

**PROCESSO** - A. I. N° 206891.0001/16-2  
**RECORRENTE** - SADIA S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0092-04/16  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 25/11/2016

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0255-11/16

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Operações de transferências interestaduais dos produtos fabricados pelo mesmo titular, entre estabelecimentos da mesma empresa. A base de cálculo é restrita ao custo de produção, assim definido em lei: matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra, nos termos do art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96. Indevido a utilização de créditos fiscais pelo destinatário relativo à aplicação da alíquota interestadual sobre os demais elementos de custo de produção. Rejeitada a prejudicial de mérito do prazo decadencial. Decisão por maioria. Não acolhida as preliminares de nulidades. Decisão não unânime. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, com base no art. 169, I, “b”, do RPAF/BA, contra a Decisão da 4ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração em 06/01/16, exigindo ICMS no valor de R\$2.082.987,59, acrescido da multa de 60% acusando 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. Trata-se de estorno de crédito do ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto, tudo em conformidade com o detalhamento registrado no próprio corpo deste Auto de Infração” (2010).

A 4ª JJF na Decisão proferida (fls. 387/406), inicialmente apreciou a questão prejudicial de mérito da autuação relativo aos fatos geradores ocorridos entre janeiro a dezembro/10, cuja cientificação feita em 13/01/16, que, de acordo com o argumento defensivo, materializou-se a decadência de todos os fatos geradores.

Circunstanciou que no Acórdão JJF nº 0125-04/15, a 4ª JJF julgou Nulo o Auto de Infração 206891.0052/14-0, de 15/12/14, acolhendo a ocorrência de erro material do lançamento, conforme síntese à fl. 398, e interpôs Recurso de Ofício nos termos do art. 169, I, “a”, item 1, do RPAF/BA.

Por meio do Acórdão CJF nº 0290-11/15 de 14/10/15, a 1ª CJF retificou o julgamento da 4ª JJF, manifestando entendimento diverso, ou seja, que o lançamento fiscal padeceu de vício formal e não material, conforme resumo às fls. 399/400 e recomendou a renovação do procedimento fiscal.

Ressaltou que nesta situação o Fisco não poderia mais intimar o contribuinte à apresentar informações e/ou documentos para o fim de apurar a matéria tributável, cabendo à adoção da regra de decadência contida no art. 173, II, do CTN. Recomendou o refazimento do lançamento de ofício, a salvo do vício formal apontado e obedecendo ao disposto no art. 26, II, do RPAF/BA.

E que em cumprimento ao determinado pela 1<sup>a</sup> CJF, os autuantes lavraram o presente lançamento.

Manifestou que embora discorde da Decisão da CJF, por entender que o erro é de cunho material (art. 142 do CTN), a Decisão das Juntas de Julgamento Fiscal é foro administrativo de 1<sup>a</sup> Instância, considera que a Decisão da 2<sup>a</sup> Instância configura coisa julgada, não cabendo mais discutir a natureza jurídica do vício constatado (formal ou material), motivo pelo qual deve ser aplicado o disposto no art. 173, II, do CTN, quanto a prejudicial de mérito de decadência.

Em seguida afastou a nulidade suscitada sob alegação de existir insegurança na constituição da base de cálculo, frente à alíquota lançada de 17% enquanto as operações de transferências submetem-se ao percentual de 7%, fundamentando que a indicação dos dispositivos infringidos (art. 93, § 5º, 94, VIII e 124, do RICMS/97), referem se ao crédito fiscal admitido corretamente calculado e excedente (art. 97, VIII) e o prazo de recolhimento do imposto (art. 124).

Concluiu que o minucioso histórico indicado no Auto de Infração atende o disposto no art. 39, do RPAF/BA e o § 2º do art. 18, do RPAF/BA determina que “não se declarará a nulidade sem prejuízo ou em favor de quem lhe houver dado causa ou se o ato praticado de forma diversa houver atingindo a sua finalidade”.

Afastou ainda a segunda nulidade suscitada sob o argumento de existência de vício material no que diz respeito à determinação da alíquota aplicada de 17%, constante no demonstrativo de débito e impossibilidade de exercer o seu direito de defesa, fundamentando que a descrição dos fatos, a alíquota aplicável à transferência (7% ou 12%), demonstra que por uma limitação técnica do sistema automatizado de emissão de Auto de Infração indica alíquota de 17%, porém o sujeito passivo entendeu e se defendeu do que foi acusado, invocando o § 2º do art. 18, do RPAF/BA.

Passou então à análise do mérito da acusação, ressaltando que a autuação acusa utilização indevida de crédito fiscal, relativo a operações de transferência, cuja base de cálculo é fixada por meio de lei complementar (art. 13, § 4º, II) expurgando das transferências os valores relativos a: energia elétrica, depreciação e outros custos por não ser parte integrante de matéria prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento, tudo conforme demonstrativo de “ESTORNO DE CRÉDITO (fl. 08, 27/29).

Ressalta que a tese do recorrente é que a fiscalização interpreta de forma equivocada o inciso II, § 4º, art. 13, da LC 87/96, considerando apenas parcelas de custo para efeito da constituição da base de cálculo do ICMS incidente nas operações de transferências interestaduais, contrariando o princípio da não cumulatividade do imposto (art. 146, III, “b”).

Destaca que o art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96, estabelece que a base de cálculo nas operações de saídas destinadas ao mesmo titular é o: custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Conclui que a definição da base de cálculo é matéria reservada à Lei Complementar e não pode ser modificada por qualquer lei estadual, para não gerar insegurança jurídica, prejuízo ao pacto federativo e ao princípio da autonomia distrital.

Afirma que no caso concreto, nas operações de transferências de mercadoria entre estabelecimentos fabricantes e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o “custo da mercadoria produzida”, elencado de forma taxativa na LC nº 87/96, qual seja: o somatório da matéria prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra.

Destacou que no que concerne à energia elétrica, o STJ firmou jurisprudência no sentido de que a energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumos, matérias-primas, nem produto intermediários, pois não se incorporam nem são consumidos em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de “bens de uso e consumo” (AgRg no RE 731885; RESP 518656-RS; AG 623105-RJ e AgRg no RE 826689-RJ).

Refutou a interpretação do defendant de que o art. 290, do RIR/99 apresenta os tipos de custo de produção, decorrente da atividade desenvolvida, a exemplo da depreciação, energia elétrica e

outros custos indiretos, que difere do previsto no art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96 que apresenta composição de base de cálculo formada pelos elementos acima identificados.

Finalizou ressaltando que:

*Quanto ao princípio da não cumulatividade trazido pelo defendente para corroborar a tese apresentada em sua impugnação, a própria Lei Complementar nº 87/96, estabelece os critérios como a transferência ocorrerá, diante de toda a sistemática do ICMS e conforme disposições do art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96, reproduzido no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96, e que deve ser cumprido pelo sujeito passivo.*

*Quanto ao alegado direito da utilização do crédito fiscal em sua totalidade destacado nos documentos fiscais, a legislação do ICMS do Estado da Bahia, repetindo a Lei, trata a questão conforme os dispositivos a seguir mencionados e à época dos fatos geradores:*

*Art. 93 - ...*

*§ 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, creditarse 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;*

*Assim, a ação fiscal encontra-se calcada nos dispositivos legais supracitados e em perfeita consonância com os preceitos da não-cumulatividade do ICMS, não tendo tal alegação força para elidir a exigência fiscal.*

*Além do mais, embora nas operações de transferência de mercadoria, apesar da circulação física, não seja observado um negócio jurídico mercantil, não existindo a transmissão de titularidade, tais transferências são consideradas fatos geradores de ICMS, tendo em vista a opção exercida pelo legislador quando da edição da Lei Complementar nº 87/96 (Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular), já que estas transferências interestaduais, e em função da regra matriz do ICMS, traz reflexos tributários aos estados envolvidos no processo de transferência, pois o ciclo econômico se desenvolve parte em um Estado, parte em outro. E este caminho percorrido pela Lei Complementar visa equilibrar a equação do princípio da não-cumulatividade do imposto (débito X crédito).*

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

*Por fim, transcrevo excertos do voto vencedor no Acórdão nº 0432-12/11, prolatado pelo 2º CJF deste CONSEF (trazida pelos fiscais autuantes - fls. 2 verso/3 dos autos) que resume toda a posição deste Colegiado a respeito do tema em debate, Decisão esta de igual teor e proferidas em dezenas de decisões já prolatadas.*

*.....  
O assunto, objeto de dezenas de Acórdãos deste Conselho de Fazenda prolatados em primeira e segunda instância de julgamento, a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 0250-11/09, CJF nº 0251-12/10, CJF nº 0266-11/09 e, mais recentemente, Acórdão CJF nº 0312-11/11, ao qual me reportarei ainda neste voto, é a 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.*

*Da análise dos elementos deste processo, verifico que o ponto fulcral da discussão reside na definição dos conceitos para os quatro elementos que constam no multicitado artigo 13, § 4º, inciso II, da LC 87/96.*

*Assinalo que definição contábil não implica subordinação de parâmetros tributários. Assim, nem sempre a legislação tributária acompanha os preceitos estabelecidos pela Ciência Contábil.*

*Do ponto de vista da Ciência Contábil, as operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos, em tese, não constituiriam hipótese de incidência do ICMS, visto que nestas operações não ocorre transferência*

*de titularidade das mercadorias; porém, considerando-se que o ICMS é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, tributado na origem (em alguns casos, no destino), estas operações são tributadas para promover a partilha do imposto entre os entes tributantes.*

*De igual maneira, ainda que a energia elétrica seja, evidentemente, utilizada em qualquer processo produtivo - e de modo geral na quase totalidade das atividades sociais humanas - e de fato se constitua em um custo contabilmente considerado pela empresa; que, em mesma ótica, sejam também assim contabilmente considerados custos os decorrentes de uso de gás, de água, bem como os gastos com transporte das mercadorias, com o uso de mão de obra terceirizada, com a depreciação de equipamentos e até das instalações físicas da indústria; enfim, considerando-se todos os gastos que uma indústria necessariamente tem para poder fabricar seus produtos, a legislação tributária - no caso específico a Lei Complementar nº 87/96, em obediência ao inciso III do artigo 146 da Constituição da República – essa Lei Complementar segregou, para efeito de composição de base de cálculo do ICMS nas operações de transferências interestaduais, apenas alguns dos custos operacionais que o remetente tem, para realizar suas atividades fabris.*

*Definiu que são quatro elementos. Dentre estes quatro não se inclui energia elétrica, gás, ou água, e nem os demais gastos indevidamente considerados pelo contribuinte autuado. O legislador infra-constitucional assim procurou delimitar a base de cálculo nas operações de transferências, relacionando itens de valores mais relevantes, tributados pelo ICMS (matéria-prima, material secundário e acondicionamento), além da mão-de-obra.*

*Consoante exposto, a Constituição da República, em seu artigo 146, determina que: Constituição da República:*

*Art. 146. ....*

*Por conseguinte, ao contrário do que argumenta o sujeito passivo nos autos deste processo, a interpretação da regra estabelecida no artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, reproduzida no artigo 17, §§º, inciso II, da Lei nº 7.014/96, na mensuração do custo, das operações de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, na apuração da base de cálculo do valor do ICMS, devem ser levados em conta, unicamente, os custos das matérias-primas, dos materiais secundários, da mão-de-obra e do acondicionamento, conforme textualmente dispõe tal Lei Complementar:*

*Portanto e em obediência a LC nominada, devem os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF, energia elétrica, comunicação não serem considerados para efeito de determinação da base de cálculo legal, o que implica na glosa dos respectivos créditos.*

*A respeito da análise feita pelo impugnante quanto a Resp nº 1.109.298/RS, do STJ, diante de tudo ora exposto, entendo que a questão resta superada.*

*Por fim, em relação à Instrução Normativa CAT nº 05/2005, da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, saliento que a sua aplicação se restringe àquela unidade da Federação, não possuindo a citada Instrução Normativa o condão de modificar o previsto na legislação ora discutida e analisada.*

*O defensor ainda contesta a multa aplicada por entender ser seu percentual totalmente abusivo. Não cabe a este foro administrativo a discussão sobre o tema, nos termos do art. 167 do RPAF, além do que a multa aplicada obedece ao quanto disposto na legislação tributária estadual, mas especificamente a Lei nº 7.014/96.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA da autuação.*

No Recurso Voluntário interposto (fls. 417 a 458), o recorrente inicialmente destaca que exerce atividades de cria, abate, comercialização e industrialização de produtos destinados ao mercado interno e externo (carnes e derivados, aves, suínos, bovinos, subprodutos, miudezas e industrialização de rações para consumo da criação animal).

Comenta a lavratura do Auto de Infração nº 206891.0052/14-0, que foi anulado, e refeito o julgamento e a tempestividade do Recurso.

Preliminarmente afirma que os créditos fiscais reportam se ao período de janeiro a dezembro/2010, e foi cientificada em 13/01/2016, ocorrendo decurso de lapso temporal excedente àquele que legitimaria a pretensão do Fisco Estadual segundo previsão do artigo 156, V do CTN, para tributos sujeitos a lançamento por homologação (art. 150, § 4º, do CTN).

Com relação à fundamentação de que a primeira autuação foi anulada por vício formal, o que enseja a reabertura do prazo decadencial (art. 173, II, do CTN), manifesta que a premissa foi de que transferiu produtos não adquiridos de terceiros, invocando a aplicação do critério estabelecido no art. 13, § 4º, I, da LC 87/96 (valor da entrada mais recente), mas se tratava de transferências de produtos fabricados pela própria empresa, o que atrai a aplicação do disposto

no art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96 (elementos de custos de produção) conforme fundamentado no Acórdão CJF Nº 0290-11/15, que ratificou a nulidade decretada pela 1ª Instância.

Entende que restou caracterizado a ocorrência de víncio material “*vinculado a erro na subsunção da norma aplicável ao fato concretamente verificado*” e não de aspecto formal.

Cita doutrinadores, ressalta que o art. 18, §1º do RPAF/BA, indicam a possibilidade de corrigir incorreções e omissões e se tratasse de “víncio formal” não teria sido anulado e sim corrigido.

Discorre sobre a distinção entre anulabilidade (nos casos de víncios formais) e anulação (nas hipóteses de víncios materiais) dos atos administrativos, o que levou a Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF/Ministério da Fazenda) a impedir a aplicação do prazo decadencial prescrito pelo art. 173, II, do CTN, à autuação refeita com nova descrição da infração (Acórdão nº 9101002.146 - 07.12.2015 (fls. 223/241)).

Transcreve textos de doutrinadores, Decisões de Tribunais Superiores (RE 110.357/SP; RE 144.996/SP) e artigos 469 e 504 do CPC/73 e 2015 para reforçar o seu posicionamento de que o erro de lançamento decorre de materialidade e não de formalidade, e deve ser aplicado o disposto no art. 150, § 4º, do CTN. Requer que seja declarado, decaídos os valores lançados.

Suscita a nulidade da autuação sob o argumento de que a indicação dos dispositivos supostamente violados (artigos 93, § 5º, II, 97, VIII, e 124, do RICMS/BA), “*não é possível confirmar com a exatidão necessária as razões descritas no relato da autuação fiscal*”.

Ressalta que a norma supostamente infringida é a do art. 13, § 4º, I, da LC 87/96, que não é citado como fundamento legal e que a autuação parte das premissas de que (i) o creditamento indevido decorre da utilização de base de cálculo em valor superior à estabelecida em lei...; e (ii) operação interestadual de transferência de mercadorias entre estabelecimentos, a maior do que a devida.

Afirma que existe uma indefinição, com a ausência de vinculação entre a fundamentação legal e o relato fático do ato de lançamento tributário, acaba por dificultar a sua defesa.

Também, insegurança na quantificação da base de cálculo, frente à alíquota lançada de 17%, quando as operações de transferências submetem-se ao percentual de 7% e de 12%, o que impossibilita confrontar os cálculos, tornando insegura a autuação, conforme ementa do Acórdão JJF 1.320/99 e JJF 0299-02/12 deste Colegiado. Afirma ter havido ofensa aos arts. 150, I, da CF, 142, do CTN e 18 e 38, do RPAF/BA.

No mérito, reapresenta os argumentos da impugnação inicial, em resumo:

- A) Que a autuação tem como base o art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, restringindo-se aos elementos de custos nominados, mas que com base na teoria contábil, art. 177 da Lei nº 6.404/76, da doutrina e do Pronunciamento Técnico CPC 16 (art. 12), da legislação do IPI (Decreto nº 7.212/10 - art. 226), do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99 - art. 290), deve ser interpretado que os elementos de custos citados são apenas exemplificativos, cabendo a empresa qualificar seus elementos do custo de produção;
- B) A Decisão Normativa CAT nº 5/2005 (fls. 443/446), exarada pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, manifesta entendimento de que o “custo da mercadoria produzida” empregada no art. 13, § 4º, II da LC 87/96 deve ser interpretado como mera indicação dos itens que normalmente integra o custo de produção, como disposto no art. 110 do CTN;
- C) O art. 33 da LC 87/97, prevê o direito de utilizar o crédito fiscal relativo à energia elétrica consumida no processo de industrialização, configurando insumo utilizado na industrialização dos produtos transferidos, conforme laudos técnicos apensados aos autos, o que já foi reconhecido pelo CONSEF conforme ementa do “Processo 0128/01”;
- D) O REsp nº 1.109.298/RS, do STJ, trazida pelos autuantes para embasar a autuação quanto a glosa de créditos no caso concreto não guardam similaridade com a situação e, questão, visto que a glosa se deu em relação ao acréscimo (“plus”) realizado pelo contribuinte e não sobre os

custos incorridos com a produção da mercadoria (situação autuada), e não pode ser invocado como precedente decisório;

- E) O princípio da não cumulatividade do ICMS (art. 155, § 2º, I, da CF/88 e art. 20, da LC nº 87/96) tem como finalidade garantir o amplo creditamento em toda cadeia produtiva, compensando do débito o valor do imposto pago na fase anterior, restringindo o crédito apenas nas hipóteses de isenção ou não incidência. Conclui que não existiu na situação presente as limitações do creditamento do ICMS que foi glosado;
- F) Argumenta que a multa de 60% aplicada se afigura como abusiva, confiscatória, como tem decidido o STF (ADI 1.075-MC/2006), comprometendo o patrimônio do recorrente em detrimento do enriquecimento ilícito do Erário.

Requer o acolhimento da preliminar de mérito de Decadência, da nulidade, da improcedência do lançamento e reconhecimento de que a multa aplicada apresenta natureza confiscatória.

## VOTO

Inicialmente cabe apreciar a prejudicial de mérito de decadência, sob alegação de que só foi científica em 13/01/16 da reclamação de créditos fiscais pertinentes ao exercício de 2010, operacionalizando-se o decurso de lapso temporal para o Fisco efetuar o lançamento, nos termos do art. 156, V do CTN, para tributos sujeitos a lançamento por homologação (art. 150, § 4º, do CTN).

Conforme apreciado na Decisão contida no Acórdão JJF 092-04/16, foi lavrado em 15/12/14 o Auto de Infração nº 206891.0052/14-0, que foi julgado Nulo na primeira instância, conforme Acórdão nº JJF 0125-04/15, fundamentando a ocorrência de erro material, tendo interposto Recurso de Ofício (art. 169, I, “a”, item 1, do RPAF/BA) para uma das Câmaras do CONSEF.

Na Decisão proferida no Acórdão CJF nº 0290-11/15 de 14/10/15, por Decisão unânime, esta 1ª CJF homologou a deliberação pela nulidade, fundamentando que o lançamento fiscal estava eivado de vício formal e não material, e recomendando a renovação do procedimento fiscal.

Constatou que naquela Decisão, foi apreciado que em relação à acusação de utilização de crédito fiscal indevido, decorrente de base de cálculo maior que a estabelecida na legislação, foi indicado na descrição dos fatos, que trata-se de “*transferências de mercadorias que não foram fabricadas pela empresa*” e ao invés de “*produtos fabricados pela empresa*”.

E ainda, que “*conforme a totalidade dos documentos anexados ao Auto de Infração, e exatamente consoante asseverado pelo contribuinte, realizou a auditoria sobre base de cálculo de transferência sobre custo de produção, e não sobre valor de aquisição. Portanto a imputação, embora seja relativa a erro na determinação da base de cálculo do ICMS em operações interestaduais de transferência, não se refere a aquisições*”.

Concluiu que não houve insegurança na determinação da base de cálculo e sim de erro na descrição da complementação da imputação (*transferência de produção e não de adquiridas*), conquanto os demonstrativos relativos à apuração de base de cálculo de operações de transferência são de mercadorias produzidas pela empresa.

Pelo exposto, me coaduno com o posicionamento manifestado no referido Acórdão (CJF nº 0290-11/15) proferido por esta 1ª CJF, de que aquele lançamento era nulo por vício de forma, visto que a base de cálculo da acusação apurada de falta de recolhimento do ICMS em operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa corresponde aos fatos reais, havendo apenas uma complementação inadequada da descrição da imputação, diante da ação fiscal empreendida cujo levantamento fiscal foi feita com a participação da empresa, fornecendo planilhas de custos, documentos e livros fiscais, cujos demonstrativos fiscais foram elaborados e entregues ao contribuinte.

Pelo exposto, cabe a aplicação da regra de decadência prevista no art. 173, II, do CTN, ou seja, o

*“direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extinguir-se após 5 (cinco) anos, contados:... II - da data em que se tornar definitiva a Decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado”.*

Dessa forma, tendo a ação fiscal que culminou na lavratura do AI 206891.0052/14-0 sido concluída no exercício de 2014 e englobe fatos geradores ocorridos no exercício de 2010, não tendo havido Decisão definitiva em razão de nulidade decorrente de vício formal, não se operacionalizou a decadência pretendida, motivo pelo qual, não acolho.

No tocante a nulidade suscitada sob o argumento de que a indicação dos dispositivos violados, 97, VIII, e 124, do RICMS/BA, não possibilita identificar a infração cometida, observo que conforme fundamentado na Decisão proferida pela primeira instância, os dispositivos citados tratam da admissão de crédito fiscal do imposto corretamente calculado (art. 93, § 5º, II); da vedação ao creditamento relativo a entradas relativamente à sua parte excedente prevista no art. 93, §5º (art. 97, VIII) e do prazo de recolhimento do imposto (art. 124, tudo do RICMS/97).

Pelo exposto, como a acusação é de que utilizou crédito fiscal em decorrência da utilização a maior da base de cálculo, os dispositivos citados são pertinentes à infração objeto da autuação.

Além disso, na impugnação e no Recurso da Decisão ora recorrida, o sujeito passivo demonstrou que entendeu e se defendeu do que foi acusado, mesmo porque no campo da descrição dos fatos do Auto de Infração foi indicado o art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, que norteia toda a discussão quanto à constituição da base de cálculo nas operações interestaduais de transferências, que será objeto de apreciação do mérito. Por isso, fica afastada a nulidade pretendida.

Quanto à nulidade suscitada sob o argumento de insegurança na quantificação da base de cálculo, em razão de ter sido indicado nos demonstrativos com aplicação da alíquota de 17%, enquanto que as operações de transferências submetem-se ao percentual de “7% e de 12%”, observo que conforme apreciado na Decisão ora recorrida, os demonstrativos originais gravados na mídia à fl. 7, indica custo unitário correto de acordo com o art. 13, §4º da LC 87/96 e o custo que foi utilizado pela empresa, apurando a diferença da base de cálculo e aplicação da alíquota cabível para cada transferência (7% ou 12%). No momento em que o valor apurado no mês foi transposto para o demonstrativo de débito do Auto de Infração foi indicado alíquota de 17%, porém o valor exigido corresponde exatamente ao que foi apurado na totalização mensal.

Como a empresa apresentou impugnação tecendo detalhes sobre o custo de produção, e procurou demonstrar nas razões de mérito que deveria ser considerado elementos de custo que não foram considerados pela fiscalização, entendo que não ficou caracterizada “contradição e obscuridade nos cálculos fazendários” como afirmou, inexistindo insegurança quanto ao cometimento da infração. Assim sendo, entendo que não ficou caracterizado a existência de qualquer cerceamento ao direito de defesa, motivo pelo qual fica rejeitada a decretação da nulidade pretendida.

No mérito, constato que o recorrente reapresentou os argumentos da impugnação inicial, que já foram apreciados na Decisão proferida pela primeira instância.

Quanto ao argumento de que os elementos de custo previstos no art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, para constituir a base de cálculo nas operações de transferência é apenas exemplificativo, constato que conforme apreciado na Decisão proferida pela 4ª JJF, a Constituição Federal prevê que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributária (art. 146, III, “b”) e no caso a LC 87/96 estabelece no seu art. 13, § 4º, II (art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96) que a base de cálculo do imposto é, na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado pertencente ao mesmo titular é “*o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento*”.

Logo, a definição da base de cálculo é matéria reservada à Lei Complementar, e válida tanto para as operações de transferências para contribuintes instalados neste Estado, como para as

transferências que os mesmos realizarem para estabelecimentos localizados em outros Estados. Por isso, não pode ser acolhido o argumento do entendimento manifestado pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo na Decisão Normativa CAT nº 5/2005, bem como das regras estabelecidas no Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais e resposta do Estado do Paraná.

Com relação à exclusão da base de cálculo do valor concernente à energia elétrica, noto que conforme apreciado na Decisão ora recorrida, o STJ firmou jurisprudência no sentido de que a energia elétrica não configura insumo, matérias-prima, nem produto intermediário, pois não se incorporam nem são consumidos em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de “bens de uso e consumo” (AgRg no RE 731885/2006; RESP 518656-RS/2004; AgRg no AG 623105-RJ/2005; AgRg no RE 826689-RJ/2006).

Assim sendo, mesmo que a LC 87/96 tenha estabelecido no seu art. 33, II, “b” o direito ao crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento quando consumida no processo de industrialização, é assegurado o direito de utilização do crédito, mas a sua aquisição não pode ser computada como elemento de custos indicado no § 4º, II, do art. 13 da LC 87/96, que se restringe ao custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, conforme jurisprudência do CONSEF a exemplo dos Acórdãos CJF 0250-11/09; CJF 0064-11/09; CJF 0081-11/09; CJF 0082-11/10; CJF 0413-12/10; CJF 0266-11/09 e CJF 0377-12/09, o que evidencia o entendimento prevalente nas Decisões proferidas por este Conselho.

Relativamente ao argumento de que a Decisão contida no REsp nº 1.109.298/RS, do STJ, não guardam similaridade com o caso concreto, assiste razão em parte ao recorrente quando referencia que naquele caso o Centro de Distribuição registrava como valor das mercadorias um preço superior ao custo de produção, que não é o caso da situação em questão, porém, aquela Decisão serve de referência no que tange a interpretação dada ao disposto no art. 13, §4º da LC 87/96 no que se refere a constituição da base de cálculo nas operações de transferências, por entender que a definição de base de cálculo do ICMS é matéria reservada a lei complementar (art. 146, III, “a” da CF) e não pode ser modificado por regra estadual.

Quanto à invocação do princípio da não cumulatividade, diante das disposições do art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96, e previsão da utilização do crédito fiscal com base no que foi destacado nos documentos fiscais, observo que o legislador estabeleceu regra limitativa de componentes do custo de produção para estabelecer uma base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferências interestaduais, entre estabelecimentos pertencente ao mesmo titular, promovendo uma partilha entre 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.

Logo, concluo que tendo o estabelecimento industrial situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado nesse Estado da Bahia, incluído valores que não previstos na LC 87/96 (art. 13, §4º, II). Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a estabelecida no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior que o previsto na legislação no estabelecimento remetente e um crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constituiu um crédito fiscal indevido, objeto do estorno, conforme demonstrativo sintético e integral acostados aos autos, em conformidade com o disposto no art. 93, §5º, II c/c art. 97, VIII do RICMS/BA (Decreto nº 6.284/97).

No que tange ao argumento de que a multa aplicada é desproporcional e confiscatória, observo que a multa aplicada de 60% é prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, portanto é legal.

Como se trata de multa aplicada em decorrência de descumprimento de obrigação principal, não compete a este órgão julgador apreciar pedido de dispensa ou redução (art. 158 do RPAF/BA).

Além disso, conforme indicado no Anexo do Demonstrativo do Débito (fls. 4/verso e 5), se atendido as condições estabelecidas no art. 45-A do mencionado diploma legal, a multa aplicada poderá ter redução de até 70%. De certa forma, a depender da atitude tomada pelo

estabelecimento autuado perante a infração que lhe é imputada, pode não haver ônus da multa aplicada, ou ônus menor do que o percentual de 60% grafado no Auto de Infração.

Com relação à alegação de que a multa de caráter confiscatório é constitucional, ressalto que de acordo com o artigo 167, inciso I, do RPAF/BA, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de constitucionalidade da legislação tributária.

Por tudo que foi exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

#### VOTO DIVERGENTE I (Preliminar de decadência)

Discordo do Ilustre Relator, pois entendo que a Decisão proferida no Acórdão CJF nº 0290-11/15 de 14/10/15, representa uma nulidade material, e não meramente formal.

Veja-se que a referida decisão declarou a nulidade da autuação fiscal em razão de haver nítida divergência entre os fatos descritos na autuação fiscal, que se referia à utilização indevida de crédito fiscal nas transferências de mercadorias adquiridas de terceiros (“*mercadorias que não foram fabricadas pela empresa*”), e o quanto apurado pelo Ilustre Auditor Fiscal Autuante, que se referia à utilização indevida de crédito fiscal nas transferências de mercadorias produzidas pela própria empresa, hipótese cuja regra para definição da base de cálculo é totalmente diversa.

*Mas, conforme igualmente vê-se dos autos, há um vício insanável na presente autuação, quando ao utilizar todos os dados relativos à apuração de base de cálculo de operações de transferência de mercadorias produzidas pela empresa, o Fisco, quando complementa a descrição da imputação, afirma tratar-se de mercadorias adquiridas de terceiros.*

*E enquanto para a apuração da base de cálculo em operações de transferências interestaduais relativas a mercadorias adquiridas de terceiros usa-se o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, todavia para a apuração de base de cálculo nas operações de transferências de mercadorias produzidas pela própria empresa são utilizados os quatro elementos previstos no inciso II do §4º do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96:*

*LC 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;*

*Por conseguinte, em verdade é nula a imputação e, em sendo esta a única acusação presente no Auto de Infração, este resta nulo.*

*Porém no espectro jurídico há a nulidade por erro de direito, e a nulidade por vício de forma.*

*Não houve erro de direito, posto que não se cobra outro imposto que não o ICMS, e tanto nos demonstrativos fiscais, quanto na imputação descrita no Auto de Infração, trata-se de acusação de falta de recolhimento do ICMS em operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa.*

*Porém houve vício de forma, porque ao complementar a descrição da imputação o Fisco não indica que trata-se de apuração do custo da mercadoria produzida, e sim indica que tratar-se-ia de valor de mercadoria adquirida, e para cada um dos dois mencionados tipos de operação de transferência a forma da apuração do imposto obedece a determinação legal que deságua em um tipo de cálculo diferente.*

Ou seja, resta claro no Acórdão CJF nº 0290-11/15 que as informações constantes na descrição dos fatos do Auto de Infração nº 206891.0052/14-0 estão divergentes dos fatos concretos verificados no mundo real e que motivaram a autuação fiscal.

Todavia, a referida decisão entende, ao nosso ver equivocadamente, que tal vício não representaria erro de direito, e sim mero vício de forma. Entendeu que não seria erro de direito, pois “*não se cobra outro imposto que não o ICMS e tanto nos demonstrativos fiscais, quanto na imputação*

*descrita no Auto de Infração, trata-se de acusação de falta de recolhimento do ICMS em operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa.”.*

Ora, não é possível acolher tal fundamentação. O fato de se exigir ICMS não elide a possibilidade de erro de direito. Gize-se que ICMS é um imposto que admite diversas hipóteses de incidência diferentes, tais como operação de circulação de mercadoria, importação de mercadoria, prestação de serviço de transporte intermunicipal, prestação de serviços de comunicação, logo, as cobranças a título de ICMS representam a aplicação de diversas normas legais.

No caso do Auto de Infração nº 206891.0052/14-0, a cobrança do ICMS decorreu da seguinte conduta: “*Utilizou indevidamente 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. Trata-se de ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL e decorrência de ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO, de acordo com o detalhamento consignado no próprio corpo deste Auto de Infração*”, logo, são aplicáveis as normas previstas no art. 13, §4º, da LC 87/96:

**§ 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.*

Ressalte-se que o entendimento deste Relator é no sentido da não incidência do ICMS nas operações de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular (seja ela interna ou interestadual), em virtude do entendimento pacificado há anos nos Tribunais Superiores, vide votos divergentes proferidos no Acórdão CJF Nº 0196-11/15 (infração 4) e Acórdão CJF Nº 0194-13/13).

No entanto, em que pese este entendimento, não se pode deixar de analisar as normas referentes à base de cálculo do imposto nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular quando o contribuinte, assume a incidência do imposto na origem, tendo direito, portanto, ao respectivo crédito no destino, como ocorre no caso em análise.

Frise-se que, nada obstante o entendimento do STJ em grau de recurso repetitivo (RESP 1125133/SP) e na Súmula nº 166, o qual é confirmado pelo STF (RE 466526), todos os Fiscos Estaduais continuam a exigir o ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, o que obriga o contribuinte a ingressar com ação judicial para ter reconhecido o seu direito ao não recolhimento do ICMS nessas operações.

Diante disso, nos casos em que o contribuinte prefere não buscar seu direito judicialmente e decide por recolher o ICMS exigido nas operações de transferência interestadual entre estabelecimentos do mesmo titular, há de se analisar as normas aplicáveis quanto à base de cálculo nas transferências (art. 13, §4º da LC 87/96).

Sendo assim, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, a base de cálculo depende da forma como a mercadoria ingressou no estabelecimento remetente, assim, se ela foi adquirida perante terceiros, aplicar-se-á o valor correspondente à entrada mais recente (inciso I), por outro lado, se ela for produzida pelo estabelecimento remetente, a base de cálculo será o custo da mercadoria produzida (inciso II).

Ao se analisar o Auto de Infração que foi julgado Nulo pelo Acórdão CJF nº 0290-11/15, nota-se que a informação equivocada quanto à origem das mercadorias transferidas pelo contribuinte autuado acarreta, consequentemente, na aplicação equivocada da norma legal cabível, configurando-se, assim, nítido erro de direito (equívoco na valoração jurídica dos fatos), conforme jurisprudência do STJ pacificada em âmbito de recursos repetitivos:

**PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO E PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. IPTU. RETIFICAÇÃO DOS DADOS CADASTRAIS DO IMÓVEL. FATO NÃO CONHECIDO POR OCASIÃO DO LANÇAMENTO ANTERIOR (DIFERENÇA DA METRAGEM DO IMÓVEL CONSTANTE DO CADASTRO). RECADASTRAMENTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. REVISÃO DO LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE. ERRO DE FATO. CARACTERIZAÇÃO.**

1. A retificação de dados cadastrais do imóvel, após a constituição do crédito tributário, autoriza a revisão do lançamento pela autoridade administrativa (desde que não extinto o direito potestativo da Fazenda Pública pelo decurso do prazo decadencial), quando decorrer da apreciação de fato não conhecido por ocasião do lançamento anterior, ex vi do disposto no artigo 149, inciso VIII, do CTN.

2. O ato administrativo do lançamento tributário, devidamente notificado ao contribuinte, somente pode ser revisto nas hipóteses enumeradas no artigo 145, do CTN, verbis: "Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I - impugnação do sujeito passivo; II - recurso de ofício; III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149."

3. O artigo 149, do *Codex Tributário*, elenca os casos em que se revela possível a revisão de ofício do lançamento tributário, quais sejam: "Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I - quando a lei assim o determine; II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade; IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte; VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial. Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública."

4. Destarte, a revisão do lançamento tributário, como consectário do poder-dever de autotutela da Administração Tributária, somente pode ser exercido nas hipóteses do artigo 149, do CTN, observado o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário.

5. Assim é que a revisão do lançamento tributário por erro de fato (artigo 149, inciso VIII, do CTN) reclama o desconhecimento de sua existência ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário.

6. Ao revés, **nas hipóteses de erro de direito (equívoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146, do CTN, segundo o qual "a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução".**

7. Nesse segmento, é que a Súmula 227/TFR consolidou o entendimento de que "a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento".

8. A distinção entre o "erro de fato" (que autoriza a revisão do lançamento) e o "erro de direito" (hipótese que inviabiliza a revisão) é enfrentada pela doutrina, verbis: "Enquanto o 'erro de fato' é um problema intranormativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, o 'erro de direito' é vício de feição internormativa, um descompasso entre a norma geral e abstrata e a individual e concreta. Assim constitui 'erro de fato', por exemplo, a contingência de o evento ter ocorrido no território do Município 'X', mas estar consignado como tendo acontecido no Município 'Y' (erro de fato localizado no critério espacial), ou, ainda, quando a base de cálculo registrada para efeito do IPTU foi o valor do imóvel vizinho (erro de fato verificado no elemento quantitativo).'Erro de direito', por sua vez, está configurado, exemplificativamente, quando a autoridade administrativa, em vez de exigir o ITR do proprietário do imóvel rural, entende que o sujeito passivo pode ser o arrendatário, ou quando, ao lavrar o lançamento relativo à contribuição social incidente sobre o lucro, mal interpreta a lei, elaborando seus cálculos com base no faturamento da empresa, ou, ainda, quando a base de cálculo de certo imposto é o valor da operação, acrescido do frete, mas o agente, ao lavrar o ato de lançamento, registra apenas o valor da operação, por assim entender a previsão legal. A distinção entre ambos é sutil, mas incisiva." (Paulo de Barros Carvalho, in "Direito Tributário - Linguagem e Método", 2<sup>a</sup> Ed., Ed. Noeses, São Paulo, 2008, págs.445/446) "O erro de fato ou erro sobre o fato dar-se-ia no plano dos

acontecimentos: dar por ocorrido o que não ocorreu. Valorar fato diverso daquele implicado na controvérsia ou no tema sob inspeção. O erro de direito seria, à sua vez, decorrente da escolha equivocada de um módulo normativo inservível ou não mais aplicável à regência da questão que estivesse sendo juridicamente considerada. Entre nós, os critérios jurídicos (art. 146, do CTN) reiteradamente aplicados pela Administração na feitura de lançamentos têm conteúdo de precedente obrigatório. Significa que tais critérios podem ser alterados em razão de decisão judicial ou administrativa, mas a aplicação dos novos critérios somente pode dar-se em relação aos fatos geradores posteriores à alteração." (Sacha Calmon Navarro Coêlho, in "Curso de Direito Tributário Brasileiro", 10ª Ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2009, pág. 708) "O comando dispõe sobre a apreciação de fato não conhecido ou não provado à época do lançamento anterior. Diz-se que este lançamento teria sido perpetrado com erro de fato, ou seja, defeito que não depende de interpretação normativa para sua verificação. Frise-se que não se trata de qualquer 'fato', mas aquele que não foi considerado por puro desconhecimento de sua existência. Não é, portanto, aquele fato, já de conhecimento do Fisco, em sua inteireza, e, por reputá-lo desrido de relevância, tenha-o deixado de lado, no momento do lançamento. Se o Fisco passa, em momento ulterior, a dar a um fato conhecido uma 'relevância jurídica', a qual não lhe havia dado, em momento pretérito, não será caso de apreciação de fato novo, mas de pura modificação do critério jurídico adotado no lançamento anterior, com fulcro no artigo 146, do CTN, (...). Neste art. 146, do CTN, prevê-se um 'erro' de valoração jurídica do fato (o tal 'erro de direito'), que impõe a modificação quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua ocorrência. Não perca de vista, aliás, que inexiste previsão de erro de direito, entre as hipóteses do art. 149, como causa permissiva de revisão de lançamento anterior." (Eduardo Sabbag, in "Manual de Direito Tributário", 1ª ed., Ed. Saraiva, pág. 707)

9. In casu, restou assente na origem que: "Com relação a declaração de inexigibilidade da cobrança de IPTU progressivo relativo ao exercício de 1998, em decorrência de recadastramento, o bom direito conspира a favor dos contribuintes por duas fortes razões. Primeira, a dívida de IPTU do exercício de 1998 para com o fisco municipal se encontra quitada, subsumindo-se na moldura de ato jurídico perfeito e acabado, desde 13.10.1998, situação não desconstituída, até o momento, por nenhuma decisão judicial. Segunda, afigura-se impossível a revisão do lançamento no ano de 2003, ao argumento de que o imóvel em 1998 teve os dados cadastrais alterados em função do Projeto de Recadastramento Predial, depois de quitada a obrigação tributária no vencimento e dentro do exercício de 1998, pelo contribuinte, por ofensa ao disposto nos artigos 145 e 149, do Código Tribunal Nacional. Considerando que a revisão do lançamento não se deu por erro de fato, mas, por erro de direito, visto que o recadastramento no imóvel foi posterior ao primeiro lançamento no ano de 1998, tendo baseado em dados corretos constantes do cadastro de imóveis do Município, estando o contribuinte notificado e tendo quitado, tempestivamente, o tributo, não se verifica justa causa para a pretensa cobrança de diferença referente a esse exercício." 10. Consecutivamente, verifica-se que o lançamento original reportou-se à área menor do imóvel objeto da tributação, por desconhecimento de sua real metragem, o que ensejou a posterior retificação dos dados cadastrais (e não o recadastramento do imóvel), hipótese que se enquadra no disposto no inciso VIII, do artigo 149, do Codex Tributário, razão pela qual se impõe a reforma do acórdão regional, ante a higidez da revisão do lançamento tributário.

10. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 1130545/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/08/2010, DJe 22/02/2011) (grifamos)

Sendo assim, o vício apontado no Auto de Infração que foi anulado pelo Acórdão CJF nº 0290-11/15, jamais poderia ser interpretado como mero vício de forma, como o foi, uma vez que a equivocada descrição dos fatos implica em alteração na norma jurídica aplicável, o que foi reconhecido pelo próprio Acórdão CJF nº 0290-11/15:

(...) o Fisco não indica que trata-se de apuração do custo da mercadoria produzida, e sim indica que tratar-se-ia de valor de mercadoria adquirida, e para cada um dos dois mencionados tipos de operação de transferência a forma da apuração do imposto obedece a determinação legal que deságua em um tipo de cálculo diferente

Tal situação, ao nosso sentir, representa nítido vício material constante no Auto de Infração nº 2068910023/15-8, o que não se confunde com a nulidade formal prevista no art. 173, II, do CTN.

Veja-se que "O vício de forma existe sempre que na formação ou na declaração da vontade traduzida no ato administrativo foi **preterida alguma formalidade essencial ou que o ato não reveste a forma legal**. Formalidade é, pois, todo o ato ou fato, ainda que meramente ritual, exigido por lei para segurança da formação ou da expressão da vontade de um órgão de uma pessoa coletiva (Marcelo Caetano, Manual de Direito Administrativo, 10a. ed., Tomo I, 1973, Lisboa).

Outrossim, oportunas e insuspeitas, a esse respeito, as conclusões do Mestre Luiz Henrique

Barros de Arruda, grafadas nesses peremptórios termos: "*o lançamento que, embora tenha sido efetuado com atenção aos requisitos de forma e às formalidades requeridas para a sua feitura, ainda assim, quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos, efetivamente não permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada é igualmente nulo por falta de materialização da hipótese de incidência e/ou o ilícito cometido; nessa hipótese, não pode o Fisco invocar em seu benefício o disposto no artigo 173, inciso II, do CTN, aplicável apenas às faltas formais*" (Normas Gerais de Direito Tributário - Lançamento Anulado por Vício Formal - Novo Lançamento - Alcance da Norma - CTN art. 173, II, Antonio Airton Ferreira, disponível em <http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/kj4/normas-gerais-de-direito-tributario-lancamento-anulado-por-vicio-formal-novo-lancamento-alcance-da-norma-ctn-art-173-iidr-antonio-airton-ferreira>) (grifamos)

Diante do exposto, resta claro que a nulidade verificada no Auto de Infração nº 2068910023/15-8 é de cunho material, pois interfere na aplicação da norma legal cabível, bem como representa incerteza quanto à infração que está sendo imputada ao contribuinte, cerceando o seu direito à ampla defesa e ao contraditório.

Face ao exposto, a decisão proferida no Acórdão CJF nº 0290-11/15 deve ser revista para que seja declarada a nulidade material do Auto de Infração nº 2068910023/15-8. E não há que se falar em coisa julgada administrativa em decorrência do Acórdão CJF nº 0290-11/15, uma vez que este é um ato da Administração, que pode ser anulado, revogado, revisado como todos os outros, desde que respeitados os direitos adquiridos, conforme determina a Súmula 473 do Supremo Tribunal Federal:

*STF, SÚMULA 473:*

*A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque dêles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.*

Diante de todo o exposto, dou PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para reconhecer que a nulidade verificada no Auto de Infração nº 2068910023/15-8 foi de cunho material, e não formal, como equivocadamente consta no Acórdão CJF nº 0290-11/15, e, por conseguinte, afasto a aplicação do prazo decadencial previsto no art. 173, II, do CTN, e declaro extinto o crédito tributário exigido no presente Auto de Infração nº 206891.0001/16-2, em razão do advento do prazo de decadência previsto no art. 173, I, do CTN.

**VOTO DISCORDANTE (Preliminar de nulidade)**

Peço *venia* a n Relator para, de ofício, decretar a nulidade quanto à falta de clareza do Auto de Infração, em descompasso com o previsto na legislação.

*Ab initio*, vejo que no corpo do presente Auto de Infração está uma extensa e cansativa reprodução da legislação, de decisões judiciais e até mesmo conclusões e interpretações dúbias e contraditórias quanto ao artigo 13, §4º da LC 87/96. São páginas e mais páginas de estéril reprodução de conclusões que não ajudam em nada a confecção do Auto de Infração.

Por conta disso, entendo que não houve a correta observância de requisitos basilares de clareza e precisão e brevidade inerentes ao Auto de Infração, previstos de forma expressa no art. 39, III do RPAF, que abaixo reproduzo:

*Art. 39. O Auto de Infração conterá:*

*(...)*

*III - a descrição dos fatos considerados infrações de obrigações tributárias principal e acessórias, de forma clara, precisa e sucinta;*

Tenho por certo que a imprecisão do lançamento, com a transcrição de argumentação que não consta em lei, gera mais um obstáculo ao entendimento correto da acusação, do pleno contraditório e, até mesmo, da própria segurança do lançamento, o que faz tal procedimento a

infringir, igualmente, o quanto disposto no artigo 18 do RPAF/BA, a seguir colacionado, *in verbis*:

*Art. 18. São nulos:*

(...)

*IV - o lançamento de ofício:*

*a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;*

Ademais, não é crível que uma exigência fiscal simples e conhecida, com base nº LC 87/96, seja acompanhada de um extenso arrazoado, de argumentação contraditória em alguns pontos com os mais respeitados entendimentos doutrinários e jurisprudência dos Tribunais Superiores pátrios.

Não vejo que tal conduta auxilie no deslinde da questão, eis que tal desrespeita frontalmente princípios tributários, de enorme relevância ao devido processo legal administrativo, trazendo, assim, algumas dúvidas e insegurança para todos os envolvidos neste julgamento.

*Ex positis*, entendo ser NULO o presente Auto de Infração, diante do claro desrespeito aos próprios mandamentos, princípios e garantias fundamentais do Contribuinte previstos também na legislação estadual, insculpidos expressamente nos artigos 2º e 39 do RPAF (v.g. clareza, ampla defesa, legalidade objetiva), bem como diante da simplicidade da exação vergastada, que torna cogente uma mudança de postura da Fiscalização.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à preliminar de decadência, com voto de qualidade do presidente, em decisão não unânime quanto à preliminar de nulidade e, por unanimidade quanto ao mérito, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0001/16-2**, lavrado contra **SADIA S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.082.987,59**, 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: Eduardo Ramos de Santana, Paulo Danilo Reis Lopes e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE I (Preliminar de decadência) – Conselheiros: Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo, Laís de Carvalho Silva e Rodrigo Lauande Pimentel.

VOTO DIVERGENTE II (Preliminar de nulidade) – Conselheiros: Rodrigo Lauande Pimentel.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de outubro de 2016.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

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

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – VOTO DIVERGENTE II  
(Preliminar de nulidade)

PAULA GONÇALVES MORRIS MATOS – REPR. DA PGE/PROFIS