

PROCESSO	- A. I. N° 206891.0029/08-3
RECORRENTE	- ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A. (CIMENTO NASSAU)
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0367-04/08
ORIGEM	- IFEP COMÉRCIO
INTERNET	- 01/07/2009

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0168-12/09

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 da Junta de Julgamento. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 4ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para cobrar ICMS, no valor de R\$594.122,41, mais multa, em virtude 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, convênio ou protocolo. Período de referência: janeiro a dezembro de 2004.

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, contestou o critério de apuração do imposto adotado pela fiscalização afirmando que os autuantes incorreram em equívoco quanto à compreensão da matéria tributável e que o lançamento se baseou numa presunção, havendo inclusive violação ao princípio da não-cumulatividade do ICMS. Sustentou também o caráter confiscatório da multa aplicada. Fez transcrições de doutrina e jurisprudência. Prestada informação fiscal pelos autuantes foi o processo distribuído para a 4ª Junta de Julgamento que ao decidir a lide exarou o voto pela procedência da autuação, afastando inicialmente as nulidades conforme fundamentação abaixo transcrita.

“O autuado suscitou a nulidade do Auto de Infração, sob argumentos de incompetência da autoridade lançadora e cometimento de erros no tocante à matéria tributável, bem como pela negação de direito assegurado na Constituição Federal.

Com relação ao primeiro argumento, de que a fiscalização exerceu procedimento de fiscalização em outro estado, extrapolou seu espaço territorial, verifico que o estabelecimento autuado localizado no Estado da Bahia comercializa mercadorias produzidas no Estado de Sergipe no seu estabelecimento matriz. Para aferir se base de cálculo das operações de transferências realizadas entre os estabelecimentos do mesmo titular encontravam-se em conformidade com o estabelecido em Lei Complementar, à fiscalização requisitou e fez uso de dados contidos na contabilidade do estabelecimento matriz localizado no Estado de Sergipe. Como a aplicação da Lei Complementar é extensiva a todos os estabelecimentos localizados no território nacional, entendo que o procedimento fiscal é legal, não configurando extrapolamento de territorialidade.

Da mesma forma não pode ser acatada a nulidade pretendida sob argumento de ausência de materialidade, entendida como evento ocorrido fora do espaço territorial (âmbito de validade), tendo em vista que a ação fiscal empreendida com base nas normas do Estado da Bahia, estão amparadas pela Constituição Federal (art. 155, § 2º, XII, “i” e 146, III, “a”) que estabeleceu competências aos Estados para instituir o ICMS e o disposto no art. 146, III, “a” do mesmo diploma legal, determina que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais, em relação aos fatos geradores, base de cálculo e contribuinte. Na situação presente foram aplicadas as regras previstas no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar (LC) 87/96, em consonância com a Lei Estadual (7.014/96), cujas regras são aplicáveis em todo território nacional, o que confere legitimidade à ação fiscal.

Com relação à nulidade pretendida sob alegação de que a exigência fiscal vai de encontro ao princípio não cumulativo do ICMS, entendo que em se tratando de divergência de entendimento quanto à constituição da base de cálculo, trata-se do mérito e será apreciado oportunamente neste voto. Mesmo assim, entendo que tendo a Lei Complementar estabelecido critério para apuração da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, caso haja cumprimento da norma, o débito gerado pelo estabelecimento localizado no Estado de origem corresponde ao crédito no estabelecimento de destino, não ocorrendo quebra do princípio da não cumulatividade. Portanto, não pode ser acatada a tese de que débito gerado em operação de transferência feita com base de cálculo superior a estabelecida em Lei, venha assegurar crédito no estabelecimento destinatário em obediência ao citado princípio, motivo pelo qual não acato a pretensão do autuado.

A Junta de Julgamento Fiscal também afastou o argumento relacionado à imposição da multa nos seguintes termos:

“No que tange ao argumento de que a multa aplicada é desproporcional, confiscatória e abusiva, observo que a multa aplicada de 60% é prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, portanto é legal. Além disso, conforme indicado no Anexo do Demonstrativo do Débito (fl. 7), se atendido as condições estabelecidas no art. 45-A do mencionado diploma legal, a multa aplicada poderá ter redução de até 100%. 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 inconstitucional, ressalto que de acordo com o artigo 167, inciso I, do RPAF/BA (Decreto 7.629/99), não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual.

Convém ressaltar ainda, que de acordo com o art. 159 do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), poderá ser requerida à Câmara Superior do CONSEF a dispensa ou redução de multa por infração de obrigação principal ao apelo de equidade, se acompanhado da comprovação do pagamento do principal, acréscimos e se atendidas as condições lá estabelecidas”.

Ao ingressar nas questões de mérito o julgador de 1º grau externou seu convencimento pela Procedência da autuação se valendo dos fundamentos a seguir reproduzidos:

“No mérito o Auto de Infração exige ICMS a título de utilização indevida, face aplicação de base de cálculo superior à prevista em lei complementar.

Com relação à alegação defensiva de que a fiscalização cometeu equívocos, não excluiu do valor constante de cada nota fiscal, os valores de frete e do próprio ICMS para determinar o valor do custo da mercadoria produzida, e que o custo apurado através das demonstrações financeiras, não corresponde ao custo parcial, engloba outros componentes como exaustão, depreciação, amortização, não pode ser acatado, tendo em vista que conforme esclarecido na informação fiscal:

- 1) *O demonstrativo juntado à fl. 28 consolida valores relativos à matéria-prima, material secundário, embalagens (acondicionamento), extraídos do livro Razão (fls. 29/33), e valor da mão-de-obra (custo de pessoal e encargos sociais) informado na DIPJ (fls. 34/41);*
- 2) *Apurado o custo de produção unitário, confrontaram com a base de cálculo consignada em cada nota fiscal de transferência (fls. 13/26), determinando a diferença entre o valor previsto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 e o que foi tomado a mais de acordo com o demonstrativo ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, aplicando a alíquota interestadual prevista na legislação sobre a diferença apurada, para calcular o valor do crédito utilizado a mais que o que seria de direito.*

Pelo exposto, não acato as alegações defensivas, tendo em vista que ao contrário do que foi afirmado, o custo apurado pela fiscalização não engloba outros componentes (exaustão, depreciação, amortização, frete), como argumentado e sim limitado aos previstos na lei (matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra).

Da mesma forma, a contabilização dos insumos é feita sem a inclusão do ICMS, e na apuração do imposto foi incluído o valor do ICMS à alíquota de origem, ao contrário do que foi afirmado na defesa, conforme consta nos demonstrativos às fls. 13 a 26.

Ressalto que o levantamento fiscal baseou-se em dados contidos em documentos fornecidos pelo estabelecimento da empresa, e na defesa não foram indicadas inconsistências nos cálculo e sim de forma genérica alegado que foram incluídos valores indevidos. Conforme disposto nos arts. 123 e 142 do RPAF/BA (Dec. 7.629/99) e assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do lançamento, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações.

Também não foi juntado qualquer prova de que no custo médio de produção apurado pela fiscalização por unidade de saco de cimento, estava incluso parcela de frete, e em se tratando de provar fato controverso que o recorrente dispõe, tendo recebido os demonstrativos elaborados pela fiscalização junto com o Auto de Infração, deveria carrear ao processo, provas capazes de elidir a acusação, e como isso não ocorreu, importa em veracidade da acusação.

Quanto ao argumento de que o demonstrativo de custo elaborado pela fiscalização, não atende aos requisitos legais, por não ter identificado o custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não pode ser acatado, tendo em vista que conforme apreciado anteriormente, a fiscalização na apuração do custo ateve-se apenas a estes elementos de custo registrado na contabilidade do estabelecimento remetente, em conformidade com o disposto no art. 13, § 4º, II da LC 87/96. Como o próprio titular registrou na sua contabilidade os valores dos custos, cabe a ele indicar possíveis inconsistências no levantamento fiscal, ou apresentar a planilha de custo de produção para demonstrar os valores reais.

Além disso, a Decisão contida no Acórdão JJF 0452/01-03 (fls. 122/124), para reforçar seu posicionamento, não pode ser tomada como parâmetro, haja vista que aquela Decisão foi reformada pela Segunda Câmara, após a realização de diligência saneadora, conforme Acórdão CJF 234/12-04 de 13/12/04.

Com relação ao argumento de que não há restrição regulamentar para a utilização do crédito do ICMS, verifico que conforme disposto no art. 93, § 5º, II c/c o art. 97, VIII do RICMS/BA, constitui crédito fiscal para compensação com o tributo devido em operações ou prestações, salvo as disposições elencadas:

§ 5º Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado:

...
II - quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou quando o imposto houver sido recolhido com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.

Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, qualquer que seja o regime de apuração ou de pagamento do imposto:

...
VIII - nas situações do § 5º do art. 93, relativamente à parte excedente;

Conforme ressalvado pelos autuantes, a CF/88 determina que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais definindo os fatos geradores e contribuintes (art. 155, § 2º, XII, "i" e art. 146, III, "a"), e nas operações de transferências interestaduais de mercadoria para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, a base de cálculo restringe-se ao somatório dos custos definidos no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, ou seja, matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não admitindo nenhum outro tipo de custo.

Conforme apreciado anteriormente, em se tratando de transferências para estabelecimento distribuidor localizado na Bahia, deve ser aplicado à regra contida no art. 13, § 4º, II da LC 87/96 (custo de produção, como definido na mencionada Lei).

Saliento ainda, que conforme Decisão proferida pelo STJ no RE 707.635-RS/2004, a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à lei complementar. No presente caso, o disposto no 13, § 4º, II da Lei Complementar (LC) 87/96 não pode ser modificado por lei estadual e muito menos por Decisões Normativas, tendo em vista que são regras hierarquicamente inferiores à mencionada LC. Caso se entenda ao contrário, cada Estado poderia interpretar à LC 87/96, de acordo com os seus interesses, o que certamente geraria uma insegurança jurídica.

Enfatizo que este posicionamento (interpretação literal do art. 13, § 4º da LC 87/96), não é um posicionamento isolado, haja vista que conforme anteriormente apreciado, foi manifestado pelo STJ (RE 707.635-RS). Constatou que a restrição imposta pela LC 87/96, referente a matérias-primas, materiais secundários e de embalagem

(acondicionamento), estende-se a outros dispositivos e diplomas legais, conforme ressaltado pelos autuantes (art. 2º da Port. 607/2006 da SUFRAMA; art. 3º do Dec. 6008/2006), bem como já foi manifestado em decisões de segunda instância deste Conselho, a exemplo dos Acórdãos CJF 210-11/04; CJF 409-11/03, CJF 234/12-04 e CJF 340-11/06.

Entendo que o legislador ao estabelecer regra limitativa de componentes do custo de produção para estabelecer uma base de cálculo a ser utilizado 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 tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento produtor situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, incluiu valores que não previstos na LC 87/96. Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a estabelecida no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior que o previsto na legislação no estabelecimento remetente e um crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido de acordo com o disposto no art. 93, §5º, II c/c art. 97, VIII do RICMS/BA.

No Recurso Voluntário o contribuinte, através de seus advogados, reiterou os termos da sua defesa arguindo o que segue. Inicialmente fez um breve histórico dos fatos que deram causa à autuação até a Decisão de primeira instância, aduzindo que o procedimento de fiscalização teve por objeto a tributação do ICMS normal nas operações de transferências de cimento entre estabelecimentos industriais, situados em Sergipe, e a filial de vendas estabelecida na cidade de Itabuna –Ba.

Em seguida, suscitou a nulidade do lançamento, ao argumento que o fisco baiano não detinha competência para fiscalizar as operações ocorridas fora do seu espaço territorial. Disse que o caso em tela trata de ICMS normal e, diferentemente da hipótese de substituição tributária, regida pelo Protocolo ICM 22/87, qualquer ação fiscal só poderia ter sido 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 resarcimento.

Quanto à materialidade do lançamento, afirmou que a sua escrita contábil, composta pelo 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 87/96. Afirmou que a fiscalização considerou no levantamento fiscal o custo total das mercadorias produzidas e, por conseguinte, encontrou diferença de valores inexistentes, pois, 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. Todavia, destacou que por imperativo legal a base de cálculo é o custo da mercadoria produzida, compreendendo a soma da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Disse que para efeito de comparação, as parcelas referentes ao frete e ao ICMS devem ser excluídas do valor tributável, conforme exemplos numéricos relacionados à Nota Fiscal nº 85484, anexada à fl. 251 do PAF.

Argumentou mais à frente que o procedimento fiscal violou o disposto no art. 150, I, da Constituição Federal e que a Lei Estadual nº 7.014/96, nos seus artigos 30 e 31, que regulam o estorno de crédito, não fazem qualquer referência à sua glosa. Diz que, se fosse o caso, o valor a ser glosado seria parte do crédito, mas não a sua totalidade e que o procedimento adotado pela fiscalização violou o princípio constitucional da não-cumulatividade. Frisou que, se houve pagamento de ICMS na operação anterior, há o direito ao correspondente crédito fiscal para efeito de compensação com o imposto devido na operação posterior, conforme preceitua o comando constitucional e o art. 19 da Lei Complementar nº 87/96.

Em relação à multa exigida em conjunto com o imposto, o recorrente sustenta ser a mesma excessiva e desproporcional. Ressaltou que a referida multa 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 ultrapassam 2% do seu objeto. Transcreve dispositivos legais, doutrina e jurisprudência.

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.

A Procuradoria Estadual, em Parecer de lavra da Dra. Sylvia Amoêdo, afastou inicialmente a arguição de nulidade suscitada pelo recorrente quanto à incompetência da autoridade fiscal, visto que o lançamento foi formalizado perante o estabelecimento localizado no Estado da Bahia que comercializa mercadorias oriundas do estabelecimento matriz, localizado no Estado de Sergipe, pautando-se a exigência na glosa dos créditos fiscais indevidamente apropriados nessas operações.

Afirmou que a questão trazida no bojo deste processo envolve a apuração da base de cálculo nas transferências de produtos industrializados e que a Constituição Federal de 1988, em relação a esta matéria, prescreveu em seu art. 155, § 2º, inc. XII, a competência para a lei complementar dispor sobre assunto, por ser à base de cálculo um dos elementos fundamentais do fato gerador, exatamente por estar nela contida a dimensão material da obrigação tributária.

Afirmou que os estornos efetuados pela fiscalização estão corretos à luz do que determina LC N° 87/96, (art. 13, § 4º, inc. II), visto que o valor de transferência deveria abarcar tão-somente o custo de matéria-prima, material secundário, acondicionamento e de mão-de-obra, tendo o contribuinte, no entanto, computado na base de cálculo outros encargos, a exemplo das depreciação, amortização, frete (CIF) e custos fixos, resultando na diferença quantificada no presente Auto de Infração. Ressaltou que a materialidade da infração tem respaldo em dados obtidos junto ao estabelecimento matriz, localizado em Sergipe, a partir da sua escrituração mercantil.

Em reforço ao entendimento de que o lançamento tem sustentação jurídica citou os princípios constitucionais do pacto federativo e da autonomia dos Estados e do Distrito Federal, aduzindo a impossibilidade das unidades federadas descumprirem a norma geral do ICMS, quanto às regras atinentes à base de cálculo, acarretando, em consequência, a apropriação de receitas tributárias de uns em detrimento de outros.

Afastou as arguições de inconstitucionalidade apresentadas na súplica recursal e no que se refere à multa lançada no Auto de Infração afirmou que a imposição deriva de norma expressa da Lei nº 7.014/96, em seu art. 42, inc. VII, “a”, diploma devidamente aprovado pelo Poder Legislativo deste Estado.

Ao finalizar opinou pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

VOTO

No Auto de Infração em lide ao contribuinte é imputada a infração de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferência de produtos industrializados, entre estabelecimentos da mesma empresa, com base de cálculo fixada na unidade federada de origem em valor superior à estabelecida na Lei Complementar nº 87/96.

O lançamento de ofício está assentando na apuração do custo de produção, a partir da contabilidade do estabelecimento matriz da empresa, localizado no Estado de Sergipe, donde foram quantificados os valores atinentes à matéria-prima, material secundário, embalagens e mão

de obra utilizada na produção. Para a fiscalização, os valores desses itens e exclusivamente eles é que devem compor o preço de transferência entre estabelecimentos de uma empresa industrial, conforme estabelece o art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, regra que é reproduzida no art. 17, § 8º, II, da Lei do ICMS do Estado da Bahia, de nº 7.014/96.

Visando invalidar o presente lançamento o recorrente suscitou a nulidade do Auto de Infração alegando que o fisco baiano não teria competência para fiscalizar operações ocorridas no Estado de Sergipe, pois os créditos fiscais estornados tiveram como contrapartida débitos fiscais que geraram recolhimentos de imposto para a unidade federada de origem das mercadorias.

Não acolho essa tese defensiva visto que as operações de transferência fiscalizadas pelo fisco baiano, apesar de originárias do Estado de Sergipe, destinavam mercadorias produzidas pela fábrica da recorrente, localizada naquela unidade da Federação, para o estabelecimento situado neste Estado. Buscou a fiscalização estadual verificar se o crédito fiscal apropriado pelo estabelecimento destinatário se encontrava dentro dos limites legais e para tanto, intimou o sujeito passivo para que este apresentasse a sua planilha de custo fabril. De posse desses dados, extraídos da contabilidade do ente empresarial, os autuantes quantificaram, nos demonstrativos anexados às fls. 13 a 28 do processo, as parcelas do custo de produção que compuseram a preço de transferência, procedendo à exclusão de todos os componentes que se encontravam além dos limites fixados pela lei. Não há a nulidade apontada pelo sujeito passivo visto que o fisco estadual não fiscalizou o tributo devido ao Estado de Sergipe, mas a repercussão do valor do tributo debitado em cada nota fiscal de transferência na conta corrente fiscal do estabelecimento destinatário das mercadorias, uma vez que o valor debitado em cada documento fiscal corresponde ao crédito fiscal a ser lançado na escrita do destinatário. Procedendo assim o fisco da Bahia apurou como foi formado pelo contribuinte o seu preço de transferência, a fim de certificar se o mesmo foi quantificado dentro dos limites estabelecidos na LC Nº 87/96. Logo, não há a alegada extração de competência, uma vez que a ação fiscal que redundou na lavratura do Auto de Infração em epígrafe se referente tão-somente ao estabelecimento localizado na Bahia a partir dos dados fornecidos pelo estabelecimento matriz do Estado de Sergipe, obtidos do próprio sujeito passivo, a partir das intimações fiscais que lhe foram regularmente entregues.

No que se refere à quantificação da base cálculo, objeto também de contestação pela parte recorrente, verifico que 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.

Ressalto que no exemplo numérico citado no Recurso Voluntário o contribuinte apresenta raciocínio equivocado, pois nele não foi confrontado o custo de produção previsto na LC 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 85484, acostada à fl. 251, 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 referentes à legalidade do estorno dos créditos também não merecem

acolhimento. Isto porque o direito à apropriação de crédito fiscal possui limites previstos em lei. No caso em tela, a Lei Complementar nº 87/96, no seu art. 13, § 4º, II, e a Lei Estadual nº 7.014/96 (art. 17, § 8º, inciso II), estabelecem qual o valor da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa e, em consequência, o limite do crédito a ser utilizado pelo estabelecimento destinatário. Verificou-se, no caso concreto, que crédito fiscal foi utilizado a maior, em razão do preço de transferência abarcar itens não inseridos na definição legal, fato que implicou na glosa dos valores excedentes, ao teor do disposto no § 5º do art. 93 do RICMS-BA, que só admite a apropriação do crédito fiscal corretamente calculado. No caso em exame o ICMS glosado foi apenas e tão-somente do valor que excedeu ao previsto na legislação. Não há, portanto, 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.

Não houve, em decorrência, qualquer violação às regras constitucionais atinentes ao princípio da não-cumulatividade, até porque a Carta Magna, em seu art. 155, § 2º, inciso XII, letra “c”, atribuiu à lei complementar a competência para disciplinar o regime de compensação do imposto. Diante do permissivo da Lei Maior, a questão referente à apuração do imposto nas transferências interestaduais foi expressamente regulada nos dispositivos infraconstitucionais já mencionados e que serviram de lastro jurídico para fundamentar o presente lançamento.

No mérito, estou convencido acerca do acerto dos procedimentos adotados pelos autuantes. Destaco que sobre idêntica questão já tive oportunidade de me manifestar em outros dois processos, correspondentes ao Auto de Infração de nº 206891.0010/08-0 (Acórdão nº 0383-12/08) e Auto de Infração nº 206891.0006/07-5 (Acórdão nº 0016-12/09). Nos citados acórdãos, ao adentrar no exame de mérito das apelações interpostas, abordei o tema ora em exame, atinente à interpretação dos dispositivos legais que regem a base de cálculo nas transferências interestaduais de produtos industrializados, conforme fundamentação abaixo:

[...]

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 aquinhar 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 ao produto final; por mão-de-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 intelecção, 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 pétreia 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.

[...]

Diante do acima exposto, reafirmo o meu entendimento pela legalidade e pelo acerto da apuração do imposto que foi lançado no presente Auto de Infração e, com apoio no Parecer da Procuradoria Estadual, mantenho a Decisão da Junta de Julgamento, pois ficou constatado que o recorrente utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, em valor superior ao permitido pela legislação.

Por fim, quanto à multa indicada na autuação, no percentual de 60%, de igual forma, reparo algum a fazer na Decisão recorrida. A penalidade 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, 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.

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 206891.0029/08-3, lavrado contra ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A. (CIMENTO NASSAU), devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$594.122,41, 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, 08 de junho de 2009.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ – REPR. DA PGE/PROFIS