

A. I. Nº - 206891.0020/11-6
AUTUADO - ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A.
AUTUANTE - MARCOS ANTONIO SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO,
JOAQUIM MAURÍCIO MOTTA L. JORGE e JUAREZ ALVES DE NOVAES
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET 28.12.2011

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0330-05/11

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais dos produtos fabricados pelo mesmo titular, entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, assim definido em lei: o custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração comprovada. Não acatadas as preliminares de nulidade suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir o ICMS de R\$ 201.888,67, acrescido da multa de 60%, inerente ao exercício de 2007, em razão da 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, ou seja, nas transferências recebidas de outras unidades, o autuado se apropriou de crédito fiscal com base de cálculo superior ao custo de produção, correspondente ao somatório de: matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra, tudo conforme mídia eletrônica e documentos às fls. 11 a 148 dos autos.

O autuado, às fls. 152 a 166 dos autos, através de seu representante legalmente constituído, em sua defesa, destaca que a defendente recebe em transferência do seu estabelecimento fabril, situado no Estado de Sergipe, mercadorias (cimento) para comercialização, cujas operações são acompanhadas de notas fiscais com destaque do ICMS, as quais são registradas nos livros próprios e o ICMS é recolhido para o Estado de Sergipe, sendo compensado o correspondente crédito do ICMS, ao final de cada período fiscal, com o imposto incidente nas operações de vendas promovidas pela defendente.

Aduz que a fiscalização baiana resolveu examinar a tributação do ICMS normal ocorrida fora do seu espaço territorial – cuja obrigação decorrente tem como credor o Estado de Sergipe – para verificar se estava correta ou não, em face da base de cálculo adotada para quantificação do tributo.

Diz que, na verdade, o procedimento adotado pela fiscalização da Bahia prende-se à verificação da regularidade da base de cálculo do ICMS nas transferências de mercadorias, tendo por suporte o disposto no artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96. Todavia, extrapolando do limite da base de cálculo fixada por referido dispositivo, a fiscalização baiana cometeu dois equívocos, a saber:

- I. não exclui do valor constante de cada nota fiscal os valores de frete e do próprio ICMS para determinar o valor do custo da mercadoria produzida, como base de cálculo do ICMS;
- II. o custo apurado através do balanço patrimonial e demonstrações financeiras, mediante divisão do valor total anual pela quantidade de cimento produzida, não corresponde ao custo parcial, a que se refere à LC nº 87/96, mas ao custo total que, além de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, compreendem outros componentes tais como exaustão, depreciação, amortização, etc.

Sustenta que em momento algum se questiona que o defendente não fez recolhimento de ICMS, mas, sim, que a base de cálculo adotada (e fixada no Estado de origem) é maior do que aquela desejada pelo Estado da Bahia; razão pela qual se resolveu glosar os créditos do ICMS no estabelecimento de destino. Defende que, se a discussão envolve critério de tributação exigido pela entidade tributante de origem, a fiscalização do imposto não poderia ser realizada pelo Estado de destino - Estado da Bahia -, quanto muito teria necessariamente que ocorrer com a participação do Estado de Sergipe. Por esta razão, entende que a ação fiscal padece de manifesta nulidade desde sua origem, não apenas por ter sido desenvolvida por autoridade incompetente, mas por ausência de materialidade, entendida como evento ocorrido fora do espaço territorial (âmbito de validade) das normas baixadas pelo Estado da Bahia.

Aponta equívoco quanto à compreensão da matéria tributável, uma vez que a autoridade lançadora não se apercebeu que no valor praticado para base de cálculo do ICMS está incluída parcela relativa a frete, até o estabelecimento de destino, e ainda o próprio imposto. Logo, para efeito de comparação com o custo apurado, deveria a autoridade lançadora abater do valor praticado, frete e o próprio ICMS, pois, só assim é que possível identificar o custo da mercadoria.

Por esta razão, e por critério lógico – tendo em conta que o imposto incide sobre o custo do produto fabricado, uma das duas alternativas – qualquer que seja chega ao mesmo resultado – deveria ser adotada para efetiva quantificação da base de cálculo apurada pela autoridade lançadora, a saber: a) ao custo do produto, incluir o ICMS e adicionar a despesa de frete; ou b) excluir da base de cálculo praticada o valor do frete e do ICMS nela incluída. Nesse aspecto, considerando que o procedimento adotado no lançamento é uniforme para todas as operações consideradas, entende ser suficiente para compreensão do que aqui se coloca, a saber:

- I. por força do disposto no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 (igual redação no Art. 17, § 8º, da Lei Estadual nº 7.014/96), a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais é o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. E aí o frete incluído no valor da operação se constitui em hipótese de incidência outra, diferente de custo. Por isso, para efeito de identificação da base de cálculo, relativa a cada nota fiscal de transferência, era de ser excluído do valor da operação a parcela relativa ao frete – o que, de fato, não ocorreu;
- II. ainda, em face do disposto no § 1º do art. 13 da referida lei complementar (de igual modo art. 17, § 1º, da mencionada lei Estadual) o montante do imposto (ICMS) integra sua própria base de cálculo, constituindo o destaque mera indicação para fins de controle. Por essa razão, era de se excluir do valor da operação praticado pela Defendente o valor do ICMS, nele incluído, para efeito de determinação do custo da mercadoria produzida – o que, de igual maneira, não ocorreu no caso.

Entende que esses desacertos é que motivam a diferença levantada pela autoridade julgadora que ensejou a glosa dos créditos do ICMS legitimamente aproveitados pelas suas filiais, na Bahia.

Sustenta que o lançamento ocorreu por presunção, pois, ao se examinar o demonstrativo de custo trazido pela autoridade lançadora não se vê qualquer elemento que atenda aos requisitos legais, no tocante a identificação do custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, nos termos em que posto pela LC 87/96 – art. 13, § 4º, II, e na Lei Estadual nº 7.014/96 – art. 17, § 8º, visto que, o que se diz é que se levou em conta o custo total, extraído do Livro Razão Analítico e dividido pela quantidade produzida, critério de tributação esse que, além de não refletir a realidade dos fatos, é incompatível com a sistemática legal. Cita que em lançamento da mesma natureza, conforme se vê do Auto de Infração n.º 089599.0004/02-0, lavrado contra a mesma filial, na cidade de Itabuna/BA, em iguais operações de transferência, a 1ª JF julgou improcedente o lançamento, com decisão no Acórdão n.º 0452/01-03.

Aduz que o norte maior da questão é que o citado lançamento se põem em aberta contrariedade ao princípio constitucional da Não-cumulatividade, à medida que nega o direito de crédito do imposto incidente na operação anterior, tal como previsto no art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal.

Alega, ainda, que a multa levada a efeito no lançamento, no percentual de 60% do valor do tributo, é excessiva e extrapola da proporcionalidade ou razoabilidade, em função da natureza da infração e, por conseguinte, afronta o princípio da proporcionalidade, contemplado implicitamente na Constituição Federal. Cita doutrina e jurisprudência.

Por fim, concluiu que, em face da competência da autoridade lançadora e dos erros cometidos no tocante à matéria tributável, o lançamento é nulo de pleno direito e, por conseguinte, não procede a cobrança do lançamento *sub censura*. Não só por isso, mas, por negar direito assegurado pela CF, que consiste no crédito do ICMS pago (que incidiu) na operação anterior e, ainda, pela cobrança de multa de natureza confiscatória. Assim, requer que seja julgado improcedente o Auto de Infração, do que anexa, às fls. 168 a 284 dos autos, diversos documentos.

Os autuantes, às fls. 286 a 336, prestaram informação fiscal esclarecendo, de início, que vários outros autos de infração foram lavrados, de idêntica natureza ao ora examinado, tendo o autuado efetuado o pagamento dos débitos referentes aos exercícios de 2003 e de 2004. Contudo, mesmo assim, o objetivo da informação fiscal é procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS na hipótese de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação, de modo que, didaticamente, se compreenda os lindes da controvérsia, do que cita a legislação pertinente, inclusiva o art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, reproduzido no art. 17, § 7º, II, da Lei nº 7.014/96 e no art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97.

Em seguida, reproduzem todo o conteúdo da acusação fiscal e, posteriormente, ressaltam que, em nenhum momento, foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal.

Quanto à alegação de defesa de que a “*fiscalização baiana cometeu dois equívocos, a saber: I- não exclui do valor constante de cada nota fiscal os valores de frete e do próprio ICMS para determinar o valor do custo da mercadoria produzida, como base de cálculo do ICMS; II- o custo apurado através do balanço patrimonial e demonstrações financeiras, mediante divisão do valor total anual pela quantidade de cimento produzida, não corresponde ao custo parcial, a que se refere a LC nº 87/96, mas ao custo total que, além de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, compreende outros componentes tais como exaustão, depreciação, amortização, etc.*”, entendem os prepostos fiscais que o autuado está completamente equivocada, pois consta do corpo do Auto de Infração expressamente que:

“Assim sendo, como base nos livros contábeis (RAZÃO ANALÍTICO) – vide indicação das fls. no índice que compõe este Auto de Infração -, encontramos os valores anuais dos elementos de custo, quais sejam, MATÉRIA-PRIMA; MATERIAIS SECUNDÁRIOS E EMBALAGENS.

(1) MATÉRIA-PRIMA
CONTA 712010000 – MATÉRIAS PRIMAS
SUB CONTAS [...]

(2) MATERIAIS SECUNDÁRIOS E EMBALAGENS
CONTA 712030000 – MATERIAIS SECUNDÁRIOS E EMBALAGENS
SUB CONTAS [...]

OS DADOS ACIMA FORAM OBTIDOS DO LIVRO: RAZÃO ANALÍTICO G3X085, DATA DE EMISSÃO 05/06/2008, ÀS 16:09HS, PÁGINAS 471 A 475 ANEXAS.
[...]

Assim, ao contrário do que afirma a defendente, a fiscalização utilizou apenas os elementos de custo de produção previsto no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 e, com base nesses itens de custo de produção, definiu a base de cálculo do ICMS para as operações de transferências interestaduais e realizou o subsequente estorno do ICMS.

Ainda aduzem que, de igual maneira, registrado está nos demonstrativos indicados no índice deste Processo (PAF), onde consta que foi feita à inclusão do ICMS para fazer o comparativo das bases de cálculo (a) consignada nas notas fiscais e (b) a prevista no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96.

Inerente à alegação de que a ação fiscal é nula desde sua origem, não apenas por ter sido desenvolvida por autoridade incompetente, mas por ausência de materialidade, entendida como evento ocorrido fora do espaço territorial das normas baixadas pelo Estado da Bahia, os autuantes

reafirmam que a autuação se fundamentou em uma Lei Nacional – LC 87/96 e todos os entes tributantes devem rigorosa obediência ao que está prescrito no seu art. 13, § 4º, II. Destacam que essa é uma questão de limitação constitucional ao poder de tributar para manter o equilíbrio entre as unidades da Federação.

Quanto ao Acórdão JJF 0452/01-03, os autuantes salientam que o defendente esquece de informar que o citado Acórdão foi reformado pela Câmara de Julgamento Fiscal, julgando o processo como totalmente procedente e que se encontra devidamente ajuizado.

Por fim, ao contrário do afirma a defendente, as decisões do CONSEF têm sido procedente, do que transcreve decisão da 2ª CJF relativo ao Auto de Infração nº 206891.0027/08-0.

Do direito e quanto ao mérito, informam que o autuado formou a base de cálculo para as operações de transferências de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação com a inclusão de todos os elementos de custo de produção. No entanto, o autuado tem que obedecer, em primeiro lugar, ao que está prescrito expressamente na Constituição Federal e, ato contínuo, ao que prevê a Lei Complementar do ICMS, do que transcreve o artigo 155, § 2º, XII, “i”, e o artigo 146, III, “a”, da Constituição Federal, como também o artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96, cujo comando é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo (além dos elencados). Isto posto, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal. Cita decisão do STJ.

Ainda, com relação ao frete, esclarecem que a cláusula CIF é, juridicamente falando, inaplicável às transferências, pois não temos as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador (pessoas jurídicas distintas).

Tecem comentários sobre normas da ciência contábil (contabilidade de custos) ou de outros institutos de direito privado sobre materiais, mão-de-obra, matérias-primas, materiais secundários, materiais de embalagens, custos indiretos de fabricação, do que concluem que os elementos de custos formadores da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 estão claramente identificados como matéria-prima (materiais de produção principais); materiais secundários (materiais de produção suplementares ou secundários); acondicionamento (material de embalagem) e mão-de-obra (direta e indireta). Sustentam que os demais componentes do custo de produção ficariam excluídos dessa base de cálculo por imposição taxativa da LC 87/96.

Destacam que nessa mesma linha de raciocínio e consoante várias súmulas do Conselho de Contribuintes da Secretaria da Receita Federal as aquisições de combustíveis e energia elétrica não se enquadram nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário. Enfatizam que o STJ, em vários julgados, reafirmou essa orientação e firmou jurisprudência no sentido de que a energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumo, matéria-prima, nem produto intermediário, pois não se incorpora nem é consumida em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de “bens de uso e consumo”.

Transcrevem respostas das Consultas de nºs 090/2000 e 56/2002, cujos Pareceres, proferidos pela Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná. Estes foram taxativos de que a base de cálculo nas saídas interestaduais de mercadorias pertencentes ao mesmo titular deveria obedecer ao disposto no art. 13, § 4º da LC 87/96 (art. 6º, § 4º da Lei Estadual nº. 11.580/96 do Estado do Paraná).

Discorrem sobre a impropriedade contida na legislação do Estado de Minas Gerais, que também modifica os itens de custos previstos na LC 87/96, nessas operações de transferências, criticada pelo Ministro Luiz Gallotti no voto que proferiu no julgamento do RE 71.758. Observam similar impropriedade na Decisão Normativa CAT-5, de 15.06.05, do Estado de São Paulo, observada sob a ótica do professor Alexandre Freitas.

Reproduzem jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, Tribunais Regionais e Superiores, além de acórdão envolvendo o próprio autuado, oriundo do CONSEF/BA, inerentes ao mesmo tema.

Trazem julgados do STF, destacam que o tribunal maior do país firmou jurisprudência no sentido de que as leis complementares devem definir os fatos geradores e fixar as bases de cálculo dos

impostos de forma expressa e, em regra, nada tem a ver com normas meramente exemplificativas. Ou seja, os temas tratados em leis complementares são prescrições taxativas, especialmente aquelas que tratam sobre a definição ou fixação de base de cálculo dos impostos.

Sugerem que o Auto de Infração deve ser julgado totalmente procedente.

VOTO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias produzidas e remetidas pelo estabelecimento industrial, localizado no Estado de Sergipe, para o estabelecimento filial no Estado da Bahia, com base de cálculo superior ao custo de produção, correspondente ao somatório de: matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra, conforme estabelecido no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96.

Preliminarmente, rejeito o pedido de nulidade do Auto de Infração, arguido pelo autuado, sob o argumento de que a ação fiscal foi desenvolvida por autoridade incompetente, como também por ausência de materialidade, entendida como evento ocorrido fora do espaço territorial (âmbito de validade) das normas baixadas pelo Estado da Bahia.

Verifico que no Processo Administrativo Fiscal foram cumpridas todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, visto que, na situação presente, os autuantes são competentes para fiscalizar o estabelecimento localizado no Estado da Bahia, objeto desta ação fiscal, contribuinte este que está submetido à legislação baiana, cuja norma é derivada da Lei Complementar nº 87/96, a qual as unidades federativas devem obediência.

Sobre a pretensão do sujeito passivo de nulidade do lançamento em decorrência de erros cometidos no tocante à matéria tributável; por negar direito assegurado na Constituição Federal, que consiste no crédito do ICMS pago na operação anterior, e pela cobrança de multa de natureza confiscatória, há de se esclarecer que: a) inexistem os alegados erros na apuração do imposto; b) o princípio da não-cumulatividade do ICMS só ocorre dentro do valor de crédito autorizado por lei, porém nunca decorrente de indébito fiscal por parte do remetente; c) a multa aplicada é a legalmente prevista ao caso concreto, não sendo esta instância administrativa competente para análise de inconstitucionalidade da norma. Sendo assim, diante de tais considerações, também rejeito o pedido de nulidade do Auto de Infração sob tais aspectos.

Quanto ao mérito, observo que, para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS, quando das transferências interestaduais de produtos fabricados e remetidos pelo estabelecimento industrial para estabelecimentos filiais da mesma empresa, deverá ser adotado o custo de produção, definido no art. 13, § 4º, II, da LC nº. 87/96, norma esta reproduzida na Lei nº. 7.014/96, 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, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

Há de se ressaltar que a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, “a”, da Constituição Federal, sendo que o comando contido no art. 13, § 4º, da Lei Complementar 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo além dos elencados, por uma questão de política tributária entre os entes federados.

Logo, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, conforme procederam os autuantes, os quais, para apuração do valor creditado indevidamente, cotejaram os custos unitários nos termos legais em relação aos custos de transferências consignados nas notas fiscais, ou seja, após expurgar da base de cálculo de transferências: depreciação, manutenção, amortização, frete (CIF), energia, combustível, etc., por não se enquadrarem nas rubricas especificadas como custos de produção,

conforme delimitado no referido dispositivo legal, apurando o valor da base de cálculo da infração, cuja diferença entre a base de cálculo da transferência consignada no documento fiscal e a levantada pela fiscalização incidiu a alíquota de 7%, aplicada à operação de transferência, se apurando o crédito fiscal utilizado a mais pelo contribuinte, ora autuado.

Assim, caso o remetente tenha destacado o ICMS em valor superior ao devido, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias dentro do limite legal estabelecido, consoante previsto no art. 93, § 5º, incisos I e II, do RICMS/97.

Portanto, a própria Lei Complementar nº 87/96, ao disciplinar para essa operação a efetiva base de cálculo limitada a alguns itens dos custos de produção, é taxativa ao especificar literalmente a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não cabendo interpretação mais abrangente.

É válido ressaltar que para apuração do imposto, objeto deste Auto de Infração, os autuantes se utilizaram dos dados contabilizados no livro Razão Analítico, no qual se encontram os valores anuais dos elementos de custo de produção do *cimento transferido*, a saber: MATÉRIA-PRIMA; MATERIAIS SECUNDÁRIOS E EMBALAGENS, relativo à própria unidade produtora e remetente. Quanto à quantificação da mão-de-obra, ocorreu através da rubrica “CUSTO DE PESSOAL APLICADO NA PRODUÇÃO” acrescido dos respectivos “ENCARGOS SOCIAIS”, apurado através da DIPJ, relativa à própria unidade produtora.

Assim, somados os valores dos custos de matéria-prima, material secundário, embalagens e mão-de-obra, se apurou o custo de produção, relativo ao exercício fiscalizado, o qual dividido pela quantidade produzida de cimento no ano, fornecida pelo contribuinte, se determinou o “CUSTO DE PRODUÇÃO UNITÁRIO”, o qual foi confrontado com a base de cálculo utilizada nas transferências. Por fim, foi feita a inclusão do ICMS para fazer o comparativo das bases de cálculo consignada nas notas fiscais e a prevista no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96.

Portanto, corroboro com a assertiva dos autuantes de que *“Ao contrário do que afirma a Defendente Autuada, a fiscalização utilizou apenas os elementos de custo de produção previsto no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96. Com base nesses itens de custo de produção, definiu a base de cálculo do ICMS para as operações de transferências interestaduais e realizou o subsequente estorno do ICMS.”*

Do exposto, meu voto é pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0020/11-6**, lavrado contra **ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$201.888,67**, acrescido da multa de 60%, prevista, no art. 42, inciso VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de dezembro de 2011.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR