

ttgPROCESSO	- A. I. N° 206891.0025/12-6
RECORRENTE	- COMPANHIA BRASILEIRA DE ALUMÍNIO - CBA
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0146-03/15
ORIGEM	- IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 05/03/2018

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0017-11/18

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fim 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: matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Acolho o posicionamento por parte da PGE sobre a decadência quanto à aplicação do art. 150, §4º do CTN em detrimento do art. 173, I, do mesmo código que defende o entendimento de que o pagamento, mesmo a menor, é o fator determinante da aplicação da referida norma, sendo o ICMS um imposto por homologação, de apuração mensal. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Nesta oportunidade processual se analisa o Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo da relação tributária contra a Decisão proferida pela 3ª JJF, através do Acórdão JJF nº 0146-03/15, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração acima identificado, lavrado em 07/11/2012, sob a imputação de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo, fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida na Lei Complementar nº 87/96, exigindo ICMS no valor de R\$179.730,02, acrescido da multa de 60%, apurada nos meses de janeiro a dezembro de 2007.

O autuado, por meio de advogado legalmente constituído, apresentou peça impugnatória (fls. 149 a 175) e o autuante prestou a informação fiscal de praxe (fls. 293 a 346), seguindo-se a decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal, proferida por unanimidade de votos, dando pela Procedência em Parte do Auto de Infração, na seguinte literalidade:

“O lançamento em discussão refere-se utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem em valor superior ao estabelecido em lei complementar, nos meses de janeiro a dezembro de 2007.

O autuado alega em preliminar de decadência dos valores lançados, sustentando ter decaído o direito de constituir os créditos relativos a fatos ocorridos entre janeiro e dezembro de 2007, uma vez que a ciência da lavratura do Auto de Infração com somente ocorreria em 11/01/13, já decorridos mais de 5 anos. Toma por fundamento o art. 150, §4º, II, do CTN e a jurisprudência do STJ, citando como exemplo, o Acórdão da 1ª Seção do STJ, 973.733/SC e ADI 124/SC, Relator: Min. Joaquim Barbosa e o RE 556664/RS, Relator Min. Gilmar Mendes.

Não acato a preliminar de nulidade suscitada pela defesa, haja vista que, nos termos do art. 173 do CTN, ainda não havia ocorrido a decadência do direito de ser lançado o crédito tributário relativo ao exercício de 2007. O prazo de decadência começa a ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Os valores lançados dizem respeito ao exercício de 2007. O primeiro dia

do exercício seguinte é 1º de janeiro de 2008. Por conseguinte, o lançamento do período em discussão poderia ser feito até 31 de dezembro de 2012.

Ademais, constato nos autos que o procedimento fiscal foi formalizado em 07/11/2012, e o sujeito passivo foi intimado para tomar ciência da autuação em seu endereço constante do CAD-ICMS por meio de “AR” postado em 26/11/2012, fl. 143, cujo recebimento foi recusado por haver se mudado de endereço. Nova intimação foi postada para o endereço do autuado em Recife e recebida no dia 11/01/13, fl. 146.

No tocante ao argumento da defesa de que a científicação do lançamento somente ocorreria em 11/01/2013, entendo que não deve prosperar, haja vista que o marco constitutivo do lançamento ocorre com a formalização da lavratura do Auto de Infração que se deu antes de fruir o prazo decadencial, ou seja, em 07/12/2012. Convém salientar que o sujeito passivo tinha pleno conhecimento do processo fiscalizatório que estava sendo submetido, intimado devidamente que fora para apresentação de documentação fiscal, planilhas de custo de produção, conforme se depreende das comunicações por e-mail acostadas aos autos, fls. 42, 115 a 123. Portanto, não há que se falar em homologação tácita dos débitos apurados relativos a fatos ocorridos em 2007.

O art. 107-A do COTEB, em conformidade com o que prevê o §4º do art. 150, do CTN, determinava o início da contagem do prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte da ocorrência dos fatos geradores. No presente caso a partir de 01/01/2008. Em assim sendo, ele somente se extinguiria em 31/12/2012. O Auto de Infração foi lavrado em 07/11/2012, portanto dentro do prazo legal.

Com o advento da Lei nº 13.199 de 29/11/2014, o art. 107-A do COTEB foi revogado, entretanto, remanesce entendimento tanto da PGE/PROFIS como deste CONSEF, da impossibilidade de sua aplicação retroativa para surtir efeito em relação a fato gerador constituído sob a égide da legislação tributária à época vigente - por se tratar de norma jurídica de natureza material e não procedural - a exemplo das recentes decisões proferidas pelas Câmaras de Julgamento Fiscal nos Acórdãos CJFs Nós 0031-11/15 e 0050-12/15.

Logo, nos termos expendidos fica rejeitada a prejudicial de decadência.

No mérito ao se defender da acusação fiscal, sustentou a legitimidade da inclusão da energia elétrica e gás natural na base cálculo adotada nas transferências interestaduais, objeto da autuação. Manifestou seu entendimento de que os elementos de custos elencados no art. 13, §4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, são meramente exemplificativos. Asseverou que seu entendimento está conformidade com a definição da Norma Contábil de Custos e mencionou que a legislação do Estado de São Paulo determina que a base de cálculo nas transferências interestaduais corresponde os custos com a produção industrial, conforme se verifica da Decisão Normativa CAT nº 05/2005.

Depois de explicar a importância da energia elétrica juntamente com a bauxita em seu processo industrial eletrolítico para a obtenção do alumínio, afirmou ser irrefutável que a energia elétrica, bem como o gás natural devem ser considerados como materiais secundários, que também são denominados como materiais intermediários, essenciais ao seu processo produtivo.

Ao autuantes, sob o fundamento de que os itens arrolados no levantamento fiscal que tiveram seus créditos fiscais glosados nas transferências interestaduais realizadas pelo autuado no exercício de 2007 não constam expressamente no art. 13, §4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, mantiveram a autuação. Asseverou que cumprindo imperativo a Lei Complementar fixou e definiu a base de cálculo nas transferências interestaduais fixação, listando os elementos de composição do valor tributável para efeito de ICMS, elegendo os elementos de custos de produção que devem ser somados para se encontrar a base de cálculo.

O processo foi dado como instruído e na sessão de julgamento com base na sustentação do representante do autuado da participação da energia elétrica no processo produtivo decidiu-se pela conversão dos autos em diligência para que os autuantes incluíssem no levantamento fiscal os valores relativos aos gastos com energia elétrica e gás consumidos diretamente no processo produtivo.

Tendo em vista que depois de diversos pedidos de diligências à Infaz de Origem para que os autuantes ou Auditor estranho incluíssem na base cálculo das transferências interestaduais não se logrou êxito, esta Junta de julgamento deliberou converter os autos em diligência à ASTEC para que diligente designado procedesse a inclusão dos valores relativos aos gastos com energia elétrica na base de cálculo das operações de transferências interestaduais objeto da autuação.

O diligente apresentou o resultado da diligência, consoante Parecer ASTEC nº 032/15, fls. 527 a 529, que de acordo com o novo demonstrativo de débito refeito, fl. 531, reduziu o valor do débito para R\$175.478,23.

Intimado a tomar ciência do resultado da diligência o autuado reconheceu a inclusão dos gastos com energia elétrica na base cálculo das transferências interestaduais, reiterou seu quanto à decadência, pugnou pela inclusão na base de cálculo também dos gastos com gás e manteve seu pedido pela improcedência.

Os autuantes se manifestaram concordando com o resultado da diligência.

Quanto ao argumento de que se deve aplicar no presente processo o entendimento da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo por meio da Decisão Normativa CAT-5, de 15/06/2005, entendo que não assiste razão ao sujeito passivo, haja vista que se trata de um ato normativo, considerado como norma complementar, nos termos do art. 100, inciso I do Código Tributário Nacional - CTN.

É patente que as normas complementares e a legislação tributária estadual devem estrita obediência às regras estabelecidas na Constituição Federal e à Lei Complementar (LC 87/96) e, considerando que são taxativos os elementos constitutivos da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, previstos na mencionada Lei Complementar, os Estados e o contribuinte não podem deixar de aplicar o que foi estabelecido na referida lei. Neste caso, a Decisão Normativa CAT-5, citada pelo defendant, é inaplicável ao presente caso. Eis que se de norma infraconstitucional, e não se pode ignorar a Lei Complementar, alterando o seu conteúdo no sentido de flexibilizar a sua aplicação.

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

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;

A deliberação, no presente caso, da inclusão dos gastos com energia elétrica na base de cálculo nas transferências interestaduais deveu-se ao fato de restar evidenciado nos autos da intrínseca e essencial participação da energia elétrica no processo eletrolítico de produção do alumínio sem a qual é impossível a transformação do alumina em alumínio. Ao contrário da participação do gás natural e dos demais itens glosados, cujo pleito de inclusão na base cálculo deixou de ser atendido, haja vista a sua participação indireta e não decisiva na fabricação do alumínio.

Destaco que a matéria objeto deste Auto de Infração já foi pacificada por inúmeras decisões das Câmaras deste CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJF Nº 0351-12/13, CJF Nº 0404-11/13, CJF Nº 0493-13/13 e CJF Nº 0231-12/12. Assim, me alinho com as decisões das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nas quais foi apresentada a conclusão de que a base de cálculo nas transferências interestaduais de produtos fabricados pelo remetente deve se limitar ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento nos termos do art. 13, §4º, inciso II, da LC Nº 87/96.

Constatou que a exigência fiscal remanescente 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, tendo em vista restar apurado que o estabelecimento remetente proporcionou ao destinatário (autuado) um crédito fiscal a ser utilizado, maior do que o previsto na legislação, configurando-se um crédito fiscal indevido de acordo com o disposto no art. 93, §5º, II c/c art. 97, inciso VIII do RICMS-BA/97.

Nestes termos, acato o resultado da revisão na forma solicitada por esta Junta e concluo pela subsistência parcial da autuação no valor de R\$175.478,22, consoante com demonstrativo de débito, fl. 531.

Quanto à multa e acréscimos legais decorrentes da autuação, que foram objeto de contestação pelo autuado, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento espontâneo do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado corretamente o percentual de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso VII, alínea "a" da Lei 7.014/96.

Ressalto que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem a competência para apreciação de pedido de dispensa ou redução da multa por infração de obrigação principal, haja vista que esta competência é da Câmara Superior deste CONSEF, consoante o art. 159, do RPAF-BA/99.

No tocante ao pleito do patrono do impugnante para que as intimações e notificações sejam enviadas aos cuidados do Dr. Otto Cristovam Sobral, inscrito na OAB/RJ, sob o nº 146.539, no seu endereço profissional situado na Rua Sete de Setembro, 54, 3º andar, Centro o Rio de Janeiro - CEP - 20.050-009, nada tenho a opor que a Secretaria do CONSEF assim proceda. Entretanto, que eventual não atendimento a esta solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que as situações previstas para intimação ou ciência da tramitação dos processos ao contribuinte estão disciplinadas no art. 108 do RPAF-BA/99.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.”

Inconformado com a decisão proferida, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário (fls. 580 a 610), através do qual, inicialmente, teceu breve histórico acerca da autuação, dizendo que, através do Auto de Infração combatido, pretendeu a fiscalização glosar créditos e exigir multa por entender que algumas parcelas que compuseram a base de cálculo de mercadorias recebidas em transferências interestaduais pela Impugnante não se enquadravam no conceito de custo de produção.

Assim, a fiscalização glosou da base de cálculo estabelecida pela filial da ora Recorrente, localizada no Estado de São Paulo, diversas parcelas que compunham o custo da mercadoria – Energia elétrica, Gás, Despesas gerais de Fábrica e Depreciação.

Após sessão de julgamento realizada em 29 de julho de 2013, a 3^a Junta de Julgamento decidiu converter o julgamento em diligência, para que o auditor fiscal autuante ou auditor fiscal estranho ao feito intimasse o contribuinte a apresentar planilha de custos do período fiscalizado, identificando e discriminando mensalmente os custos com materiais secundários não contemplados no levantamento fiscal e, ato contínuo, elaborasse “Demonstrativo de Preço Unitário com expurgo cfe. LC 87/96” e de “Estorno de Crédito – Custo de Transferência Fábricas”, incluindo no custo de produção informado pela empresa os valores relativos aos materiais secundários e os gastos com energia elétrica e gás, consumidos diretamente no processo produtivo.

Em atendimento à determinação contida no item “1”, os auditores fiscais Autuantes sugeriram que os julgadores atentassem inicialmente para a questão da decadência, a qual, segundo eles, deveria ser superada antes de se fazer qualquer reformulação dos cálculos, aduzindo, ademais, que as informações solicitadas pela Junta já constavam dos autos, havendo apenas uma diferença de nomenclatura, sugerindo a intimação da empresa para manifestar-se sobre este aspecto.

Tempestivamente o Recorrente manifestou-se acerca das considerações tecidas pelos auditores fiscais, explicitando de forma clara, mês a mês, por produto, os custos com materiais secundários não contemplados no levantamento fiscal, apresentando demonstrativos correlatos e reiterando as razões da Impugnação e pleiteando o reconhecimento da decadência evidenciada nos autos e a improcedência do Auto de Infração.

Na sequência, os auditores fiscais manifestaram-se mais uma vez, ainda sem cumprir a expressa determinação dos ilustres julgadores, e apresentando aleatoriamente um julgado proferido em outro processo contra o ora Recorrente, bem como tecendo considerações acerca da Instrução Normativa nº 052/2013, para, por fim, requerer a procedência do Auto de Infração.

Novamente intimado, o Recorrente apresentou as razões quanto ao julgado de 1^a Instância acostados pelos auditores, bem como as peculiaridades do processo produtivo do alumínio em detrimento da previsão da Instrução Normativa citada, reiterando a improcedência do Auto de Infração sob comento.

Posteriormente, esta C. JJF, em decisão proferida em 26.02.2014, à luz dos esclarecimentos colacionados aos autos, determinou nova conversão em diligência para que, enfim, fossem atendidas as determinações anteriores para elaboração de novos quadros demonstrativos com a inclusão dos custos de energia elétrica incorridos.

Entretanto, naquela oportunidade, os Fiscais autuantes novamente colacionaram acórdãos de realidades fáticas díspares, impropérios técnicos em caixa alta e negrito, concluindo, lamentavelmente, pela recusa de realizar o determinado por esta Colenda Câmara.

Por tal razão, foi determinada a distribuição dos autos a Auditor Fiscal estranho ao feito, o qual, cumprindo a determinação, procedeu a elaboração de novos quadros demonstrativos, retificando o valor autuado de R\$179.730,02 para R\$175.210,13.

Devidamente intimada, a ora Recorrente apresentou manifestação, destacando que muito embora incluídos os custos da energia elétrica, os cálculos formulados em sede de diligência ainda não refletiam todos os valores incorridos no processo, que são utilizados para composição do custo unitário, à luz da legislação contábil, a qual trata do assunto, reiterando os termos da Impugnação.

Em sequência, o Recorrente arguiu, preliminarmente, a decadência dos débitos relativos a fatos geradores ocorridos em 2007, destacando que, conforme se infere, a partir da análise dos demonstrativos que compõem o Auto de Infração, os créditos que a fiscalização pretendeu glosar através da Infração referem-se a fatos geradores ocorridos entre janeiro e dezembro de 2007, enquanto foi científica da autuação em janeiro de 2013, daí encontrando-se decaídos os períodos anteriores a janeiro de 2008.

Frisou que a 3^a IJF proferiu entendimento adotando o disposto no artigo 173 do CTN, conforme se verifica no trecho do acórdão recorrido a seguir transrito.

Aduziu que, como cediço, o ICMS é uma espécie de tributo que se sujeita ao lançamento por homologação, em relação ao qual a legislação tributária atribui ao sujeito passivo o dever de apurar e antecipar o pagamento do tributo, sem prévio exame da autoridade administrativa, operando-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa, nos termos do art. 150 do Código Tributário Nacional, que reza:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.”

É o próprio art. 150, do Código Tributário Nacional, em seu §4º, que estabelece o prazo a ser respeitado pela autoridade fazendária para a homologação do procedimento de constituição do crédito tributário empreendido pelo contribuinte e o respectivo pagamento.

“Art. 150(...)

(...)

§4º Se a lei não fixar prazo à homologação, 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.”

Proseguiu, sustentando que, diante dos dispositivos normativos citados, verificava-se que o lançamento constitui atividade à qual está obrigada a autoridade administrativa até mesmo nos casos de lançamento por homologação, haja vista que a legislação tributária lhe confere o poder-dever de revisar as declarações prestadas pelos contribuintes, promovendo lançamento de ofício caso detecte a realização de auto-lançamento a menor.

Alegou que o Fisco está adstrito a limites temporais para a efetivação de lançamento suplementar, tendo em vista que as situações jurídicas não podem se perpetuar no tempo, sob pena de afronta ao princípio constitucional da segurança jurídica.

Salientou que, observando-se a própria lógica intrínseca da apuração do ICMS, o Fisco Estadual homologa todos os procedimentos de apuração do imposto (créditos apropriados e débitos destacados) para a posterior verificação da correção do saldo credor ou do saldo devedor apurado.

Tal interpretação é a única compatível com o disposto no art. 24 da Lei Complementar nº 87/1996, que dispõe ser a obrigação tributária do imposto estadual liquidada pela compensação ou mediante pagamento em dinheiro.

Disse ser claramente percebido, face o teor dos dispositivos legais antes colacionados, salvo se comprovada ocorrência de dolo, fraude ou simulação, **o que não ocorreu com o Recorrente**, ACÓRDÃO CJF Nº 0017-11/18

que a Fazenda Pública, nos casos relativos aos denominados “*lançamentos por homologação*”, deve manifestar-se expressamente acerca do procedimento de apuração efetuado pelo contribuinte, ou seja, homologar, no período de cinco anos, contado a partir da ocorrência do fato jurídico-tributário, sob pena de, expirado tal prazo, considerar-se extinto o respectivo crédito tributário.

Em razão das notas fiscais terem sido regularmente escrituradas com crédito do imposto nos livros próprios e o tributo decorrente da apuração devidamente recolhido, os fatos já se encontravam disponíveis para a homologação do Fisco desde a sua ocorrência, sendo inaplicável à hipótese o prazo previsto no art. 173 do CTN, sendo que qualquer outra interpretação tornaria o disposto no art. 150, anteriormente invocado, letra morta com relação à apuração do imposto estadual.

Assegurou o Recorrente ser pacífica a aplicação do disposto no art. 150, § 4º, conforme reiterada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, tendo reproduzido ementas de julgamentos de Agravos Regimentais como suporte de sua tese.

Ademais, aduziu que a constituição do crédito se dá com o lançamento e que o refazimento da autuação ensejaria um novo lançamento, repisando que a autoridade administrativa deveria constituir o crédito tributário no prazo de 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador, sob pena de operar a extinção do crédito tributário, nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN, afigurando-se improcedentes todas as cobranças efetuadas no Auto de Infração ora combatido que se refiram a fatos geradores realizados no ano de 2007, porquanto tais recolhimentos já se encontravam tacitamente homologados quando efetivado o malsinado lançamento fiscal.

O Recorrente salientou que o prazo decadencial, no caso em questão, não se regeria pelo inciso I do artigo 173 do CTN, tendo em vista que não ocorreu dolo, fraude ou simulação, na medida em que recolheu todo o imposto que entendia devido, esclarecendo, também, a inaplicabilidade do disposto no Código Tributário da Bahia, por estar em dissonância com o disposto na regra matriz do ICMS, ressaltando que foi publicada no Diário Oficial do Estado da Bahia, de 29 e 30/11/2014, a Lei nº 13.199, de 28 de novembro de 2014, a qual, por força do seu artigo 8º, revogou os dispositivos do COTEB que versavam sobre decadência, razão pela qual o prazo de cinco anos para constituição do crédito, anteriormente iniciado no primeiro dia do exercício financeiro seguinte, passou a ser computado a partir da data da ocorrência do fato gerador.

Concluiu afirmando que a contagem prevista utilizando o primeiro dia do exercício subsequente não deve prevalecer seja por conta da revogação do disposto no COTEB, ou, ainda que se considerasse tal regramento, por conta da incongruência de tal dispositivo no ordenamento pátrio, devendo ser aplicada a contagem do prazo decadencial prevista no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

Requeru a reforma do acórdão de 1ª Instância com o reconhecimento da decadência sobre o período objeto do Auto de Infração.

Adentrando ao mérito, o sujeito passivo alegou a legitimidade da base de cálculo adotada nas transferências interestaduais, esclarecendo ser o cerne da discussão a natureza taxativa ou exemplificativa dos elementos do custo mencionados no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/1996, sob qual reproduziu.

Sustentou ter a Lei Complementar estabelecido a base de cálculo como sendo o custo da mercadoria produzida e não parte do custo, portanto, a menção a “assim entendida a soma” tem apenas natureza exemplificativa das parcelas mais comuns a serem adicionadas.

Aduziu que, além da interpretação gramatical única na qual se alicerça a interpretação almejada pela fiscalização, é necessária a consideração dos aspectos sistemáticos e teleológicos, que, no seu entender, conduzem à consideração do dispositivo como meramente exemplificativo.

Mencionou que, primeiramente, o custo é conceito expresso pela contabilidade, englobando “*todos os custos diretos (material, mão de obra e outros) e indiretos (gastos gerais de fabricação) necessários para colocar o item em condições de venda*”. Assim, através de critérios estabelecidos pela ciência contábil, envolvendo mecanismos de apropriação direta e rateio, o conceito de custo busca identificar o real valor econômico da mercadoria produzida, a partir do qual será formado o seu preço de venda.

Asseverou que, por ser um instituto de direito privado, a legislação tributária jamais poderia alterar seu conteúdo exclusivamente para fins tributários, sob pena de ofender o disposto no art. 110 do Código Tributário Nacional, concluindo ser ilegal modificar um conceito de forma a atender interesses de arrecadação fiscal.

Destacou que o legislador apenas elencou os elementos usualmente mais relevantes do custo, de modo a estabelecer um parâmetro básico para fins fiscais, com a efetiva indicação dos elementos de mais fácil identificação, e não poderia proceder de forma distinta, pois, do contrário, a legislação fiscal passaria a obrigar, para todas as empresas que realizassem transferência de produção, a possuir contabilidade de custos integrada, conceituando custo com a mercadoria produzida nos termos da Norma de Procedimento Contábil (NPC) 2, do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON, mas precisamente os itens 8 e 11, que dispõem sobre a composição de custo.

Ressaltou que a citada NPC 2 determina ser a base de cálculo nas transferências interestaduais correspondente a todos os custos com a produção industrial, tal como se extrai da Decisão Normativa CAT nº 5/2005, cujo teor transcreveu parcialmente.

Especificamente sobre a decisão hostilizada, disse não merecer qualquer reparo, porquanto o disposto no artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº estadual 87/96 não deve ser interpretado restritivamente.

Daí, consignou que o conceito de custo de produção encontra-se devidamente definido, não podendo ser alterado pela legislação tributária, por disposição expressa do citado artigo 110 do Código Tributário Nacional e que restou comprovada a observância da correta base de cálculo nas transferências efetuadas ao seu estabelecimento no Estado da Bahia, apresentando-se espúrio o procedimento fiscal de glosa dos créditos de ICMS decorrentes desta operação no ano-calendário de 2007, sob o fundamento de que a base de base de cálculo utilizada não observou os ditames da Lei Complementar nº 87/96.

Requeru o cancelamento do Auto de Infração, por entender que a base de cálculo adotada nas operações interestaduais que resultaram na entrada de mercadoria no Estado da Bahia encontrava-se em consonância com a Lei Complementar nº 87/96, bem como com a legislação de regência do Estado de São Paulo.

Prosseguiu, afirmou que, mesmo se adotada a interpretação restritiva do disposto na Lei Complementar, chamava atenção para o fato de que o Auto de Infração glosou inclusive produtos que nitidamente são enquadrados como materiais secundários, tais como: energia elétrica, soda cáustica, cal virgem, floculantes, pasta anôdica, gás natural e caldeira/óleo consumidos no setor de produção.

Teceu considerações sobre a utilização dos citados materiais secundários no processo produtivo, visando demonstrar a importância de cada item e esclarecendo a formação do custo efetivo dos produtos por ela produzidos, bem como do ramo de atividade.

Informou que o detalhamento deste processo se encontra minuciosamente explicado no relatório anexado, o qual foi extraído do site da Associação Brasileira de Alumínio – ABAL (Doc. 05).

De outra parte, demonstrou a função dos materiais secundários que a fiscalização pretendeu afastar do custo de produção da empresa, tendo o auditor fiscal excluído do custo todo o valor

gasto pela impugnante com os materiais-secundários, quais sejam, energia elétrica, gás, bem como despesas gerais de fábrica e depreciação.

De igual sorte, a respeito das Despesas Gerais de Fábrica e Depreciação, entendeu o Recorrente que não poderiam ter sido excluídos do custo de produção.

Por fim, aduziu que os gastos referentes à manutenção e leasing se relacionam com a produção e se apresentam necessários para manter a operação do maquinário que substituiu a mão-de-obra humana pela mão-de-obra tecnológica, posto que se trata de uma empresa muito automatizada.

Concluiu, pedindo que fosse conhecido e provido o Recurso Voluntário, reformando-se a decisão hostilizada, para julgar totalmente improcedente o Auto de Infração.

VOTO

Consoante minuciosamente relatado, nesta oportunidade, analisa-se as razões recursais do contribuinte, com o pleito de reformar a Decisão de 1ª Instância, que julgou procedente em parte o Auto de Infração supra identificado, relativo à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias, com base de cálculo superior ao custo de produção, correspondente ao somatório dos itens matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra, conforme estabelecido na Lei Complementar nº 87/96.

Na espécie concreta versada, o crédito fiscal que se pretende constituir se refere à sua utilização em montante superior ao devido, porquanto está sendo exigido ICMS em razão de utilização indevida de crédito fiscal, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade Federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, especificamente no art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, norma esta reproduzida na Lei nº 7.014/96, que trata do ICMS no Estado da Bahia, no seu art. 17, § 7º, II, como também no art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, assim entendida como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, apresentando-se 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.

Estudando atentamente a proceduralidade, observo que, como preliminar, o sujeito passivo invoca a aplicação do instituto da decadência.

De plano, analisando a prejudicial de mérito aventada na defesa inicial, e repisada no Recurso Voluntário, quando o Recorrente requereu que a defesa inicial formalizada tivesse seus fundamentos reconhecidos em sede recursal.

Válido destacar que os fatos geradores estão compreendidos entre 31/01/2007 a 31/12/2007, enquanto a lavratura do Auto de Infração ocorreu em 07/11/2012 e o contribuinte tomou ciência da autuação em 13/01/2013, consoante demonstrado às fls.144 e 145.

Pois bem.

Data venia do Julgador de piso, por ser o ICMS um imposto de natureza homologatória, de apuração mensal, inquestionável que o prazo decadencial adotado deve ser o disposto no art. 150, §4º do CTN, e não o do art. 173, I, valendo a reprodução do dispositivo legal aplicável:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento

e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

O entendimento exarado no voto do Julgador de primeiro grau, não acatando a decadência nos moldes do art. 150, §4º do CTN, sob o fundamento de que o marco constitutivo do lançamento ocorre com a formalização da lavratura do Auto de Infração que se deu antes de fruir o prazo decadencial, ou seja, em 07/12/2012, não merece chancela.

Assim é que defendeu a JJF que o art. 107-A do COTEB, em conformidade com o que prevê o §4º do art. 150, do CTN, determinava o início da contagem do prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte da ocorrência dos fatos geradores, sendo no presente caso a partir de 01/01/2008, somente se extinguindo em 31/12/2012. O Auto de Infração foi lavrado em 07/11/2012, portanto, segundo o 1º grau, dentro do prazo legal.

Objetivamente, constata-se que a ciência da Recorrente se deu tão somente em 13/01/2013, ou seja, cinco anos após os fatos que ensejaram o presente Auto de Infração.

Ora, dúvidas inexistem de que a fluência do prazo decadencial se interrompe somente após a regular intimação do sujeito passivo, de modo que os créditos lançados e referentes a fatos geradores ocorridos anteriormente a 13/01/2013 foram abarcados pela decadência prevista no art. 150, §4º do CTN, o que implica na extinção do crédito tributário, consoante determina o inciso V do art. 156 do CTN.

Destaque-se ser esse o posicionamento atual adotado pela Procuradora do Estado em julgados desta natureza.

Com efeito, ocorreu a lavratura de Auto de Infração em tempo limite, incorrendo tal procedimento fiscal naquela máxima jurídica consagrada no brocardo “*Dormientibus non succurrit jus*”, isto é, o direito não socorre aos que dormem ou negligenciam em seu uso ou defesa.

A par disso, a douta Procuradoria Geral do Estado da Bahia, em Incidente de Uniformização, entendeu pela aplicação do art. 150, § 4º do CTN quando houvesse comprovação de pagamento, em montante inferior, ao das operações declaradas. Veja-se:

“6. Incidente de uniformização nº PGE 2016.194710-0

Entendimento firmado: Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, §4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

Ressalva: O entendimento firmado deve ser aplicado apenas aos fatos geradores ocorridos posteriormente a 12/06/2008, data em que editada a Súmula Vinculante nº 08 pelo STF. Antes desta data, como não havia provimento judicial definitivo e vinculante acerca da questão, não dispunha a Administração de substrato jurídico que lhe autorizasse negar aplicação à norma do art. 107-B, §5º, do COTEB, então válida, vigente e eficaz.”

Ressalte-se que, em se tratando de recolhimento a menor, há que se reconhecer que houve pagamento do imposto, porém em valor menor que o devido.

Para que não restem dúvidas quanto ao pagamento efetuado a menor, vale reproduzir trecho do voto de primeiro grau, onde o julgador de piso afirma que, na própria informação fiscal, o autuante informa que: “*O demonstrativo referente à infração apurada (fls. 06 a 20), as vias das notas fiscais (fls. 21 a 432), o demonstrativo de ICMS Antecipação Tributária (fls. 433 a 439), as vias dos DAEs de recolhimento (fls. 440 a 553) e os comprovantes de recolhimento, Sistema INC (fls. 554 a 578), comprovam que houve recolhimento a menos em relação às notas fiscais de fls. 21 a 432 do PAF.”*

Por amor ao debate, e louvando o avanço de posicionamento por parte da PGE sobre a matéria da decadência quanto à aplicação do art. 150, §4º do CTN em detrimento do art. 173, I do mesmo código, defendo o entendimento de que o pagamento, por si só do ICMS, não é o fator

determinante da aplicação da referida norma.

Evitando delongas desnecessárias, por fim, repita-se que sendo o ICMS um imposto por homologação, de apuração mensal, condicionar a aplicação do art. 150, §4º ao pagamento seria desconsiderar a própria natureza de tal tributo.

Em conclusão, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, acatando a prejudicial de decadência, acarretando a Improcedência total do Auto de Infração em análise.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0025/12-6**, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE ALUMÍNIO - CBA**.

Sala das Sessões do CONSEF, 31 de janeiro de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE - RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. PGE/PROFIS