

**PROCESSO** - A. I. Nº 206891.0017/13-1  
**RECORRENTE** - DANONE LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0238-02/13  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 08/08/2014

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0198-11/14

**EMENTA:** ICMS. DECADÊNCIA. CTN Art. 150, §4º. Tributo sujeito a lançamento por homologação. Rejeitada por maioria. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA. Lei Complementar nº 87/96. Artigo 13, inciso II § 4º. Inconstitucionalidade não apreciada. Falta de competência do órgão julgador. Artigo 158, I do RPAF. Conceito de custo reduzido aos gastos com matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Inocorrente a alegada ofensa ao artigo 110 do CTN. MULTA DE OFÍCIO. Efeito confiscatório. Impossibilidade de redução na via administrativa. Falta de competência do órgão julgador. Afastada a preliminar de decadência. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto contra a Decisão da 2ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração em referência, lavrado em 26/06/2013, com o objetivo de exigir do ora recorrente crédito tributário no valor histórico de R\$ 342.115,00, em razão da utilização indevida de crédito fiscal, no exercício de 2008, em relação às operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à estabelecida em Lei Complementar, Convênio ou Protocolo.

Após a apresentação da defesa e da prestação das informações fiscais a fase de instrução foi concluída, tendo os autos sido submetidos à apreciação pela 2ª JJF que assim decidiu na assentada de julgamento datada de 31/10/2013.

### 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 tributado 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 arguida 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 C/JF 0239-02/12, C/JF 0266-11/09, C/JF 0012-11/10, C/JF 0231-12/12 C/JF 0289-12/12 e C/JF 0196-12/10.*

*No caso específico do contribuinte autuado, cito como exemplo os Acórdãos nºs: J/JF Nº 0177-05/11; J/JF Nº 0217-01/12; J/JF Nº 0242-04/09; J/JF Nº 0311-04/08; J/JF Nº 0318-03/08 e J/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 íntegro. 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 o autuado 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.*

*Cumprе 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 subseqüentes.*

*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.*

Como é possível constatar da análise do voto condutor do acórdão recorrido acima reproduzido, os membros integrantes da 2ª JF após apreciar os fundamentos de fato e direito arguidos na peça defensiva, afastaram a prejudicial de decadência ao entendimento de que no presente caso, onde não houve recolhimento antecipado do imposto devido, não há como se cogitar da aplicação do quanto disposto no § 4º do artigo 150 do CTN.

No entendimento externado pela Decisão de piso, o prazo para contagem decadencial para a constituição do crédito tributário é aquele previsto no § 5º do artigo 107-B do Código Tributário do Estado da Bahia, combinado com o artigo 173, inciso I, do CTN, qual seja: 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, diante do que, por se tratar de fatos geradores ocorridos no exercício de 2008, o Fisco teria até o dia 31/12/2013 para proceder ao lançamento de ofício em relação àquele exercício.

Quanto ao aspecto material da exigência, baseados na jurisprudência deste órgão julgador, os integrantes da 2ª JF convalidaram os demonstrativos elaborados pela fiscalização, através dos quais os prepostos fazendários procederam à glosa dos créditos apropriados pelo sujeito passivo nas operações interestaduais de transferência, relativamente aos custos com manutenção, energia elétrica, depreciação e outros custos, mantendo integralmente a exigência.

Quanto ao pedido de afastamento da multa de infração aplicada, o órgão julgador de primeira instância se absteve de apreciá-lo em face de falta de previsão legal neste sentido, esclarecendo na oportunidade que o art. 158, do RPAF/99 confere competência às Juntas e Câmaras de julgamento integrantes do CONSEF apenas para apreciar os pedidos de dispensa de multa cominada por descumprimento de obrigação acessória, situação que não se coaduna com a hipótese dos autos.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário, iniciando suas razões de apelo pelo pleito de reconhecimento do transcurso do prazo decadencial para a constituição dos créditos tributários relativos ao período compreendido entre os meses de janeiro a junho de 2008.

Esclarece que o ICMS é um tributo cujo lançamento se dá por homologação e, nesta condição, o prazo de que o Fisco dispõe para convalidar os pagamentos efetuados ou constituir os valores que entenda devidos é de cinco anos contados da ocorrência dos respectivos fatos geradores, tal como determina o § 4º do artigo 150 do CTN.

Aduz que em época própria procedeu à escrituração e lançamento do imposto que entedia devido, recolhendo em favor do erário estadual os valores assim apurados, conforme atestam os documentos de fls. 172 a 188, e que, todavia, decorreram mais de cinco anos sem que o Fisco se manifestasse quanto à adequação dos procedimentos por ele adotados. Diante de tal conduta omissiva por parte do Fisco estadual se deu a homologação dos pagamentos e, por conseguinte, a extinção do crédito tributário.

Em sustentação à sua tese, reproduz a Ementa do julgado proferido pela Primeira Seção do Superior Tribunal – STJ de Justiça nos autos do AgRg nos EREsp 1.199.262/MG, que pacificou o entendimento daquele tribunal no sentido da aplicabilidade do prazo decadencial de que trata o § 4º do artigo 150 do CTN também para os casos de pagamento a menor de ICMS em decorrência de apropriação de crédito fiscal supostamente indevido. Traz a colação ainda diversos excertos extraídos da doutrina especializada acerca da matéria.

No que diz respeito aos aspectos materiais da exigência sustenta o Recorrente, em apertada síntese, a correção dos procedimentos adotados pelos estabelecimentos remetentes das mercadorias, situados nos Estados de São Paulo e Minas Gerais, no que tange à composição da base de cálculo das operações de transferência, os quais se baseiam nas disposições contidas nas Leis nºs 6.374/89 e 6.373/75, Decretos nºs 45.490/00 e 45.080/02, respectivamente e Comunicado CAT nº 05, expedido, em 15/06/2005, nos autos do Processo de Consulta nº 90/2001.

Afirma que o conceito de *custo da mercadoria produzida*, para fins de apuração da base de cálculo do imposto nas operações de transferências interestaduais, constante do texto do §4º do inciso II do artigo 13 da lei Complementar nº 87/96 é exemplificativa, comportando, porquanto, uma interpretação extensiva.

Seguindo esta linha de interpretação, conclui que o entendimento do Fisco baiano no sentido da taxatividade da lista de itens que devem compor a base de cálculo nas operações em comento, vale dizer: matéria prima, produtos intermediários, mão de obra e material de embalagem, não é consentâneo com as normas contábeis em vigor e, por conseguinte, ofende as disposições contidas no artigo 110 do CTN que proíbe a lei tributária de alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado. Cita no mesmo sentido trechos de publicações de autoria de Paulo de Barros Carvalho, bem assim jurisprudência do STJ.

Argumenta que a vedação de utilização integral dos créditos destacados nas notas fiscais de transferência encontra óbice no princípio constitucional da não cumulatividade na medida em que acaba por produzir o efeito da incidência em cascata que o legislador constituinte pretendeu evitar ao estabelecer a regra de compensação do imposto devido em cada operação com o montante cobrado mas que lhes são antecedentes pelo mesmo ou por outro Estado. Reproduz os texto do artigo 155 dos incisos I e II, do § 2º da Constituição Federal e artigos 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96, concluindo que as únicas hipóteses que acarretam a anulação do crédito relativo às operações anteriores são as saídas isentas ou abarcadas pela não incidência.

Defende ainda que a conduta do Fisco baiano afronta o pacto federativo e a tripartição dos poderes de que tratam os artigos 1º e 2º da Carta Magna, na medida em que nega vigência às normas expedidas pelas unidades federadas de origem, bem assim desconsidera a competência exclusiva do Poder Judiciário, em especial ao Supremo Tribunal Federal, para proceder ao controle da constitucionalidade dos atos normativos estaduais.

Arremata que na hipótese de notoriedade de inconstitucionalidade das normas expedidas pelos Estados de São Paulo e Minas Gerais caberia ao Estado da Bahia afastá-la mediante a utilização do meio jurídico adequado, qual seja: a Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADIN, pois, em caso contrário estar-se-á, como de fato está, promovendo por vias transversas o afastamento de ato normativo válido e eficaz, procedimento que não pode ser admitido.

Pugna finalmente pela redução da multa de infração ao patamar de 2% em vista do seu caráter nitidamente confiscatório. Traz a colação jurisprudência dos tribunais pátrios que reconhecem a desproporcionalidade e caráter confiscatório de multas cominadas em lançamentos de ofício.

Instada a se manifestar a PGE/PROFIS opina pelo não provimento do Recurso Voluntário. No entender da procuradora representante não há o que se cogitar de transcurso do prazo decadencial para o lançamento, haja vista que o §4º do artigo 150 do CTN prevê uma hipótese de exceção ao termo *a quo* da contagem de prazo de homologação ali fixado, qual seja: a previsão expressa no de sentido de a lei poder fixar prazo diverso.

Esclarece que na hipótese a Lei estadual que aprovou o Código Tributário do Estado da Bahia se encarregou de definir um prazo distinto daquele previsto no § 4º, estabelecendo como termo inicial para tal expediente o primeiro dia do mês de janeiro do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador.

Afasta as demais razões de direito suscitadas pelo Recorrente ao entendimento de que a definição de base de cálculo é matéria exclusiva de Lei Complementar, sendo notório que, quanto a este particular – crédito nas operações de transferência – a lei Kandir pretendeu minimizar os efeitos da guerra fiscal, reduzindo de forma objetiva o que se deve considerar como custo da mercadoria produzida, não sendo possível promover qualquer alargamento ao conceito ali positivado.

#### **VOTO (Vencido quanto à preliminar de decadência)**

Início a apreciação das razões de apelo pela prejudicial de mérito atinente ao transcurso do prazo decadencial para o Fisco efetuar o lançamento relativamente ao período compreendido entre os meses de janeiro a junho de 2008.

Neste particular, divergindo do posicionamento externado no voto condutor do acórdão recorrido, bem como do opinativo da PGE/PROFIS, entendo assistir razão ao Recorrente.

Da análise do Auto de Infração, cuja ciência ao contribuinte se deu em 04/04/2013 (fl. 07) constato que os prepostos autuantes exigem diferenças de imposto decorrente de crédito apropriado em montante superior ao assegurado pela legislação de regência, relativamente ao período compreendido entre os meses de janeiro a dezembro de 2008.

Tratando-se como se trata o ICMS de imposto sujeito ao lançamento por homologação e levando em conta que o lançamento levado a efeito visa exigir do ora recorrente diferença do tributo que fora recolhido a menor em razão de apropriação indevida de crédito fiscal, o prazo decadencial aplicável é aquele previsto no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional – CTN vale dizer: cinco anos contados a partir da ocorrência do fato gerador.

Como já é do conhecimento deste órgão julgador, o entendimento aqui esposado encontra guarida na uníssona jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, inclusive para os casos de apropriação indevida de crédito fiscal como bem apontou o sujeito passivo em sua peça recursal, pelo que entendo despiciendo expor de forma pormenorizada os fundamentos de direito que o sustentam.

Nestes termos, dou Provimento Parcial ao Recurso Voluntário para reconhecer o perecimento do direito de o Fisco estadual proceder ao lançamento em relação às competências janeiro a junho de 2008, por que à data da ciência do contribuinte acerca da exigência já havia transcorrido o prazo decadencial de cinco anos para tanto.

Vencida quanto à prejudicial de decadência passo a análise das demais questões de mérito.

Da análise dos autos constata-se que a lide gravita em torno da interpretação que deve conferir ao texto §4º do inciso II do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96, vale dizer: quais os gastos, integrantes custo da mercadoria produzida pelos estabelecimentos remetentes, devem compor a base de cálculo do ICMS incidente nas transferências destes produtos ao estabelecimento do Recorrente.

Entende a fiscalização que a lista prevista no referido dispositivo é exaustiva de modo que só devem integrar a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência o valor correspondente às matérias primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e mão de obra.

O Recorrente, por outro lado, defende que a lista é exemplificativa e, nesta condição, deve ser aplicado o conceito de custo advindo da legislação comercial e contábil em vigor.

No meu entendimento, que encontra amparo na uníssona jurisprudência advinda dos Tribunais pátrios, sequer deveria haver incidência do imposto nas operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, pelo simples fato de não ser possível identificar nestas operações o caráter de mercancia, imprescindível à caracterização da hipótese de incidência do ICMS.

Todavia, é inegável que a Lei Complementar nº 87/96, embora não elenque tais operações como hipótese de incidência do tributo, quando trata do elemento material da hipótese de incidência tributária em seu artigo 13, acaba por tipificar, por vias transversas, a incidência do imposto nas operações de transferência.

Assim, para afastar tal exigência, haveria este órgão, necessariamente, de se pronunciar acerca da inconstitucionalidade do mencionado dispositivo legal, procedimento vedado pelo artigo inciso I do artigo 167 do RPAF/BA. Nestas circunstâncias, resta-me decidir a lide a luz da legislação federal e estadual na forma em que estão postas no nosso ordenamento jurídico.

Especificamente para a hipótese de operações de transferência interestaduais de produtos industrializados, como é o caso dos autos, estabelece o inciso II do §4º do mencionado artigo que a base de cálculo deve corresponder *ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento*.

Discordando da linha de interpretação apresentada no Recurso Voluntário, entendo que a lista prevista no disposto legal ora analisado é exaustiva. No meu sentir, visando proteger o pacto federativo no que tange à arrecadação do ICMS, a Lei Kandir reduziu o conceito de custo, advindo da legislação comercial, para determinar e especificar quais parcelas devem compor a base de cálculo do ICMS nestas operações. Com esta medida, quis o legislador complementar estabelecer certo equilíbrio na arrecadação entre os Estados produtores e os destinatários das mercadorias.

Nestes termos, independentemente dos aspectos sobre os quais este órgão está impedido de analisar, considerando que se trata de base de cálculo estabelecida por norma legal provida de competência constitucional para tanto, não vislumbro afronta ao artigo 110 do CTN pelo que deixo de acolher as razões de apelo aduzidas quanto a este particular.

De igual forma, embora sensível ao argumento no sentido de que a manutenção da exigência implica ofensa ao princípio da não cumulatividade, já que, de fato, os estabelecimentos remetentes procederam ao destaque do imposto incidente sobre a base de cálculo estabelecida pela legislação vigente nas unidades Federadas de origem, não vejo meios para acatar a tese recursal a teor do quanto previsto no já citado inciso II do artigo 167 do RPAF.

Ocorre que, no caso dos autos, para concluir pela ofensa ao princípio da não cumulatividade este Conselho haveria de afastar as disposições contidas no parágrafo §4º do inciso II do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96, bem como aquelas previstas na Lei nº 7.014/96 em face da sua incompatibilidade com o princípio constitucional em comento, tarefa esta, cuja competência, como já referido, é exclusiva do Poder Judiciário.

Não se trata aqui, ressalte-se, de conferir a determinada norma uma interpretação conforme a Lei que lhe é hierarquicamente superior e a cujos comandos esta deve guardar obediência, procedimento que, a meu ver, integra o rol das atribuições deste órgão julgador nos termos do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, mas sim de reconhecer e declarar a inconstitucionalidade de disposições, contida em Lei Complementar e Ordinária regularmente promulgadas pelos Poderes Legislativos competentes.



Com base na fundamentação acima exposta, deixo de apreciar o pedido de redução da multa de ofício em face do seu caráter confiscatório.

Ante ao aqui exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário interposto, mantendo em todos os seus termos a Decisão proferida pela 2ª JJF.

#### **VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência)**

Em que pese o conteúdo abrangente da fundamentação, discordo da i.Conselheira quanto à ocorrência da decadência. A infração acusa utilização indevida de crédito fiscal o que implica em recolhimento a menos do ICMS escriturado e recolhido no período mensal de apuração do imposto.

Conforme apreciado na decisão proferida pela 2ª JJF, restou comprovada a omissão de pagamento do ICMS nas aludida infração, não havendo pagamento antecipado e não se pode falar em homologação de pagamento que não foi realizado pelo sujeito passivo.

Neste caso, não se aplica o art. 150, §4º do CTN, tendo em vista que o art. 107-B, §5º fixou prazo para homologação, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, em consonância com a faculdade prevista no art. 150, §4º do CTN.

Dessa forma, com relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2008, o Fisco teria até o dia 31/12/2013 para constituir o lançamento tributário e como o Auto de Infração foi lavrado em 26/06/2013 não se configurou a alegada decadência.

Voto pelo **NÃO PROVIMENTO** do Recurso Voluntário com relação a preliminar de mérito de Decadência.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão 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** Auto de Infração nº **2068910017131**, lavrado contra a **DANONE LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente 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.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Eduardo Ramos de Santana, Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Rosany Nunes de Mello Nascimento, Raísa Catarina Oliveira Alves Fernandes e Alessandra Brandão Barbosa.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de junho de 2014.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

ROSANY NUNES DE MELLO NASCIMENTO - RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Preliminar de decadência)

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - VOTO VENCEDOR  
(Preliminar de decadência)

MARIA HELENA DE MENDONÇA CRUZ - REPR. DA PGE/PROFIS