

PROCESSO	- A. I. Nº 206891.0024/08-1
RECORRENTE	- ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A. (CIMENTO NASSAU)
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JF nº 0343-04/08
ORIGEM	- IFEP COMÉRCIO
INTERNET	- 14/05/2009

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0073-12/09

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À 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, conforme definido na legislação tributária em vigor: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração caracterizada. Não comprovadas as inconsistências alegadas na defesa. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 4ª JF que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, o qual foi lavrado para cobrar ICMS, no valor de R\$437.348,22, em virtude de 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.

O autuado apresentou defesa e, preliminarmente, suscitou a nulidade do lançamento, alegando que a ação fiscal foi desenvolvida por autoridade incompetente e que havia ausência de materialidade da infração. No mérito, afirmou que o demonstrativo de custo elaborado pela fiscalização não atendia aos requisitos legais, uma vez que não foi identificado o custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, nos termos do art. 13, § 4º, inc. II, da LC Nº 87/96. Sustentou que o custo total extraído do livro Razão Analítico, dividido pela quantidade produzida, não refletia a realidade dos fatos e era incompatível com a sistemática legal. Questionou a multa aplicada. Citou doutrina e jurisprudência.

Na informação fiscal, os autuantes explicaram a autuação, rebateram os argumentos trazidos na defesa e, ao final, mantiveram a autuação em sua totalidade.

Na Decisão recorrida, o ilustre relator afastou a preliminar de nulidade, sob o argumento de que não houve extrapolação da territorialidade, uma vez que a aplicação da LC Nº 87/96 é extensiva a todos os estabelecimentos localizados no território nacional. Explicou que na situação em tela foram aplicadas as regras contidas no art. 13, § 4º, II da LC Nº 87/96, o que conferiu legitimidade à ação fiscal. Ressaltou que não houve inobservância do princípio da não-cumulatividade.

No mérito, o Auto de Infração foi julgado procedente, pois considerou a Primeira Instância que o custo apurado pela fiscalização englobava apenas os previstos na lei, quais sejam: matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra. Também foi ressaltado que na apuração do imposto foi incluído o valor do ICMS à alíquota de origem, conforme demonstrativos às fls. 13 a 25. Destacou o relator que o levantamento fiscal foi baseado em dados extraídos de documentos

fornecidos por estabelecimento da empresa e, além disso, na defesa não foi indicado erro ou inconsistência nos cálculos realizados.

Inconformado com a Decisão proferida pela primeira instância, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário, onde alega que a Decisão recorrida merece ser reformada.

Após efetuar uma descrição dos fatos ocorridos desde a autuação até a Decisão de primeira instância, o recorrente afirma que questões relevantes para a elucidação da lide não foram enfrentadas pela primeira instância. Diz que a fundamentação utilizada pelo relator para negar o pedido feito na defesa contém ilegalidade e inconstitucionalidade. Transcreve o voto proferido em primeira instância.

O recorrente suscita a nulidade do lançamento, pois entende que o fisco baiano não tem competência para fiscalizar as operações ocorridas fora do seu espaço territorial. Diz que o caso em tela trata de ICMS normal e, diferentemente do que ocorre nas hipóteses de substituição tributária, qualquer ação fiscal só poderia ser realizada por iniciativa do Estado de Sergipe, já que se algum tributo viesse a ser devido ao Estado da Bahia, necessariamente, implicaria recolhimento indevido ao Estado de Sergipe, passível, portanto, de restituição ou de ressarcimento.

Afirma que o Diário, o Razão, o Balanço Patrimonial e as demais demonstrações financeiras informam o custo total das mercadorias produzidas, que compreende, além da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, outros custos tais como depreciação, exaustão, transporte, encargos financeiros, etc., os quais não integram o conceito de custo previsto no art. 13, § 4º, II, da LC Nº 87/96, cujo teor transcreveu. Saliencia que a fiscalização considerou o custo total das mercadorias produzidas e, por conseguinte, encontrou diferença de valores inexistentes, conforme diz que ficou provado nos autos.

Sustenta que a fiscalização, para efeito de comparação dos custos, tomou como parâmetro os valores tributáveis declarados nas notas fiscais e, portanto, a base de cálculo utilizada pela fiscalização estava equivocada, já que contemplava as despesas de frete e o próprio ICMS. Reitera que, por imperativo legal, a base de cálculo é o custo da mercadoria produzida: a soma da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Diz que, para efeito de comparação, as parcelas referentes ao frete e ao ICMS devem ser excluídas do valor tributável, conforme exemplos numéricos que dá e a Nota Fiscal nº 46185 que acosta à fl. 255.

Alega que os créditos fiscais em questão foram glosados sem que houvesse qualquer previsão legal para tanto, o que diz ter violado o disposto no inc. I do art. 150 da Constituição Federal. Aduz que a Lei Estadual nº 7.014/96 regula o estorno de crédito, mas não a glosa de crédito, conforme o previsto nos artigos 30, incisos I, II, III e IV, e 31, parágrafo único, da referida lei. Diz que, se fosse o caso, o valor a ser glosado seria parte do crédito, e não da sua totalidade.

Afirma que o procedimento adotado pela fiscalização também violou o princípio da não-cumulatividade, previsto no art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal. Diz que, se houve pagamento de ICMS na operação anterior, então tem que haver o direito ao correspondente crédito fiscal para efeito de compensação com o imposto devido na operação posterior que vier a promover. Diz que a legitimidade do direito do crédito está condicionada à existência de operação anterior tributada pelo ICMS, sendo que a fundamentação do julgado reconhece que houve pagamento do imposto na operação anterior para o Estado de Sergipe. Discorre sobre a não-cumulatividade, cita doutrina e transcreve dispositivos da Constituição Federal e da LC Nº 87/96.

Diz que o lançamento tributário se reveste de requisitos materiais, cuja inobservância o torna nulo de pleno direito. Afirma que, sendo o lançamento tributário uma atividade privativa da autoridade administrativa, não cabe ao julgador dar seqüência à cobrança parcial. Para embasar suas assertivas, transcreve doutrina.

Aduz que a Constituição Federal assegura que o crédito fiscal do imposto é no montante do que fora cobrado na operação anterior e, nesse aspecto, não tem o dispositivo constitucional cunho sugestivo ou recomendatório. Frisa que, se a operação anterior foi tributada, o crédito fiscal é uma consequência inexorável. Destaca que não há como se sustentar a validade do lançamento tributário em apreço, pois está desprovido de materialidade e, portanto, é nulo.

O recorrente afirma que, em razão da natureza da infração, a multa de 60% é excessiva, desproporcional e não é razoável. Destaca que a multa, no percentual de 60%, atinge a propriedade e afeta o patrimônio da fonte produtora, caracterizando um verdadeiro confisco, o que é vedado pela Constituição Federal. Menciona que, no âmbito do direito privado, as multas por descumprimento de obrigação não ultrapassa 2% do seu objeto. Transcreve dispositivos legais, doutrina e jurisprudência, tudo para respaldar suas alegações.

Ao finalizar seu arrazoado, o recorrente pede que o Recurso Voluntário seja Provido, para que, mediante nova Decisão, seja declarada a nulidade do lançamento e a insubsistência do Auto de Infração.

Ao exarar o Parecer de fl. 260, a ilustre representante da PGE/PROFIS afirma que o fato de o processo de fiscalização ter ocorrido no estabelecimento localizado no Estado de Sergipe não é razão para a nulidade do lançamento, já que seu resultado se refere ao ICMS devido à Bahia.

Diz que a apuração do custo de produção se dá conforme previsto na LC Nº 87/96, que estabelece as regras gerais de ICMS, exatamente para dirimir divergências entre as leis estaduais. Afirma que a Lei Estadual nº 7.014/96 está fundamentada na citada Lei Complementar e, portanto, é aplicável e exequível. Aduz que o crédito fiscal glosado seria utilizado frente ao Estado da Bahia, motivo pelo qual o recorrente deveria se submeter às regras ditadas por este Estado que suportará o ônus do crédito. Ao finalizar, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Trata o presente Recurso Voluntário da Decisão de Primeira Instância que julgou procedente o Auto de Infração em epígrafe, o qual foi lavrado para cobrar ICMS em virtude da 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.

O recorrente alegou que questões relevantes não foram apreciadas pela primeira instância. Discordo dessa alegação recursal, pois todas as questões suscitadas na defesa foram apreciadas, com a devida fundamentação, pelo ilustre relator em seu voto. A Decisão proferida pela primeira instância não contém omissão e, portanto, fica afastada essa alegação recursal.

Suscitou o recorrente a nulidade do Auto de Infração alegando que o fisco baiano não teria competência para fiscalizar operações ocorridas no Estado de Sergipe. Não acolho essa preliminar, pois não houve a alegada extrapolação de competência, uma vez que a ação fiscal que redundou na lavratura do Auto de Infração em epígrafe era referente ao estabelecimento localizado na Bahia. Apenas para saber qual foi o custo de produção da mercadoria recebida em transferência pelo estabelecimento baiano, a fiscalização utilizou dados fornecidos pelo estabelecimento localizado no Estado de Sergipe.

Não há como prosperar a alegação recursal de que, na apuração do custo da mercadoria produzida, a fiscalização tenha incluído valores referentes à depreciação, exaustão, transporte, encargos financeiros, etc. Os demonstrativos acostados ao processo provam que os autuantes apenas consideraram os custos previstos no art. 13, § 4º, II, da LC Nº 87/96, quais sejam: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Após extrair esses valores da contabilidade do estabelecimento localizado no Estado de Sergipe, os auditores incluíram o valor do ICMS e, em seguida, efetuaram o confronto do montante apurado com o valor consignado nas

notas fiscais de transferências para a Bahia. Desse confronto ficou evidenciado que o valor empregado nas transferências listadas na autuação era superior ao previsto no art. 13, § 4º, II, da LC Nº 87/96, e, em consequência, acertadamente, foi glosada a parcela que excedia ao previsto nesse dispositivo da referida Lei Complementar.

Considerando que o ICMS já integra a base de cálculo do próprio imposto (art. 13, § 1º, da LC nº 87/96), os autuantes incluíram o imposto estadual no valor da base de cálculo da transferência realizada com destino à Bahia, conforme se pode ver nos demonstrativos acostados ao processo (fls. 13 a 25). Correto o procedimento dos autuantes.

No exemplo numérico citado no Recurso Voluntário, o raciocínio empregado pelo recorrente está equivocado, pois nele não foi confrontado o custo de produção previsto na LC Nº 87/96 (a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento) com a base de cálculo utilizada na transferência. No seu exemplo, o recorrente partiu da base de cálculo consignada na nota fiscal para chegar ao custo de produção, todavia o caminho a ser feito era o contrário: partir dos elementos que compõem o custo de produção para se chegar ao valor da base de cálculo que deveria ter sido adotada na transferência daquela mercadoria. Dessa forma, a Nota Fiscal nº 46185, acostada à fl. 255, é uma comprovação do acerto da ação fiscal, pois nela a base de cálculo do ICMS está em valor superior ao máximo previsto no art. 13, § 4º, II, da LC Nº 87/96.

Os argumentos recursais pertinentes à previsão legal para a glosa de créditos não merece acolhimento, pois o direito à apropriação de crédito fiscal possui limites previstos em lei. No caso em tela, a Lei Complementar 87/96, no seu art. 13, § 4º, II, estabelece qual o valor da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa e, em consequência, do crédito a ser utilizado pelo estabelecimento destinatário. Dessa forma, o valor do crédito fiscal utilizado a maior deve ser glosado, ao teor do disposto no § 5º do art. 93 do RICMS-BA, que só admite a apropriação do crédito fiscal em valor corretamente calculado. No caso em tela, o imposto glosado foi apenas o que excedeu ao previsto na legislação.

Não vislumbro violação ao princípio da não-cumulatividade no presente lançamento tributário, já que o direito ao crédito fiscal foi respeitado, dentro da limitação imposta pela LC Nº 87/96. Apesar da abalizada argumentação trazida pelo recorrente, não cabe a este órgão julgador administrativo, ao teor do disposto no art. 167, inc. I, do RPAF/99, apreciar questão da constitucionalidade dessa limitação legal.

O recorrente faz alusão à ausência de requisitos materiais do lançamento, porém observo que o Auto de Infração está revestido de todos os requisitos previstos na legislação tributária aplicável ao caso, não havendo, assim, razão para a decretação de sua nulidade. Quanto à alegada impossibilidade técnica de se decidir pela procedência parcial de lançamentos tributários, discordo de seu posicionamento e saliento que se trata de um argumento trazido aos autos em tese.

O fato descrito no Auto de Infração está materialmente comprovado no demonstrativo de fls. 13 a 25, onde o custo de produção da mercadoria foi confrontado com o valor da base de cálculo da transferência interestadual consignado em cada nota fiscal listada na autuação. Esse demonstrativo deixa claro que o recorrente recebeu mercadoria em transferência com base de cálculo superior à fixada no art. 13, § 4º, II, da LC Nº 87/96, tendo se apropriado do crédito fiscal destacado nas notas fiscais. Conforme foi explicado na Decisão recorrida, os valores da matéria-prima, material secundário e embalagem foram extraídos do Razão (fls. 44/46) e o valor da mão-de-obra foi obtido da DIRPJ (fls. 48/54), tudo do estabelecimento remetente da mercadoria localizado no Estado de Sergipe.

O amparo legal para o lançamento está no artigo 13, § 4º, II, da LC Nº 87/96, e no artigo 17, § 8º, II, da Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96. Comungando com o entendimento externado pelos

autuantes, pelo relator da Decisão recorrida e com reiteradas decisões deste CONSEF, considero que a interpretação desses dispositivos legais deve ser feita de forma mais restritiva ou literal. Corroborando esse entendimento, transcrevo a seguir trecho de voto proferido nesta 2ª CJF, pelo Conselheiro Tolstói Seara Nolasco, relativamente ao Auto de Infração nº 206891.0006/07-5, que tratava de idêntica matéria:

[...]

*No mérito, o lançamento centra-se na glosa ou estorno de parte dos créditos fiscais, nas operações de transferências interestaduais de produtos industrializados, por afronta às disposições do art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, norma reproduzida no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96 e no art. 56, inc. V, letra “b”, do RICMS/97. O recorrente sustenta que o conceito de custo de produção, derivado da legislação, não é taxativo e sim exemplificativo, citando, a título de exemplo o Parecer CAT 05/05, do Estado de São Paulo, defendendo que o custo, e, em decorrência, o valor de transferência, deve abarcar todos os custos da produção industrial, pertinentes a cada atividade.*

*Na linha oposta, os auditores fiscais autuantes e a Decisão de 1ª Instância, interpretam os dispositivos mencionados de forma restritiva.*

*Filio-me a linha de interpretação restritiva. Primeiro por considerar que as parcelas correspondentes ao custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra, pela sua dimensão aberta, originária da ciência contábil, deve partir dos fins a que objetiva a lei do ICMS, que por ser tributo de competência estadual, tem a repartição da carga tributária, nas operações interestaduais, dividida entre os Estados produtores e Estados destinatários das mercadorias. Há que se privilegiar o aspecto teleológico da norma. Nessa linha de entendimento, em raciocínio analógico, observa-se que a fixação das alíquotas, nas operações interestaduais, são, em regra, de valor inferior às estabelecidas para as operações internas, considerando que a repartição do imposto deve aquinhoar o Estado de destino com a maior parcela. Nesse mesmo sentido, interpretamos que o conceito de custo de produção, para fins de transferência, deve ser restritivo, para abarcar tão-somente aquelas parcelas diretamente afetadas ao processo de produção industrial. Por matérias-primas, os produtos diretamente incorporados ao produto final; por materiais secundários aqueles que participam diretamente do processo produtivo, como elemento indispensável, sem se agregar do produto final; por mão-obra, aquela afetada diretamente ao processo de produção; e, por material de acondicionamento tão-somente os itens utilizados na embalagem das mercadorias que saírem da área de produção. Ressalto que a energia elétrica, a depender do processo produtivo, poderá ser matéria-prima, a exemplo da eletrólise, ou material secundário, na condição de insumo indispensável à produção industrial, que enseja direito ao crédito fiscal. O conceito de custo de produção, no ICMS, portanto, deve estar alinhado a uma interpretação teleológica que demonstra a sua vinculação a razões de política tributária, conforme foi ressaltado na Decisão exarada pelo Supremo Tribunal Federal, no RE 79452/RS.*

*Nessa mesma linha de inteligência, adotando-se a interpretação gramatical ou literal, se a vontade do legislador fosse a preconizada pelo recorrido, o texto da lei deveria se limitar, por exemplo, às expressões “custo das mercadorias produzidas” ou “custo de produção industrial”, sem descer a detalhes quanto aos componentes do custo, conforme fez a LC 87/96 e a norma estadual baiana. É de se concluir, portanto, seja através da interpretação teleológica, seja através da hermenêutica textual, que o conceito de custo industrial não pode admitir ampliação, sob pena, inclusive, de ferir o pacto federativo, cláusula pétrea da nossa Constituição, pois cada Estado fixaria na sua legislação o conceito de custo que lhe fosse mais conveniente e interessante para fins de aumentar a sua arrecadação tributária. Inaplicável, portanto ao Estado da Bahia o Parecer CAT 05/05, de São Paulo.*

*Com isso não quero dizer que a apuração dos custos efetuada pela empresa esteja incorreta do ponto de vista da ciência contábil. Não é isso. No caso em exame, a legislação não altera o conceito contábil. Apenas para fins de fixação da tributação na origem e no destino das mercadorias, estabelece uma base de cálculo própria, no Estado de origem, albergando tão-somente os componentes previstos no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, devendo os outros componentes do custo industrial serem integrados nas operações subsequentes, a se realizarem no Estado de destino das transferências, cabendo a este o recebimento do imposto sobre estas parcelas.*

[...]

Por fim, quanto à multa indicada na autuação, no percentual de 60%, não há reparo a fazer na Decisão recorrida, pois a pena indicada no Auto de Infração é a prevista na alínea “a” do inciso II do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 para a irregularidade que foi apurada, não cabendo a este órgão julgador administrativo apreciar aspectos referentes à constitucionalidade da legislação tributária estadual, ao teor do disposto no inciso I do artigo 167 do RPAF/99. Ademais, como foi bem salientado na Decisão recorrida, a referida multa poderá ter o seu percentual reduzido, a depender

da data do pagamento do Auto de Infração, nos termos dos artigos 45 e 45-A, da Lei nº 7.014/96.

Em face do acima exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter inalterada a Decisão recorrida.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0024/08-1**, lavrado contra **ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A. (CIMENTOS NASSAU)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$437.348,22**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 01 de abril de 2009.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

ANA CAROLINA ISABELLA MOREIRA – REPR. DA PGE/PROFIS