição Federal, segundo a qual ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Ao finalizar, o recorrente solicita a reforma da Decisão recorrida, para que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

Ao exarar o Parecer de fls. 282 a 288, a ilustre representante da PGE/PROFIS afirma que a imputação fiscal é clara e está devidamente tipificada e alicerçada na legislação tributária estadual, sendo que o lançamento atende aos requisitos previstos no art. 39 do RPAF/99.

Quanto à decadência, diz que quando o contribuinte deixa de recolher parcelas do tributo e a fiscalização atua no sentido de recuperá-las mediante lançamento de ofício, o prazo para a contagem da decadência se faz nos termos do art. 173, I, do CTN, o qual estabelece que “*o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*”

Diz que, no caso em análise, os fatos geradores questionados pelo recorrente ocorreram no período de janeiro a dezembro de 2007, e o prazo para a constituição do crédito tributário se extinguiria no dia 31/12/12. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em julho de 2012, não ocorreu a alegada decadência.

Salienta que, mesmo se tratando de hipótese de lançamento por homologação, a regra prevista no art. 150, §4º, do CTN, somente se aplica para os casos em que não exista lei regulando esse marco homologatório, o que não é a hipótese do Estado da Bahia, cujo art. 107-B, do COTEB, estabelece que o prazo inicial da contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, reproduzindo, assim, a regra do inc. I do art. 173 do CTN.

No mérito, diz que nos termos dos artigos 13, §4º, II, da LC 87/96, e 17, §8º, II, da Lei nº 7.014/96, nas transferências interestaduais de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo está limitada à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.

Menciona que a norma do art. 13, §4º, II, da LC 87/96, não comporta interpretação extensiva e não afronta o princípio da não cumulatividade. Diz que está pacificada, na jurisprudência dos Tribunais Superiores, a impossibilidade de que os estados-membros firmem regras que extrapolem as normas da citada lei complementar. Aduz que o STF, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 419.619/DF, acatou a tese da hierarquia das leis, entendendo como imperativa a submissão das normas infraconstitucionais à lei complementar tributária, “*observando o âmbito material reservado pela Constituição às leis complementares*”.

Diz que, em face ao acima exposto, não é possível dar guarida à pretensão do recorrente de considerar os valores glosados como custos de produção, pois não se inserem em nenhum dos itens elencados no referido art. 13, §4º, II, da LC 87/96. Reitera que, na transferência interestadual efetuada entre estabelecimentos de uma mesma empresa, na apuração da base de cálculo, devem ser considerados unicamente os custos das matérias-primas, dos materiais secundários, da mão de obra e do acondicionamento.

Menciona que as arguições de inconstitucionalidade constante na súplica recursal devem ser rechaçadas, posto que não se inclui na competência deste órgão julgador administrativo a declaração de inconstitucionalidade, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99.

Ao finalizar, a ilustre Parecerista opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

VOTO

Preliminarmente, o recorrente suscita a decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos antes de 25/07/07, pois considera que a contagem do prazo decadencial se faz nos termos do art. 150, §4º, do CTN, já que o ICMS é um imposto sujeito ao lançamento por homologação, e que a autuação não trata de falta de recolhimento de imposto, mas sim de glosa de crédito fiscal.

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

CTN, fixou o prazo de homologação em cinco anos a contar “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” (art. 107-A, I, do COTEB).

No que tange à aplicação de dispositivo da Lei nº 3.956/81 para a fixação do termo inicial da contagem do prazo decadencial, ressalto que não cabe a este órgão julgador administrativo apreciar aspectos relacionados à constitucionalidade dessa citada Lei Estadual.

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

Para os fatos geradores ocorridos durante o exercício de 2007, a Fazenda Pública tinha até o dia 31/12/12 para constituir o crédito tributário. No caso em tela, o crédito fiscal foi constituído em 24/07/07, quando foi encerrado o procedimento fiscal com a lavratura do Auto de Infração, portanto, não houve a alegada decadência.

Conforme já relatado, o Recurso Voluntário foi interposto com o objetivo de modificar a Decisão de primeira instância que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a operações interestaduais de transferências de mercadorias, com base de cálculo superior ao custo de produção estabelecido na Lei Complementar nº 87/96.

A Constituição Federal, no seu art. 146, inc. III, atribui 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.

A Lei Complementar nº 87/96, no seu art. 13, §4º, II, da LC 87/96, 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:

[...]

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

Da interpretação da regra estabelecida nesse dispositivo legal, que é reproduzido no art. 17, §7º, II, da Lei nº 7.014/96, depreende-se que na mensuração da base de cálculo a ser utilizada nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa devem ser levados em conta unicamente os custos das matérias-primas, dos materiais secundários, da mão de obra e do acondicionamento. Assim, 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, mão de obra e acondicionamento), objetivando promover uma justa partilha do imposto entre o estado produtor e o consumidor.

A definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à lei complementar. Assim, 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. Caso se entendesse ao contrário, cada unidade federada poderia interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, o que certamente geraria insegurança jurídica.

Esse posicionamento (interpretação literal do art. 13, §4º, II da LC 87/96), não é um entendimento isolado, haja vista que o STJ já se pronunciou nesse sentido no RE 707.635-RS. No âmbito

administrativo, conforme foi mencionado pelos autuantes na informação fiscal, a restrição imposta pela LC 87/96 está em conformidade com reiteradas decisões deste Conselho, a exemplo dos Acórdãos C/JF 01794/00, C/JF 409-03, C/JF 210-11/04 e C/JF 0340-11/06.

O recorrente sustenta que o disposto no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, deveria ser interpretado buscando uma integração da legislação tributária com a Lei das S/A, bem como do disposto no art. 290 do Regulamento do Imposto de Renda, de forma que todos os valores tidos como custo de produção devem compor a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais realizadas entre estabelecimentos de uma mesma empresa.

Não merece acolhimento esse argumento recursal, uma vez que para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de produtos fabricados pelo mesmo titular, entre estabelecimentos da mesma empresa, deve ser adotado o custo de produção definido de forma taxativa no art. 13, §4º, inc. II, da LC 87/96, norma que está reproduzida no art. 17, §7º, inc. II, da Lei nº 7.014/96, bem como no art. 56, inc. V, al. “b”, do RICMS-BA/97, assim entendida como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.

Conforme foi bem salientado pela ilustre representante da PGE/PROFIS, a norma do art. 13, §4º, II, da LC 87/96, não comporta interpretação extensiva. A definição da base de cálculo do ICMS está sujeita ao regime da reserva legal – reserva de lei complementar – único veículo competente para estabelecê-la, por força de mandamento constitucional. A estipulação de base de cálculo diversa da prevista na LC 87/96, ainda que por força de lei ordinária dos Estados ou do Distrito Federal, deve ser rechaçada por ser eivada de ilegalidade e inconstitucionalidade.

Não vislumbro ofensa ao princípio da não cumulatividade no lançamento, pois o direito ao crédito fiscal foi respeitado, dentro da limitação imposta pela LC 87/96.

O estabelecimento industrial da empresa situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, incluiu valores que não constituem matéria-prima, mão de obra, material secundário ou acondicionamento, como previsto no art. 13, § 4, II da LC 87/96. Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a prevista no mencionado diploma legal, gerando um crédito fiscal maior que o previsto no estabelecimento destinatário. Portanto, foi correto o procedimento adotado pela fiscalização, expurgando da base de cálculo das transferências, os valores relativos a “manutenção”, “depreciação”, “energia elétrica” e “outros”, apurando um crédito fiscal utilizado a mais do que o previsto, portanto, indevido.

Comungando com o entendimento externado pelos autuantes, pelo relator da Decisão recorrida e com reiteradas decisões deste CONSEF, considero que a interpretação desses dispositivos legais (art. 13, §4º, II, da LC 87/96 e art. 17, §8º, II, da Lei Estadual nº 7.014/96) deve ser feita de forma mais restritiva, ou literal. Interpretar esses dispositivos de forma sistemática, como pleiteia o recorrente, permitiria que cada Estado fixasse na sua legislação o conceito de custo que lhe fosse mais conveniente, aumentando a sua arrecadação em detrimento dos demais Estados.

Apesar dos abalizados argumentos recursais atinentes à apuração do custo de produção segundo os preceitos contábeis, parcelas desse custo contábil – a exemplo de depreciação, amortização, frete, etc. – não podem ser incluída no valor da base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferências entre estabelecimentos de uma mesma empresa, já que a forma da determinação da base de cálculo nessas operações está expressamente fixada na LC 87/96.

Tendo o estabelecimento remetente destacado o ICMS em valor superior ao devido, cabe ao destinatário utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, já que o ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias dentro do limite legal estabelecido, conforme previsto no art. 93, §5º, I e II, do RICMS-BA/97.

Diante de tais considerações, foi legítima a glosa de crédito fiscal decorrente de base de cálculo apurada a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, em razão da LC 87/96 especificar os custos de produção, como: matéria-prima, material

secundário, mão de obra e acondicionamento, como apuraram os autuantes nos autos, nos quais cotejam os custos unitários nos termos legais, por produto, em relação aos custos de transferências consignados nas notas fiscais, ou seja, após expurgar da base de cálculo de transferências as rubricas atinentes a “manutenção”, “depreciação”, “energia elétrica” e “outros”.

Pelo acima exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência)

Com a devida vênia, dirijo do ilustre Conselheiro Relator em relação à prejudicial de decadência suscitada pelo recorrente, pois entendo que parte dos créditos exigidos na referida autuação, período anterior a 25 de julho de 2007, está extinta por força do referido instituto.

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 neste auto 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 pacífico entendimento no seguinte sentido:

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, despiendo 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 DIVERGENCIA 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 do Auto de Infração os créditos anteriores a 25 de julho de 2007, fulminados pelo fenômeno da decadência, julgando, em consequência, PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão em por maioria em relação à preliminar de decadência, com voto de qualidade do presidente e, por unanimidade quanto ao mérito, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0023/12-3**, lavrado contra **SOUZA CRUZ S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$84.957,51**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

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

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de dezembro de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - RELATOR

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

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS