

**A. I. Nº** - 206891.0021/13-9  
**AUTUADO** - QUÍMICA AMPARO LTDA.  
**AUTUANTES** - MARCOS ANTÔNIO S. CARNEIRO, PAULO CESAR S. BRITO, e EUZIANE  
GOUVEIA DA SILVA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 20.03.2014

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JF Nº 0018-02/14

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTOS AO MESMO TITULAR. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EFETUADAS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE 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. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 08/07/2013, para constituir o crédito tributário no valor histórico de R\$407.282,54, acrescido da multa de 60%, em razão de: INFRAÇÃO 01 – 01.02.23 – Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, no período de janeiro/2008 a dezembro de 2009.

O autuado ao impugnar o lançamento tributário, às folhas 120 a 134, inicialmente registra a tempestividade da defesa e faz um resumo da autuação.

Frisa que o Auto de Infração é improcedente, esclarecendo que após a análise do auto de infração e seus anexos, constatou que o referido documento afronta o princípio da não cumulatividade, preceito constitucional e não opcional a que se sujeitam tanto os entes federativos como os contribuintes, transcrevendo: Artigo 155, § 2.º, I, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988; os artigos 19 e 20 da Lei Complementar nº 87 de 1996, sustentando que o contribuinte pode se creditar sempre que o imposto tiver sido pago na operação anterior, exceto nos casos em que nas operações houver isenção ou de não incidência do imposto, e esta exceção também está prevista no Artigo 155, § 2.º, II da Carta Suprema.

Frisa que, sob qualquer ótica, há de se observar que havendo créditos de operações (ou prestações) provenientes do ICMS efetivamente destacado em documento próprio, lançado e efetivamente pago nas operações anteriores, o creditamento a que o contribuinte faz jus é prerrogativa inafastável, sendo inconstitucionais as leis (complementares ou ordinárias), convênios ou atos administrativos que dispuserem em sentido diverso. Apropriadamente, lembra a Autuada que a Constituição Federal é suprema e que, no ordenamento jurídico, esta jamais poderá ser contrariada, pois está no topo deste. Também cumpre ressaltar que, por proposição do legislador constituinte, o ICMS de forma alguma pode ser cumulativo, e nenhuma lei ou ato infraconstitucional pode alterar este preceito. Desta forma, embora a Constituição Federal outorgue aos Estados e ao Distrito Federal a prerrogativa de arrecadar e gerir o ICMS, estes não

podem, em momento algum e sob nenhuma hipótese, modificar a forma de apuração estabelecida pela carta suprema. E é exatamente o que se observa neste ato que ora a autuada refuta e requer sua anulação.

Ressalta que seguiu as orientações e definições dos atos normativos do Estado de São Paulo e utilizou, como base de cálculo do preço de transferência das notas fiscais, o custo definido e apurado segundo as normas brasileiras de Contabilidade; este o critério eleito pelo Fisco Paulista como correto para base da tributação nas operações de transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimento de mesma titularidade. É o que preconiza a Decisão Normativa CAT – 5, de 15/06/2005.

Destaca que é forçosa a manobra do Estado da Bahia em incluir em seu regulamento que rege e disciplina a arrecadação do ICMS, dispositivos legais segundo os quais o contribuinte não poderá creditar-se integralmente do imposto pago na operação anterior (artigo 93, § 5º, II e artigo 97, VIII, ambos do Decreto 6.284/97), quando supostamente pagos em dissonância ao que dispõe o Artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, por entender tratar-se de parcela excedente àquela fixada em lei complementar, convênio ou protocolo; mesmo que assim exigida pela legislação da unidade federada de origem.

Aduz que o trabalho fiscal ao trazer no bojo do auto de infração manifestações dos Egrégios Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal, favoráveis aos Fiscos autuantes, em matéria, ao seu ver, análoga, entende que, de fato, não o é. Observa que o caso em questão não trata da imposição da base de cálculo, “*o custo da mercadoria produzida*”, pois, conforme disposto no Artigo 146, inciso III, da Constituição Federal, cabe à lei complementar, tanto definir as normas gerais em matéria de tributação como as regras para determinação dos fatos geradores e bases de cálculos. Entretanto, com base neste próprio dispositivo, o Artigo 110, do Código Tributário Nacional, limita o alcance das leis tributárias quando estas pretendam extrapolar e invadir definições, conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado.

Quanto ao julgamento do STF (Acórdão RE 79452 / RS, Relatoria do Ministro Antonio Neder – julgamento em 10.05.1977), também citado pelo agente fiscal no auto de infração sobre matéria supostamente semelhante, os fatos subjacentes àquele processo, melhor se amoldam ao entendimento pelo que qual se perfilhou aquele Tribunal, no sentido de que o artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96, deveria ser interpretado literalmente, não se podendo reduzir ou ampliar o que ali está exposto. Frisa, a hipótese em comento é diversa. A interpretação literal pura ao comando inserto no artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96, ao caso vertente, não se coaduna com a regra do art. 111 e incisos, do CTN, qual elenca situações em que a legislação tributária será interpretada literalmente:

Argui decadência para os fatos geradores anteriores a 09/07/2008.

Em relação a alíquota aplicada, requer que caso persista o lançamento dos créditos previstos no AIIM, requer a Autuada revisão na alíquota aplicada, haja vista ter o Agente Fiscal utilizado a alíquota interna de 17% (dezessete por cento), sendo que, por *supostamente* tratar-se de créditos indevidos oriundos de operação interestadual, com origem em São Paulo, a alíquota correta a ser aplicada para cálculo da referida glosa de créditos é de 7% (sete por cento).

Argumenta que a multa aplicada é inconstitucional, transcrevendo dispositivos da Constituição Federal e jurisprudência sobre o tema.

Ao final, requer:

- a) *Julgar totalmente improcedente o referido AIIM, com o seu consequente arquivamento, vez que se valeu a Autuada, para cálculo dos créditos apurados, de competente base de cálculo qual guarda absoluta consonância com o critério eleito pelo legislador federal (“custo de produção”) – artigo 13, parágrafo 4º, inciso II, da LC nº 87/96. Tal inclusive para se homenagear a segurança jurídica aos contribuintes, evitando-se critérios e conceitos díspares;*
- b) *por amor à retórica, caso prospere o AIIM, seja então reconhecido cumulativamente:*

(i) *desconsideração/expurgado dos cálculos o valor de base de cálculo de R\$ 339.153,74 (trezentos e trinta e nove mil, cento e cinquenta e três reais e setenta e quatro centavos), relativo aos meses de janeiro a junho de 2008, em vista da decadência operada;*

(ii) *em face de se tratar de operações interestaduais com alíquota de 7% (sete por cento), seja este percentual utilizado para cálculo dos valores históricos do tributo exigido;*

(iii) *a inconstitucionalidade da multa aplicada e seu reenquadramento, notadamente pela inexistência de dolo.*

c) *Requer provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos.*

Os autuantes prestaram informação fiscal, fls. 159 a 194, 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 interestaduais) 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), podendo concluir, portanto, que a LEI lhe 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 de 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.”*

No mérito, em relação a alegação de *“Da alegação da legitimidade da base de cálculo do ICMS adotada nas transferências interestaduais e da alegação de impossibilidade de glosa de crédito (PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE) e pugna pela correta interpretação do art. 13, §4º, II da LC 87/96 ao utilizar a legislação da Unidade federada de origem (cita legislação de SP – Decisão Normativa CAT-5).”*, 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.

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 da 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).

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).

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.

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, entre outras informações, que:

*"A Lei Complementar no 87/96, 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, está respaldado na Lei nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, que por sua vez está amparado na Lei Complementar acima indicada, sendo legítima a 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.*

*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 acima).*

*Isso posto, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF, acaso existente), energia, combustível etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.*

*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) *Insumo*
- b) *Mat.Secundário*
- c) *Embalagem*
- d) *Mão-de-obra*
- e) *Depreciação*
- f) *Manutenção*
- g) *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) DEPRECIÇÃO; b) MANUTENÇÃO; e c) 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 desta Auditoria, nada melhor do que verificar o que e como os tribunais administrativos e judiciais têm decidido sobre esta matéria, objeto deste Auto de Infração, na forma a seguir:"*

Em relação a arguição de inconstitucionalidade da legislação do ICMS do Estado da Bahia, alegando ofensa ao princípio da não cumulatividade 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.

No tocante à alegação defensiva de decadência parcial do lançamento tributário, relativo aos fatos gerados ocorridos de janeiro a junho/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.

Observo 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 08/07/2013 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 n.ºs 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.

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 n.º. 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, conforme já dito acima.

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 de outro estado, 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, ou seja, *depreciação, manutenção e outros custos*. 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 à Decisão Normativa CAT-5, de 15/06/2005, expedida pelo Estado de São Paulo, mencionada na peça defensiva, que determina, em evidente arripio a Lei Complementar nº 87/96, a inclusão nos custos de produção de diversas rubricas, para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS quando das transferências interestaduais de produtos fabricados pelo contribuinte entre estabelecimentos da mesma titularidade, entendo que tal instrumento não se adéqua ao preceituado na já mencionada Lei Complementar 87/96, vez que, não pode qualquer unidade da Federação dispor diversamente daquela estipulada expressamente pela Lei Complementar do ICMS.

Em relação a alíquota aplicada, não pode ser acolhido o argumento defensivo, uma vez que, conforme se observa nos demonstrativos fiscais, fls. 14 a 28, não resta dúvida que os autuantes utilizaram a alíquota de 7%, e não 17% como alega o contribuinte autuado. Assim, após apurar o valor do crédito a ser glosado, o seja, o ICMS devido, em razão do Sistema Informatizado de

Emissão de Auto de Infração da SEFAZ/BA, é indicado a alíquota de 17% para efeito de apontar uma base de cálculo no Auto de Infração.

Face ao 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 206891.0021/13-9, lavrado contra **QUÍMICA AMPARO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$407.282,54**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de março de 2014.

FERNANDO ANTONIO BRITO RAÚJO - PRESIDENTE

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA - RELATOR

JOSÉ CARLOS BACELAR - JULGADOR