

A. I. Nº - 206891.0017/13-1
AUTUADO - DANONE LTDA.
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO,
e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 12.11.2013

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0238-02/13

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação tributária em vigor: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração caracterizada. Rejeitada a decadência suscitada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 26/06/2013, para exigir o ICMS no valor de R\$342.115,00, 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 a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, nos meses de janeiro a dezembro de 2008.

O autuado apresenta defesa, às fls. 105 a 146, preliminarmente requer a improcedência parcial, tendo em vista ter ocorrido a decadência do direito de o Fisco Estadual constituir os créditos tributários relativos aos fatos geradores ocorridos no período de 01/01/2008 a 30/06/2008, uma vez que a lavratura do auto de infração com ciência somente ocorrera em 04/07/2013.

Assinala que o artigo 156, inciso VII do CTN estabelece, entre as hipóteses de extinção de débitos fiscais, o pagamento antecipado com a posterior homologação do lançamento e como o ICMS, por ser uma espécie de tributo que se sujeita ao lançamento por homologação, adéqua-se a regra prevista no §4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN, cujo teor reproduz.

Frisa que interpretando, inicialmente, de forma conjunta, as disposições do artigo 156, inciso VII e artigo 150, §§ 1º e 4º acima referidos, tem-se que o pagamento antecipado acompanhado de sua posterior homologação é causa extintiva da obrigação tributária. Nos termos do artigo 150, *caput* do CTN, a homologação do lançamento é realizada expressamente pela autoridade administrativa; porém, nas hipóteses em que houver pagamento antecipado (art. 150, § 4º), essa homologação dá-se tacitamente com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, sem que o Fisco tenha se pronunciado. Desta forma, uma vez decorrido o prazo de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, sem que o fisco tenha se pronunciado a respeito do lançamento por homologação realizado pelo contribuinte, é tido por extinto o direito a eventuais diferenças relacionadas débito que venham a ser apuradas pelos autuantes.

Cita e transcreve doutrina e jurisprudência sobre o tema.

Reitera que, tendo ocorrido a ciência da autuação fiscal em 04 de julho de 2013, é forçoso reconhecer a extinção do crédito tributário relativo aos débitos de ICMS do período

compreendido entre 01/01/2008 e 30/06/2008, em virtude da homologação tácita do lançamento levado a efeito pelo autuado, já que ultrapassado o prazo quinquenal previsto pelo artigo 150, § 4º, do CTN.

Ao tratar do mérito da autuação, no item “**II.2.a – Da correta apuração da base de cálculo do ICMS pelo autuado nas transferências interestaduais**”, aduz que a acusação fiscal se lastreia no entendimento de que, nas operações de transferência interestaduais de mercadorias entre os estabelecimentos do autuado localizados nos Estados de Minas Gerais e São Paulo para seu estabelecimento no Estado da Bahia, a base de cálculo utilizada pelo autuado para apuração do ICMS foi maior do que aquela prevista na Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (“Lei Complementar nº 87/96”) e reproduzida na Legislação do Estado da Bahia. Diante disso, a autuação se fundamentou na suposta violação aos ditames dos artigos 93, § 5º, inciso II; 97, inciso VIII, e 124, do Decreto Estadual nº 6.284, de 14 de março de 1997 (“RICMS/BA”), bem como ao artigo 42, inciso VII, alínea ‘a’, da Lei Estadual nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996 (“Lei Estadual nº 7.014/96”), os quais transcreveu.

Argumenta que, diferentemente do que entendem os autuantes, a base de cálculo utilizada pelo autuado nas operações de transferências interestaduais de mercadorias foi corretamente apurada, não havendo que se falar na necessidade de glosa de créditos de ICMS utilizados e, tampouco, de ICMS recolhido a menor no período de janeiro a dezembro de 2008.

Salienta que o artigo 155, inciso II, da Constituição Federal outorgou competência aos Estados e ao Distrito Federal para a instituição do ICMS, dispondo, em seu § 2º, incisos XII, sobre a necessidade da legislação complementar disciplinar acerca da substituição tributária. Da mesma forma, o artigo 146, inciso III, alínea ‘a’, da Carta Magna outorgou, ainda, competência ao legislador complementar para a definição da base de cálculo do ICMS. Por sua vez, o legislador complementar nacional, no exercício da competência delineada no artigo 146, inciso III, alínea ‘a’, da Constituição Federal, editou a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (“Lei Complementar nº 87/96”), que prevê as normas gerais em matéria de ICMS, assim dispondo sobre a base de cálculo do imposto nas operações de transferência interestadual de mercadorias entre o mesmo contribuinte:

“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; ...” Destacou.

Ressalta que, tendo em vista referido panorama, os Estados de São Paulo e Minas Gerais editaram sua legislação estadual acerca do ICMS, considerando que a definição da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de mercadorias industrializadas entre estabelecimentos do mesmo contribuinte seria exemplificativa, comportando interpretação extensiva. Nesse sentido, as legislações dos Estados de Minas Gerais e São Paulo acabaram por considerar, para fins de definição da base de cálculo do ICMS, o custo da mercadoria produzida como correspondendo também a outros itens que não somente o custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.

Transcreve trechos da Lei Estadual nº 6.373, de 26 de dezembro de 1975, do Estado de Minas Gerais e do Decreto Estadual nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002 (“RICMS/MG”), vigente à época dos fatos geradores. Assim, a legislação do Estado de Minas Gerais, em especial o RICMS/MG, interpretou extensivamente os conceitos de custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento previstos no artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96.

Cita que, de acordo com a legislação mineira, o custo da matéria-prima deve englobar os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção. Já o custo do material secundário deve compreender o custo de todos os materiais e insumos consumidos direta e indiretamente na produção, inclusive energia elétrica. Por sua vez, o custo da mão de obra humana deve englobar o custo da mão de obra própria e de terceiros, utilizada direta e indiretamente na produção, acrescido dos encargos sociais e previdenciários; e o custo da mão de obra tecnológica compreender os custos de locação, manutenção, reparo, prevenção e os encargos de depreciação dos bens, representados pelas máquinas, equipamentos, ferramentas, instalações e similares, utilizados direta e indiretamente na produção, inclusive impostos sobre a propriedade e seguros. Por fim, o custo do acondicionamento deve englobar todos os custos, diretos e indiretos, necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão de obra, pessoal e tecnológica.

Assevera que o Estado de São Paulo acabou reproduzindo em sua legislação estadual sobre o ICMS a definição da base de cálculo contida na legislação complementar, transcrevendo trecho da Lei Estadual nº 6.374, de 01 de março de 1989 (“Lei Estadual nº 6.374/89”) e Decreto Estadual nº 45.490, de 30 de novembro de 2000 (“RICMS/SP”). Destacando que, não obstante, no uso das atribuições que lhe foram outorgadas pelo artigo 522, do RICMS/SP, o Coordenador da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo expediu a Decisão Normativa CAT-5 nº 05, de 15 de junho de 2005 (“Decisão Normativa nº 05/05”), mediante a qual determinou que o artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, não deve ser interpretado taxativamente, também transcreve na peça de defesa.

Conclui que tanto a legislação do Estado de Minas Gerais, como a do Estado de São Paulo, preceituam que a definição de “custo de mercadoria produzida” para fins da apuração da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de mercadorias entre o mesmo contribuinte prevista no artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, não é taxativa e sim exemplificativa, comportando interpretação extensiva. Diante disso, nas operações de transferência interestaduais de mercadorias entre os estabelecimentos do autuado localizados nos Estados de Minas Gerais e São Paulo para seu estabelecimento no Estado da Bahia, para fins de definição da base de cálculo utilizada para apuração do ICMS, o autuado considerou que o “custo da mercadoria produzida” englobaria o custo da matéria-prima, do material secundário, da mão de obra e do acondicionamento (artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96), bem como o custo de depreciação, de manutenção, da energia e outros custos.

Constata que, todavia, o Fisco baiano entendeu que os custos de “depreciação”, “manutenção”, “energia” e “outros custos” não poderiam ter sido incluídas pelo autuado na composição da base de cálculo do ICMS, uma vez que o artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, deveria ser interpretado taxativamente, apenas para se considerar como “custo da mercadoria produzida” o custo da matéria-prima, do material secundário, da mão de obra e do acondicionamento. O entendimento pela taxatividade do artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, culminou com a reprodução, pelo Estado da Bahia, da legislação complementar, transcrevendo trecho da Lei Estadual nº 7.014/96 e do RICMS/BA.

Argumenta que o posicionamento do Estado baiano pela taxatividade do artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, e a consequente definição do “custo da mercadoria produzida” como sendo apenas o custo da matéria-prima, do material secundário, da mão de obra e do acondicionamento, acaba por ir de encontro às normas contábeis. Com efeito, na literatura das ciências contábeis verifica-se que o conceito de “custo de produção” é variável de acordo com a realidade da empresa e compreende mais elementos do que somente a matéria-prima, o material secundário, a mão de obra e o acondicionamento, transcrevendo doutrina sobre o tema, concluindo que para as ciências contábeis, o conceito de “custo de produção” ou “custo da mercadoria produzida” é mais amplo do que o conceito do artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96.

Transcreve, ainda, trecho da Norma de Procedimento Contábil (NPC) nº 02, Instituto dos Auditores Independentes do Brasil ("IBRACON"), vigente à época dos fatos geradores ora discutidos, que traz definição ampla do conceito de "custo" aplicado ao processo produtivo das empresas.

Aduz que a interpretação do Fisco baiano acerca da taxatividade do artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, claramente viola os ditames do artigo 110, do Código Tributário Nacional, transcrevendo doutrina e jurisprudência de outros tribunais sobre o tema.

Destaca que não merece prosperar o posicionamento do Estado baiano acerca da taxatividade do rol do artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, quando da definição da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte.

Por fim, sustenta que apuração do ICMS pelo autuado nas operações de transferências interestaduais de mercadorias entre seus estabelecimentos localizados nos Estados de Minas Gerais e São Paulo para seu estabelecimento no Estado da Bahia foi realizada de forma correta.

No item *"II.2.b – Da impossibilidade de se restringir o crédito de ICMS em hipótese não prevista no texto constitucional – ofensa ao princípio da não-cumulatividade"*, aduz que merece prosperar o entendimento dos autuantes acerca da necessidade de estorno dos créditos fiscais utilizados pelo autuado, por implicar em patente violação ao princípio da não-cumulatividade, transcrevendo trechos de alguns dispositivos constitucionais.

Destaca que o princípio da não-cumulatividade é garantia constitucional dos contribuintes, sendo o regime jurídico de sua aplicação disciplinado por meio de Lei Complementar, no caso a Lei Complementar nº 87/96, a qual estabelece as normas gerais de caráter nacional que devem ser seguidas por todos os entes competentes para a instituição do ICMS em suas respectivas áreas de competência.

Aduz que por se tratar de garantia constitucional a não cumulatividade não admite restrições ou limitações impostas pelo legislador infraconstitucional, isto é, o princípio da não-cumulatividade em matéria de ICMS somente é excepcionado naquelas hipóteses taxativamente arroladas pela Carta Magna e disciplinadas pelas disposições da Lei Complementar nº 87/96, sob pena de subversão ao princípio da hierarquia das leis, transcrevendo doutrina sobre o tema.

Observa que, em se tratando de operações de circulação de mercadorias, os créditos de ICMS correspondentes somente não são aproveitáveis pela não-cumulatividade e, portanto, devem ser objeto do respectivo estorno caso já tenham sido apropriados, nas hipóteses de entradas ou saídas isentas ou não tributadas (não-incidência). Fora das hipóteses de isenção e não-incidência, o princípio da não cumulatividade, no tocante ao ICMS, deve ser aplicado de maneira ampla, sendo ilegal e inconstitucional qualquer espécie de limitação ao referido princípio criada pelo legislador infraconstitucional.

Reitera que **"o texto constitucional não autoriza qualquer espécie de vedação ou limitação ao crédito do imposto devidamente incidido na operação e destacado no documento fiscal,"** excetuando-se tão somente as hipóteses expressamente contidas na Carta Magna (isenção e não-incidência). Dessa forma, tendo em vista que a Constituição Federal não criou obstáculos ao princípio da não-cumulatividade, salvo os casos de isenção e não-incidência, não pode o Estado da Bahia interpretar a legislação infraconstitucional para assim fazer, sob pena de se enveredar pela trilha da inconstitucionalidade. Portanto, a autuação fiscal, ao glosar parte dos créditos de ICMS que foram utilizados pelo autuado para pagamento do ICMS devido ao Estado da Bahia sem que tal glosa tenha amparo nas exceções constitucionais ao princípio da não-cumulatividade, incorreu em grave afronta ao referido princípio.

Ressalta que o fato do autuado ter apurado os créditos de ICMS nos termos da legislação dos Estados de Minas Gerais e São Paulo sem que, no entender do Fisco, tal apuração correspondesse ao determinado pelo artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96,

jamais poderia ter afetado o direito de crédito do estabelecimento do autuado sediado no Estado da Bahia, citando doutrina.

No item, *II.2.c – Da necessidade de utilização do veículo jurídico legítimo para obstar os efeitos de legislação expedida por outra unidade federativa - afronta ao pacto federativo e à tripartição de poderes*, argumenta que tendo em vista que os créditos fiscais utilizados pelo autuado foram calculados com base na legislação dos Estados de Minas Gerais e São Paulo, de forma que não poderia o autuado se furtar à aplicação de referida legislação porque válida e eficaz, entendendo o Estado baiano pela violação da Lei Complementar nº 87/96, este deveria utilizar-se do veículo legítimo para pugnar pela inconstitucionalidade de referidas normas (Ação Direta de Inconstitucionalidade) e não autuar o contribuinte, hipossuficiente que é em tal cenário e que agiu estritamente dentro dos ditames legais quando da apuração do ICMS nas operações de transferências interestaduais de mercadorias entre seus estabelecimentos.

Ressalta que não pode o Estado baiano, ao bel-prazer, desconsiderar os ditames do artigo 13, da Lei Estadual nº 6.373/75, c/c o artigo 43, do RICMS/MG, bem como do artigo 26, da Lei Estadual nº 6.374/89, c/c o artigo 39, do RICMS/SP e a Decisão Normativa nº 05/05, exigindo o estorno do crédito utilizado pelo autuado no exercício estrito de seus deveres legais, sem antes ser decretada a nulidade desta legislação, na medida em que todos os atos normativos estão protegidos pela presunção de constitucionalidade até posição contrária do Supremo Tribunal Federal, a quem compete o controle de constitucionalidade dos atos normativos. Assim, negar os efeitos de ato normativo devidamente instituído por outra unidade da Federação, na esteira da legalidade, seria o mesmo que retirar aquela norma do ordenamento jurídico, sem utilizar-se do meio próprio para tanto (Ação Direta de Inconstitucionalidade).

Destaca que tal atitude resulta em afronta *(i)* ao pacto federativo nacional (art. 1º da CF/88), diante da autonomia dos Estados para disciplinar sobre o ICMS em seu território, bem como *(ii)* à tripartição dos poderes (art. 2º da CF/88), visto que compete ao Judiciário, em especial ao Supremo Tribunal Federal, a competência exclusiva de controle de constitucionalidade dos atos normativos estaduais (art. 102, I, “a” da CF/88).

Aduz que, ainda que fosse notória a inconstitucionalidade dos atos normativos dos Estados de Minas Gerais e São Paulo, o que se admite apenas por hipótese, conforme reiteradamente decidido pelo Supremo Tribunal Federal em casos análogos, não pode o Estado baiano considerar ilegítimos os créditos a que tem direito os adquirentes de mercadorias, salvo se decorrentes de operações beneficiadas por normas já julgadas inconstitucionais pela Suprema Corte, pois, caso contrário, seria uma forma de exclusão de ato normativo válido do ordenamento jurídico por via transversa, não admitida pela Carta Magna, transcrevendo doutrina sobre o tema.

Conclui que não há outra conclusão senão a impossibilidade de se considerar como indevida a utilização do crédito fiscal pelo autuado com supedâneo na legislação dos Estados de Minas Gerais e São Paulo, como pretende o Estado da Bahia, sem que antes haja uma manifestação expressa do Supremo Tribunal Federal, em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade, no sentido da inconstitucionalidade do ato normativo que, considerando o rol do artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96 como sendo meramente exemplificativo, incluiu no conceito de “custo da matéria produzida” outras rubricas não expressamente previstas na legislação complementar.

No item, *II.2.d – Da natureza confiscatória e a necessária proporcionalidade entre a multa aplicada e a infração cometida*, a defesa transcreve o dispositivo da multa aplicada e o artigo 3º do CTN, aduzindo que o tributo não pode ser utilizado para punir, da mesma forma que as sanções não podem ser utilizadas como instrumento de arrecadação disfarçado. Entretanto, a penalidade aplicada no presente caso, além de indevida, é tão elevada a ponto de implicar verdadeiro confisco, vedado pelo artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, transcrevendo trecho do voto do Ministro Fernandes Filho no julgamento do Recurso Extraordinário nº 91.707/MG.

Aduz que não havendo intenção de fraudar, a multa deve ter simplesmente o condão de advertir e orientar o contribuinte e não, como se verifica no caso em apreço, a efetiva punição mediante carga pecuniária elevadíssima. Deve imperar a proporcionalidade entre a suposta infração e a aplicação da multa correspondente.

Reitera que se trata de multa confiscatória, cuja aplicação deve ser imediatamente afastada, uma vez que inexistente qualquer traço de proporcionalidade ou razoabilidade na cobrança.

Destaca que deve haver proporcionalidade entre a infração e a sanção, de modo a não configurar o confisco indireto, vedado em âmbito constitucional. Esse foi o entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal ao apreciar a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551-1/RJ, ajuizada pelo Governador do Estado do Rio de Janeiro, arguindo a inconstitucionalidade dos §§ 2º e 3º do artigo 57 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias do Estado do Rio de Janeiro. Transcreve outras decisões.

Ressalta que para afastar a natureza confiscatória das penalidades, a jurisprudência mais recente passou a fixar a multa no **patamar máximo de 2% (dois por cento)**.

Alega que resta demonstrada a impertinência da multa aplicada, devendo ser cancelada ou, ao menos, diminuída ao patamar máximo de 2% (dois por cento), uma vez que a multa de 60% (sessenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado em razão de suposto creditamento indevido configura exigência abusiva e confiscatória, não respeitando os limites impostos pela Constituição Federal à aplicação de penalidades no Direito Tributário.

Conclui que:

- (i) *O pagamento antecipado e a homologação tácita do lançamento é, nos termos do artigo 156, VII, do CTN, causa de extinção do crédito tributário. Decorridos cinco anos da ocorrência do fato gerador sem que a fazenda pública tenha se manifestado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário (150, §§ 1º e 4º);*
- (ii) *O entendimento do Superior Tribunal de Justiça, veiculado pelas ementas colacionadas, é de que o disposto no §4º do artigo 150 do CTN se aplica sempre que houver algum pagamento a ser homologado, independentemente de se tratar de não recolhimento do imposto ou creditamento supostamente indevido, hipótese demonstrada através dos comprovantes de recolhimento ora trazidos aos autos;*
- (iii) *Desse modo, tendo ocorrido a ciência da autuação fiscal em 04 de julho de 2013, é forçoso reconhecer a extinção do crédito tributário relativo aos supostos débitos de ICMS do período compreendido entre 01/01/2008 e 30/06/2008, em virtude da homologação tácita do lançamento levado a efeito pelo autuado, já que ultrapassado o prazo quinquenal previsto pelo artigo 150, §4º, do CTN;*
- (iv) *De igual modo, não merece prosperar a presente autuação em razão da correta apuração do ICMS pela Embargante nas operações de transferências interestaduais de mercadorias entre seus estabelecimentos localizados nos Estados de Minas Gerais e São Paulo para seu estabelecimento no Estado da Bahia, já que comprovada a inexistência de utilização indevida de crédito fiscal a ensejar a cobrança de ICMS supostamente recolhido a menor no período de janeiro a dezembro de 2005;*
- (v) *Ainda, a glosa de créditos veiculada pela autuação ora guerreada configura clara violação ao princípio da não cumulatividade, além de afrontar ao pacto federativo e à tripartição de poderes, bem como contraria a repartição constitucional de competência tributária e o princípio da vedação à discriminação tributária; e*
- (vi) *Por fim, restando demonstrada a impertinência da multa aplicada, deve ser, no mínimo, cancelada a multa aplicada ou, ainda subsidiariamente, diminuída ao patamar máximo de 2% (dois por cento), uma vez que a multa de 60% configura exigência abusiva e confiscatória.*

Requer que seja dado provimento à presente Impugnação, a fim de que sejam cancelados débitos de ICMS relativos ao período de 01/01/2008 a 30/06/2008, lançados por meio do Auto de Infração ora questionado, em vista extinção do crédito tributário em razão da homologação tácita do lançamento (artigo 150, §§1º e 4º, c/c artigo 156, VII, do CTN). No mérito, tendo em vista que a pretensão aduzida pelos autuantes não merece prosperar, dadas as fartas razões a atestarem a legitimidade do aproveitamento de créditos levado a efeito pelo autuado, o autuado requer seja dado provimento à presente Impugnação para cancelar a exigência em sua integralidade.

Caso assim não se entenda, o que se admite apenas a título de argumentação, requer-se, subsidiariamente, que seja afastada a multa aplicada ou, no mínimo, reduzida ao patamar de 2%.

Protesta pela produção de provas por todos os meios em direito admitidos, bem como pela realização de sustentação oral por ocasião do julgamento da presente Impugnação.

Por fim, requer que as publicações e intimações relativas ao presente feito sejam realizadas exclusivamente, sob pena de nulidade, em nome do advogado do autuado.

Os autuantes, prestam informação fiscal, às fls. 192 a 232, ressaltam que o objetivo da ação fiscal é procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS na hipótese de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da federação, de modo que didaticamente se compreenda os lindes da controvérsia ora instalada na esfera administrativa.

Aduzem que para uma construção lógica sobre a questão objeto deste Processo Administrativo Fiscal - P.A.F., é imprescindível analisar as diversas nuances que envolve essa matéria, a começar pelo veículo normativo que o legislador deve utilizar para se encontrar ou apurar o valor monetário objeto de tributação nessas situações. Nesta ordem, portanto, imperiosa é a colação da definição positivada em nosso ordenamento jurídico, a iniciar pelo firmado na Constituição Federal Brasileira, seguindo a estrutura piramidal de fundamento e validade das normas existentes.

Salienta que o artigo 155, § 2º, XII, “i” da CF/88 é específico para o ICMS e estatui que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo desta espécie tributária, e, de igual modo, o art. 146, III, “a” impõe o emprego de idêntico veículo normativo quando da definição de bases de cálculo para os impostos de um modo geral.

Frisa que neste esteio legal, em obediência, portanto, ao contido na Carta Magna, a Lei Complementar nº 87/96, no art. 13, § 4º, II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Como visto, há um imperativo registrado no texto constitucional asseverando que a base de cálculo do ICMS deve ser fixada ou definida em Lei Complementar. E dessa forma atuou o legislador. Eis o que consta da LC nº 87/96 e suas alterações (art. 13, § 4º, II):

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;

Destaca que do texto positivado ora exposto, pode-se concluir, sem resquício de dúvidas, que a lei complementar listou (fixou) os elementos de composição do valor tributável para efeito do ICMS, ou seja, definiu e elegeu os elementos de custos de produção que devem ser somados para se encontrar a base de cálculo do ICMS nessas operações.

Sustenta que em função da clareza solar da dicção do texto normativo inserto na Lei Complementar, não escapando, portanto, a qualquer tipo de intelecção ampliativa, a legislação do Estado da Bahia, por exemplo, tanto na Lei instituidora do ICMS de nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, quanto no Regulamento do ICMS Baiano (art. 56, inciso V, letra “b”) traz essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/86. Aliás, não é possível duvidar do acerto dos legisladores estaduais que assim atuaram, em face da clareza com que se apresenta a redação da norma esculpida no inciso II do parágrafo quarto do artigo 13º da LC 87/96.

Quanto aos seus impactos, registram que as empresas que transacionam em mais de um Estado não podem olvidar da compreensão do real sentido e alcance da regra prevista no art. 13, §4º, II da LC 87/96, para não destacar ICMS a mais (quando da emissão das notas fiscais de transferências

interessaduais) e recolher aos cofres do Estado de origem valor maior que o devido, pois, no conjunto das operações entre os mesmos titulares e em decorrência do princípio constitucional da não-cumulatividade, o contribuinte sempre pagará o mesmo valor de imposto.

Destacam que a importância deste fato deve ser sublinhada pelo simples fato de que, se incorrer em erro, ou seja, se pagar imposto a menos para qualquer ente tributante, possíveis implicações financeiras poderão ocorrer, haja vista que o Fisco tenderá a utilizar os meios ao seu alcance para ter de volta o que lhe pertence. Busca-se examinar, em outro contexto, qual é a correta partilha do ICMS entre os entes tributantes (Estados e Distrito Federal), nas operações de transferências interestaduais de produtos industrializados.

Reproduzem a acusação, inclusive com o teor de diversos julgados administrativos deste órgão, além de Tribunais estaduais e do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e Supremo Tribunal Federal (STF).

Registram que, em nenhum momento, foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao processo administrativo fiscal.

Em relação a preliminar de decadência, destacam que está por demais pacificado, tanto na jurisprudência administrativa como nos tribunais, que o prazo decadencial para o exercício do direito de constituição do crédito tributário deve ser analisado com base no estatuído no art. 173, I do CTN. Como a nossa Lei (COTEB) fixou um prazo para a HOMOLOGAÇÃO diferente do que está previsto no CTN (§ 5º do 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 - e esse prazo é o mesmo que está fixado no art. 173, I do próprio CTN (e de igual forma também no COTEB - Art. 107-A), podemos concluir, portanto, que a nossa LEI nos dá total amparo e, pelo menos em nosso Estado, não prevalece a tese da decadência mensal, também por esse motivo.

Por fim, destacam que no PAF A.I. 206891.0025/08-8 a PGE/PROFIS emite parecer jurídico, datado de 13.01.2011, de lavra da a Procuradora Maria José Sento-Sé afirmando que deve ser obedecido a regra do COTEB, onde assevera que o art. 107 do COTEB “*prevê o início do prazo decadencial como sendo o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador.*”

Ressaltam que essa empresa foi autuada (idêntica infração) e efetuou o pagamento do débito quando da última anistia, na forma infra-escrita:

Auto de Infração: 206891.0007/08-0

Contribuinte: DANONE LTDA, Inscrição Estadual 001.383.410

Autuante: MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO, JOAQUIM MAURICIO DA MOTTA LANDULFO JORG

Unidade: CONSEF/IA CAMARA - Nr sessão: 062/2010

Data do julgamento/Horário: 30/09/2010 - 08:30

Relator: MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ

Tipo de Recurso ou Defesa: Recurso Voluntário

Ementa: ICMS. EXTINÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PAGAMENTO TOTAL DO DÉBITO. O autuado, após a interposição do Recurso Voluntário, efetuou o pagamento total do débito, ficando, consequentemente, extinto o processo administrativo fiscal. Perda de objeto. Recurso PREJUDICADO. Decisão unânime

Resolução: ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, considerar PREJUDICADO o Recurso Voluntário apresentado e declarar EXTINTO o Processo Administrativo Fiscal relativo ao Auto de Infração nº 206891.0007/08-0, lavrado contra DANONE LTDA., devendo o recorrente ser cientificado da presente decisão e os autos encaminhados à repartição fiscal de origem para fim de homologação do pagamento efetuado com os benefícios da Lei nº 11.908/10 e, após, o arquivamento do processo.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de setembro de 2010.

No mérito, em relação a alegação de “*legitimidade da base de cálculo do ICMS adotada nas transferências interestaduais e da alegação de impossibilidade de glosa de crédito pela correta interpretação do art. 13, §4º, II da LC 87/96 ao utilizar a legislação da Unidade federada de origem (cita legislação de MG e de SP)*”, asseveram que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção de mercadorias apresentada pela própria empresa autuada.

Afirmam que, em consonância com a mencionada LC 87/96 e com os julgados citados, em especial a decisão do STJ, foi considerado para a definição da correta base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96 o somatório de Matéria Prima, Acondicionamento, Material Secundário e Mão de Obra, sendo que foram expurgados gastos com manutenção, depreciação, energia e outros custos. Para a correção dessa situação, foi elaborado demonstrativo de “ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA”, em meio físico e em meio eletrônico.

Frisam que a autuada tem que obedecer, em primeiro lugar, ao que está prescrito expressamente na nossa Constituição Federal e, ato-contínuo, ao que prevê a Lei Complementar do ICMS, na forma abaixo.

Ao tratar do papel da Lei Complementar no 87/96, destacam que em seu art. 13, § 4º, II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao “custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”. Como visto, por força de mandamento constitucional, fica evidente que a base de cálculo do ICMS, nesta situação, está disposta na Lei Complementar nº 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu art. 13, § 4º, II. Assim, o art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, tido como infringido, está respaldado na Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, que por sua vez está respaldada na Lei Complementar acima indicada, sendo legítima esta exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, e conseqüentemente, destaque e utilização a maior do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Reiteram que na realização desta auditoria, foi utilizado como parâmetro para a definição da base de cálculo o somatório dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Nesse diapasão, conclui-se que o comando contido no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo (além dos elencados acima). Isso posto, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

Transcrevem trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, que define os quatro elementos de custo de produção ou as rubricas listadas na Lei Complementar 87/96 (art.13, § 4º, II) às fls. 211 a 221.

Apontam impropriedades contidas nas legislações dos Estados de Minas Gerais (art.43, § 2º, incisos I a IV do Regulamento do ICMS) e de São Paulo (Decisão Normativa CAT-5 de 15/06/2005).

Registram que o custo com energia é contabilizado em conta específica (41217001) e distinta de MATÉRIA-PRIMA, EMBALAGEM E MATERIAL SECUNDÁRIO. Assim sendo, também por esse motivo a mesma não pode integrar a BASE DE CÁLCULO prevista no ar. 13., § 4º., II, da LC 87/96.

Cita outros autos de infrações sobre idêntica natureza lavrados contra empresas com processo produtivo semelhante ao do autuado.

Transcrevem trechos de decisões do CONSEF sobre a questão de energia elétrica e sobre depreciação, fls. 226 a 229 dos autos.

Igualmente, transcrevem trecho de Decisão do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA – STJ, cujo teor já consta do corpo deste Auto de Infração, STJ - RECURSO ESPECIAL Nº 1.109.298 - RS(2008/0279009-9), destacando que Referido Acórdão do STJ é claríssimo ao determinar que a base de cálculo as operações de transferência interestadual é específica e deve ser formada

apenas pelo somatório de MATÉRIA PRIMA, MÃO DE OBRA, MATERIAL SECUNDÁRIO E ACONDICIONAMENTO. Aqui há uma confirmação de tudo que já foi mencionado nos itens anteriores, com relação (1) ao veículo normativo (Lei Complementar) necessário e imprescindível para definir e fixar a base de cálculo do ICMS; (2) a não permissão para alteração do disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 por regra estadual (lei ordinária, decreto etc.); bem como no que concerne (3) à taxatividade ou literalidade do comando do citado art. 13 da LC, ou seja, que não se trata de norma simplesmente exemplificativa.

Destacam a PGE/PROFIS, instada a se manifestar sobre consulta formulada pela Presidência do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, vem, respeitosamente, com arrimo no art. 118, I, do RPAF, externar seu opinativo, fundada nas razões que passa aduzir articuladamente:

[...]

Consta da p. 6 deste Parecer:

[...]

“Tem-se, portanto, que nenhum item que não possa ser enquadrado numa dessas categorias expressamente arroladas pode entrar composição da base de cálculo em questão, uma vez que a própria norma, em enumeração tipicamente numerus clausus, cuidou de restritivamente delimitar os específicos e estritos gastos que podem e devem ser computados no cálculo do aludido “custo da mercadoria produzida”.”

Já na página 7 está registrado:

“[...] Em face da enumeração restritiva constante da norma legal, somente integram o custo de produção, para fins do art. 13, §4º, II, da LC 87/96, as despesas concernentes a matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, de maneira que gastos outros, que com estes não se identifiquem, devem ficar de fora da base de cálculo, naquelas hipóteses de transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.”

Ao final, opinam pela procedência da autuação.

VOTO

Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que os autuantes lavraram o Auto de Infração em tela para constituir o crédito tributário ao ICMS, em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal, em função de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem em montante superior àquele estabelecido em lei complementar.

No campo “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração os autuantes consignaram, de forma resumida, que: O trabalho fiscal tem amparo nas decisões do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ), RECURSO ESPECIAL Nº 1.109.298 - RS (2008/0279009-9) e do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia (CONSEF), transcritas no corpo do auto de infração, que, no caso presente, diz respeito à verificação da BASE DE CÁLCULO (CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA) nas OPERAÇÕES INTERESTADUAIS envolvendo PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (em outras unidades da Federação) que foram fabricados exclusivamente pela empresa, através dos estabelecimentos remetentes, e transferidos para a filial localizada neste Estado. Por força de disposição constitucional (artigos 155, § 2º, XII, ‘i’, e 146, III, ‘a’), a Lei Complementar 87/96, através do art. 13, §4º, II, que prescreve que nessa situação a base de cálculo deve corresponder aos custos da mercadoria produzida, que equivalem à soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. A LC 87/96 dá amparo à Lei 7.014/96 (art. 17, § 7º, II) que, por sua vez, respalda o disposto no art. 56, V, ‘b’ do RICMS/BA, que exige a glosa de crédito fiscal decorrente de base de cálculo a mais nas situações aqui tratadas. Nesse diapasão, conclui-se que o comando contido no art. 13, § 4º da Lei Complementar 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo (além dos elencados, matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento).

Isso posto, os gastos, com “depreciação”, “manutenção”, amortização, frete – CIF da operação de transferência, combustível e “energia elétrica” devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

Consta ainda da descrição dos fatos:

Finalmente, a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, que o fez tanto em meio físico (fls. indicadas no índice), quanto em meio eletrônico (fls. indicadas no índice) onde consta a discriminação dos itens dos CUSTOS DE PRODUÇÃO, por código de produto, quais sejam:

- a) MP - MATÉRIA-PRIMA
- b) MP - Secundária
- c) EMBALAGEM
- d) MOB - Mão-de-obra
- e) DEPRECIAÇÃO
- f) MANUTENÇÃO
- g) ENERGIA
- h) OUTROS CUSTOS

Assim sendo, em consonância com a mencionada LC 87/96 e com os julgados citados, em especial a decisão do STJ, foi considerado, para a definição da correta base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, o somatório de MATÉRIA PRIMA, ACONDICIONAMENTO, MATERIAL SECUNDÁRIO E MÃO DE OBRA (rubricas estas listadas acima).

Por outro lado, foram expurgadas as seguintes rubricas: a) DEPRECIAÇÃO; b) MANUTENÇÃO; c) ENERGIA; e d) OUTROS CUSTOS, por não serem parte integrante nem de MATERIA-PRIMA; nem de MÃO-DE-OBRA; nem de MATERIAL-SECUNDÁRIO; tampouco de ACONDICIONAMENTO.

Para a correção dessa situação, foi elaborado demonstrativo de “ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA”, em meio físico e em meio eletrônico (fls. indicadas no índice).

Para confirmar o acerto e a qualidade da Auditoria, transcrevem decisões de tribunais administrativos e judiciais têm decidido sobre esta matéria, objeto deste Auto de Infração, fls. 03 a 06.

Em relação a arguição de inconstitucionalidade da legislação do ICMS do Estado da Bahia e da multa aplicada, ressalto que o art. 167, I, do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração da mesma, razão pela qual me abstenho de manifestar a respeito.

Preliminarmente, em relação à alegação defensiva de decadência parcial do lançamento tributário, relativo aos fatos gerados ocorridos antes de 30/06/2008, não pode ser acolhida, pelos motivos que passo a expor.

O entendimento doutrinário e jurisprudencial, nos lançamentos tributários sujeitos à 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, como no caso do ICMS, quando do pagamento antecipado, o ente tributante dispõe de cinco anos para realizar o lançamento ou homologação, nos termos do artigo 150 do CTN - Código Tributário Nacional.

Observe que o pagamento antecipado pelo sujeito passivo, nos termos do artigo acima citado, extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento. Havendo pagamento integral do tributo devido, não havendo outro prazo previsto em lei para homologação, este será 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.

Para aplicação da referida norma legal, é necessário que sejam atendidos alguns requisitos, entre eles, que o tributo tenha sido apurado e recolhido de acordo com lei, ou seja, o pagamento integralmente do valor devido pelo sujeito passivo; que não exista lei que fixe outro prazo e por fim, que não tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação, requisitos não existentes na lide em questão.

Na presente lide, o sujeito passivo, contribuinte do ICMS no Estado da Bahia, omitiu-se em prestar as informações ao fisco, artigo 149 do CTN, sendo necessária a apuração do imposto devido mediante procedimento administrativo tributário, resultando na lavratura do Auto de Infração em tela, por ter o sujeito passivo omitido informações na apuração do ICMS e realizado o conseqüente recolhimento em valor inferior ao devido.

Portanto, não se pode falar na aplicação da regra do § 4º do artigo 150 do CTN, pois, mediante ação fiscal, restou comprovada a omissão de pagamentos do tributo estadual, não havendo pagamento antecipado não se pode falar em homologação, pois não se pode homologar um pagamento que não foi realizado pelo sujeito passivo.

Também não pode ser argüida a aplicação do § 4º do artigo 150 do CTN, pois o Código Tributário do Estado da Bahia, Lei nº 3.956 de 11 de dezembro de 1981, aplicado aos contribuintes baianos, em seu artigo 107-B, fixou prazo para homologação, exercendo a faculdade prevista no próprio § 4º do artigo 150 do CTN.

O prazo para homologação tácita do lançamento e extinção do crédito tributário, fixado no Código Tributário do Estado da Bahia, no § 5º do artigo 107-B, é de 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, desde que não seja comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, pois, comprovada essa situação, o tributo poderá ser reclamado pelo sujeito ativo, ente tributante, a qualquer época.

Assim, no caso em tela, o prazo para contagem da decadência deve ser observado o previsto no § 5º do artigo 107-B do Código Tributário do Estado da Bahia, combinado com o artigo 173, inciso 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. Portanto, por se tratar de fatos geradores ocorridos no exercício de 2008, o fisco teria até o dia 31/12/2013 para constituir o lançamento tributário. Como o Auto de Infração foi lavrado em 26/06/2013 não se configurou a decadência.

No mérito, cabe registrar que a matéria objeto do presente lançamento de ofício já foi exaustivamente debatida por este órgão julgador, inexistindo qualquer discordância quanto ao entendimento de que a Lei Complementar nº 87/96 de forma expressa e restritiva determina qual a base de cálculo a ser aplicada nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, podendo citar inúmeras decisões deste órgão, a exemplo dos Acórdãos nºs CJF 0239-02/12, CJF 0266-11/09, CJF 0012-11/10, CJF 0231-12/12 CJF 0289-12/12 e CJF 0196-12/10.

No caso específico do contribuinte autuado, cito como exemplo os Acórdãos nºs: JF Nº 0177-05/11; JF Nº 0217-01/12; JF Nº 0242-04/09; JF Nº 0311-04/08; JF Nº 0318-03/08 e JF Nº 0323-03/08, todos julgados procedente, por decisão unânime.

Por sem turno, de acordo com o art. 155, § 2º, XII, “i” da Constituição Federal, cabe à lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre. Neste caso, a Constituição Federal atribui à lei complementar o papel importante na apuração dos valores do ICMS, estando previsto no art. 13, § 4º, da Lei Complementar 87/96:

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

(...)

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

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

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário,

mão-de-obra e acondicionamento;

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

Da análise efetuada a partir do texto constitucional, passando pela Lei Complementar, que traça as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à coerência do ordenamento jurídico nacional, entendo que a base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, § 8º, inciso II da Lei nº. 7.014/96:

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

§ 8º Na saída de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado em outra unidade da Federação 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;*

Por se tratar de crédito fiscal relativo às operações interestaduais, envolvendo produtos industrializados, transferidos para filial localizada neste Estado, aplica-se o disposto no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, acima reproduzido. Portanto, observo que o levantamento fiscal foi realizado no sentido de apurar se a base de cálculo estava de acordo com o estabelecido no citado art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, ou seja, o custo da mercadoria produzida, assim entendida como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Desta forma, considerando que nas operações interestaduais de transferências a definição da base de cálculo é matéria reservada à Lei Complementar, a mesma não pode ser modificada por nenhuma lei ou norma estadual. Permitido fosse a cada estado interpretar a LC 87/96 de acordo com os seus interesses, importaria em insegurança jurídica, além de implicar em prejuízo ao pacto federativo.

Tratando de transferências entre filiais para o estabelecimento autuado, o legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como sendo "*o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento*", dando sua interpretação para o que significa este custo. Não foi dada liberdade ao intérprete para adotar conceito diverso ou para integrar o texto de modo a completar-lhe o sentido. O valor ao qual faz referência o legislador é exatamente o valor do custo da mercadoria contendo os custos acima citados. Também não podem ser feitas alterações, em atenção ao regramento da hierarquia presente em nosso ordenamento jurídico, mediante a imposição de decretos ou mesmo normas ditas complementares, citadas pelo autuado.

Cabe registrar que o comando contido no artigo 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96 é específico e taxativo, não admite nenhum outro tipo de custo além dos elencados, por uma questão de política tributária entre os entes federados. Logo, outros custos relativos, por exemplo, a manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia elétrica, combustível, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, conforme constante do lançamento tributário realizado.

Assim, nas operações de transferências de mercadorias produzidas em um estado e remetidas para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, localizado em outra unidade da Federação, o tratamento a ser dispensado, necessariamente, deve ser aquele previsto na Lei Complementar.

Caso o remetente tenha destacado o ICMS em valor superior ao devido, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias dentro do limite legal estabelecido, consoante previsto nos artigos 93, § 5º, inciso II e 97, inciso VII do RICMS/97, sendo que agindo da maneira como a autuada vem se pautando impõe ao Estado da Bahia a

absorção de um crédito fiscal superior àquele efetivamente devido, devendo adequar-se a tais artigos regulamentares que assim regem a matéria:

“Art. 93 Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

(...)

§ 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;”.

Resta cristalino que se o remetente destacou ICMS em valor superior ao devido, por ocasião da realização de operação de transferência de mercadorias em operações interestaduais, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o imposto devidamente destacado na nota fiscal, só pode gerar crédito ao destinatário das mesmas, respeitando o limite legal estabelecido.

Em suma, nas operações de transferências de mercadorias entre o estabelecimento fabricante remetente e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, segundo dispõe o inciso II do § 4º do art. 13 da LC 87/96. Tal regra de tributação não pode ser desprezada em função da imposição de outros diplomas legislativos, sob pena de se ver descaracterizada toda a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual.

Cumpra salientar que, conforme decisão proferida pelo SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA – STJ - RECURSO ESPECIAL Nº 1.109.298 - RS (2008/0279009-9), a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à lei complementar. No presente, o disposto no art. 13, §4º, inciso II da LC nº 87/96 não pode ser modificado por lei estadual e muito menos por decisões normativas ou pareceres, tendo em vista que são regras hierarquicamente inferiores à mencionada Lei Complementar. Caso se entenda o contrário, cada estado poderia interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, o que certamente geraria insegurança jurídica.

Entendo que o legislador, ao estabelecer regra limitativa de componentes do custo de produção para determinar 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 quem arca com o montante do ICMS pago em todas 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 mercadoria para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, incluiu valores 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 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.

Logo, entendo que a exigência fiscal consubstanciada no presente Auto de Infração está lastreada nos dispositivos legais citados neste voto, encontrando-se em consonância com os princípios constitucionais, inclusive em relação à não-cumulatividade do ICMS. Assim, concluo pela

subsistência da autuação, tendo em vista que foi apurado que o estabelecimento remetente proporcionou ao destinatário (autuado) um crédito fiscal a ser utilizado, maior do que o previsto na legislação, 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.

Quanto ao pedido de isenção ou redução da multa, também não acato por falta de previsão legal, pois o art.158, do RPAF/99, trata somente das multas por descumprimento de obrigação acessória, que poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo, condições que não foram satisfeitas pelo contribuinte. Assim entendo que não foram atendidas as exigências acima, razão pela qual deixo de acatar o pedido do autuado.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Quanto ao pedido para que as publicações e intimações relativas ao presente feito sejam enviadas em nome e para o endereço profissional do patrono do autuado, ressalto que nada obsta o atendimento de seu pleito e que o órgão competente da Secretaria da Fazenda possa enviar as intimações e demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado. No entanto, observo que o não atendimento da solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que as situações previstas para intimação ou ciência da tramitação dos processos ao contribuinte estão disciplinadas no art. 108 do RPAF/99.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0017/13-1**, lavrado contra **DANONE LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$342.115,00**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 31 de outubro de 2013.

JOSÉ CARLOS BACELAR - PRESIDENTE

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR