

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0001/10-3
RECORRENTE - ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A. (CIMENTO NASSAU)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0186-02/10
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 29/05/2013

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0125-12/13

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 do imposto: custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Após saneamento houve a diminuição do imposto exigido. Rejeitada a preliminar de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 07/01/2010 para cobrar ICMS, no valor de R\$1.297.897,30, em decorrência da utilização indevida de créditos fiscais de ICMS, atinentes a operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa, realizadas com a utilização de base de cálculo fixada na unidade federada de origem em valor superior ao estabelecido em lei complementar. O Auto de Infração se refere a fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a dezembro de 2005.

Após análise das peças processuais, inclusive após diligência para dirimir dúvida acerca da inclusão, ou não, do custo dos fretes das mercadorias na base de cálculo do imposto ora exigido, a 2ª JJF pronunciou a seguinte Decisão, rejeitando a preliminar de nulidade.

[...]

Trata o presente processo de exigência de ICMS, em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal, no exercício de 2005, em função de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem em montante superior àquele estabelecido em lei complementar.

Cumpra registrar que o sujeito passivo em momento algum nega a realização das operações através das notas fiscais utilizadas no levantamento fiscal (fls.13 a 26) que recebeu em transferência do seu estabelecimento matriz fabril situado no Estado de Sergipe, a mercadoria (cimento) para comercialização neste Estado.

Na análise das peças processuais, verifico que o trabalho fiscal foi realizado apurando a base de cálculo de acordo com a prescrição contida no art.13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, que estabelece que nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, a base de cálculo deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, de forma não ser admitido nenhum outro tipo de custo, a exemplo de mão de obra, energia, depreciação, etc.

Considerando que o autuado informou, fl.47, que não dispõe de planilha de custo, a autuação foi baseada no Razão Analítico (do estabelecimento matriz), datado de 31/12/2005, apresentado pela própria empresa autuada (docs.fls.29 a 34), onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção por código de produto. Com base nesses dados, foi elaborada a planilha à fl.28, onde foram considerados os custos que estão de acordo com a LC 87/96 (matéria prima, material secundário e acondicionamento). No caso da mão-de-obra, foram considerados os valores declarados na DIPJ/2006, ano base 2005, das rubricas Custo com Pessoal e Encargos

sociais (fls.34 a 40). Após a soma da matéria prima, material secundário e acondicionamento, com os valores da mão-de-obra mais encargos, foram obtidos os valores unitários do custo por saco, mediante a divisão pelo total da quantidade produzida, conforme Informativo da Produção fornecido pelo autuado (fl.41).

Logo, o trabalho fiscal não foi apurado por presunção, conforme alegado na defesa, visto que, como dito acima, as parcelas do custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, correspondem exatamente com os valores contabilizados no Livro Razão da empresa, sendo determinado o custo unitário de produção mediante a divisão desses valores pela quantidade produzida informada pelo sujeito passivo.

No citado levantamento o sujeito passivo não apontou erros ou inconsistências nos números e nos cálculos, porém, pugnou pela improcedência da autuação, alegando que foram cometidos dois equívocos na apuração da base de cálculo, quais sejam: a) 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; e b) 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, compreende outros componentes tais como exaustão, depreciação, amortização, etc.

Não acolho a alegação defensiva de que a fiscalização foi exercida fora do seu espaço territorial, visto que não há nenhum impedimento legal para a ação fiscal tenha transcorrido no estabelecimento matriz emitente das notas fiscais, na medida em que por se tratar de levantamento na contabilidade da empresa para apurar os custos de produção, os prepostos fiscais tinham duas alternativas: intimar o estabelecimento matriz para apresentar neste Estado todos os documentos contábeis ou se deslocarem para o Estado de Sergipe e proceder o levantamento, como fizeram.

Quanto aos alegados equívocos cometidos pela fiscalização, relativos a não exclusão, do custo médio de produção apurado pela fiscalização, o valor do frete em cada nota fiscal e do próprio ICMS para determinar o valor do custo da mercadoria produzida, entendo que no caso do frete, este não pode ser considerado custo de produção, uma vez que conforme notas fiscais as operações ocorreram com frete FOB, e portanto, trata-se de uma despesa e não porque um estabelecimento o considera no preço, a menos que fosse comprovado que a empresa apura seu custo por estabelecimento. Quanto ao ICMS, verifico que no levantamento fiscal, a fiscalização após apurar o custo unitário produzido à fl.28, com base nos dados contábeis, dividiu este valor por R\$0,88, embutindo, corretamente, o valor do ICMS equivalente a 12%.

No que tange a alegação de que nos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, compreendem outros componentes tais como exaustão, depreciação, amortização, etc, não como prosperar tal pretensão, pois, não existe nos autos nenhum elemento, que indique que tais custos estariam embutidos no custo total, além do fato de que não há previsão legal na LC nº 87/96 nesse sentido.

Portanto, pelo que se vê, o escopo da ação fiscal foi a glosa de determinados valores que foram utilizados na determinação da base de cálculo para fins de apuração do crédito fiscal apropriado, nas operações de transferências interestaduais, por entender a fiscalização que sem amparo legal.

Deste modo, a discussão reside em se determinar qual a base de cálculo correta a ser utilizada nas transferências das mercadorias. A base impositiva constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário, por conter a dimensão da obrigação, quantificando o objeto da imposição fiscal. Relativamente às operações com mercadorias, aplicáveis são as regras da LC 87/96, tendo em vista que a própria CF/88 estabelece que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais concernentes aos fatos geradores e aos contribuintes, conforme se verifica em seus artigos 155, § 2º, inciso XII, alínea "i", e 146, inciso III, alínea "a".

Assim sendo, ao contrário do entendimento do impugnante, as regras para o estabelecimento da base de cálculo do ICMS, devem ser buscadas a partir do texto constitucional. Este remete para a Lei Complementar, que traça as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à coerência do ordenamento jurídico nacional. 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.

[...]

Desta forma, considerando que nas operações interestaduais de transferências a definição da base de cálculo é matéria reservada à Lei Complementar, a mesma não pode ser modificada por nenhuma lei ou norma estadual. Permitido fosse a cada estado interpretar a LC 87/96 de acordo com os seus interesses, importaria em insegurança jurídica, além de implicar em prejuízo ao pacto federativo. O legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como sendo "o custo da mercadoria produzida", dando sua interpretação para o que significa este custo. Não foi dada liberdade ao intérprete para adotar conceito diverso ou para integrar o texto de modo a completar-lhe o sentido. O custo ao qual faz referência o legislador não é o custo contábil, mas um conceito específico para uma finalidade também específica: a base de cálculo das transferências interestaduais. Também não podem ser feitas alterações, em atenção ao regramento

da hierarquia presente em nosso ordenamento jurídico, mediante a imposição de decretos ou mesmo normas ditas complementares, citadas pelo autuado.

Assim, nas operações de transferências de mercadorias produzidas em um estado e remetidas para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, localizado em outra unidade da Federação, o tratamento a ser dispensado necessariamente deve ser aquele previsto na Lei Complementar.

Em suma, nas operações de transferências de mercadorias entre o estabelecimento fabricante remetente e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, segundo dispõe o inciso II do § 4º do art. 13 da LC 87/96. Tal regra de tributação não pode ser desprezada em função da imposição de outros diplomas legislativos, sob pena de se ver descaracterizada toda a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual.

Cumpra salientar que, conforme Decisão proferida pelo STJ nº RE 707.635- S/2004, a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à lei complementar. No presente, o disposto no art. 13, §4º, inciso II da LC nº 87/96 não pode ser modificado por lei estadual e muito menos por decisões normativas ou Pareceres, tendo em vista que são regras hierarquicamente inferiores à mencionada Lei Complementar. Caso se entenda o contrário, cada estado poderia interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, o que certamente geraria insegurança jurídica.

Enfatizo que este posicionamento (interpretação 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). Constatando que restrição imposta pela LC 87/96, referente a matérias-primas, materiais secundários e de embalagem (acondicionamento), estende-se a outros dispositivos e diplomas legais, consoante ressaltado pelos autuantes (art. 2º da Port. 607/2006 da SUFRAMA; art. 3º do Dec. 6.008/2006), bem como já foi manifestado em Decisão de segunda instância deste Conselho, a exemplo dos Acórdãos CJP 210-11/04; CJP 409-11/03, CJP 234/12-04 e CJP 340-11/06.

Entendo que o legislador, ao estabelecer regra limitativa e componentes do custo de produção para determinar uma base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular quis promover uma partilha mais justa entre os Estados produtores e consumidores, tendo em vista que o consumidor final é quem 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 mercadoria para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, incluiu valores 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 do 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, inciso II e com o art. 97, inciso VIII do RICMS/9. Infração caracterizada.

No que concerne a alegação de que o presente processo trata de matéria semelhante ao Auto de Infração nº 089599.0004/02-0, lavrado contra a filial situada na cidade de Itabuna/Ba, em iguais operações de transferência, não obstante ter sido julgado improcedente através do Acórdão JJP nº 0452/01-03, dito julgamento foi reformulado, pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, conforme Acórdão CJP nº 234/12-04, julgando o Auto de Infração parcialmente procedente em razão de erro na apuração do débito.

Apreciando a alegação defensiva de confiscatoriedade da multa de 60%, observo que a sua aplicação pelo descumprimento da obrigação principal neste processo é prevista no artigo 42, inciso VII, "a", da Lei nº 7.014/96, sendo que as alegações concernentes ao seu caráter confiscatório não devem ser apreciadas por estar prevista na citada lei e em face do disposto no artigo 167, inciso I, do RPAF/99.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado com a Decisão proferida pela primeira instância, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário (fls. 226/240) alegando que ela merece ser reformada.

Após descrição da matéria em discussão, afirma que questões relevantes para a sua elucidação não foram enfrentadas pela JJP. Diz que a fundamentação utilizada pelo relator para negar o pedido feito na defesa contém ilegalidade e inconstitucionalidade.

Suscita a nulidade do lançamento, alegando que o fisco baiano não tem competência para fiscalizar as operações ocorridas fora do espaço territorial do Estado de Sergipe onde ocorreu o fato gerador. 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 daquele Estado, já que se algum tributo viesse a ser devido ao Estado da Bahia, necessariamente, implicaria recolhimento indevido ao mesmo passível, portanto, de restituição ou de ressarcimento.

Quanto à falta de materialidade do lançamento, fato mal compreendido pelos julgadores de 1º Grau, afirma que o Diário, o Razão, o Balanço Patrimonial e as demais demonstrações contábeis 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, cujo teor transcreveu. Salienta que a fiscalização considerou o custo total das mercadorias produzidas e, por conseguinte, encontrou diferença de valores inexistentes. Sustenta que a fiscalização, para efeito de comparação dos custos, tomou como parâmetros os valores tributáveis declarados nas notas fiscais. Em consequência, a base de cálculo utilizada estava equivocada, pois contemplava as despesas de frete e o próprio ICMS. Reitera que, por um 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, tudo conforme exemplos numéricos que dá, e a Nota Fiscal nº 109430 que acosta à fl. 252.

Alega que os créditos fiscais em lide foram glosados ao arrepio das determinações contidas 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 sua glosa, conforme se depreende da leitura do seu art. 30, incisos I, II, III e IV, e do art. 31, parágrafo único. Que se fosse o caso, o valor a ser glosado seria apenas de parte do crédito e não da sua totalidade.

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

Aduz que a Constituição Federal assegura que o crédito fiscal deve corresponder ao montante 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. Diz que não cabe ao julgador dar sequência a uma cobrança parcial de um lançamento. Afirma que o lançamento tributário se reveste de requisitos materiais, cuja inobservância o torna nulo de pleno direito. Destaca que não há como se sustentar a validade do lançamento em apelo, 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 e desproporcional. Destaca que essa multa atinge a propriedade e afeta o patrimônio da fonte produtora, caracterizando um 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 final, o recorrente pede que o Recurso seja provido, para que, mediante nova Decisão, seja declarada a nulidade do lançamento e a insubsistência do Auto de Infração.

Ao exarar o Parecer (fl. 256 /265) a PGE/PROFIS considera ausentes argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do Acórdão ora recorrido. Ressalta que a arguição de nulidade do Auto de Infração por incompetência do sujeito ativo deve ser rechaçada, pois o lançamento tributário foi efetivado por autoridade lançadora competente, em estabelecimento localizado no Estado da Bahia e que comercializa mercadorias oriundas do estabelecimento matriz, localizado no Estado

de Sergipe. Frisa que o legislador determinou com clareza que as operações de transferências de mercadorias entre o estabelecimento fabricante (remetente) e o estabelecimento filial constituem fato gerador de ICMS e a ação fiscal foi direcionada à glosa de créditos fiscais sobre operações de transferências.

Entende que o fato impositivo do lançamento fiscal encontra-se acobertado por todos os elementos essenciais da relação jurídica tributária, e, nesta esteira, discorre sobre a fixação da base de cálculo na autuação e todos os fatos nela acontecidos, não somente dos procedimentos da empresa, como, igualmente, da autoridade fiscalizadora. Observa, ainda, que é vedado a este Colegiado pronunciamento a respeito da inconstitucionalidade da norma tributária.

Em seguida, indica os pontos trazidos pelo recorrente, ou seja: o caráter não cumulativo do ICMS e da existência de equívocos cometidos pelos autuante para determinar a base de cálculo do imposto. A respeito do primeiro ponto, sobre ele discorre de maneira minuciosa e aliando tal análise com as determinações contidas no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, art. 18, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96 e art. 93, § 5ª e art. 97, III, do RICMS/97 para concluir que na mensuração do custo das operações de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outra unidade da Federação, para efeito da base de cálculo do ICMS, devem ser considerados, unicamente, os custos das matérias-primas, dos materiais secundários, da mão-de-obra e do acondicionamento.

Quanto à existência de equívocos cometidos pelos autuante para determinar a base de cálculo do imposto, diz não existir, nos autos, provas materiais de tal afirmação e que o recorrente não indicou de forma específica qual o erro existente na apuração do custo médio de produção por unidade de saco de cimento onde foi embutido o custo do frete.

Opina pelo Não Improvimento do Recurso interposto.

Em pauta suplementar do dia 28/04/2011 (fl. 267), esta 2ª CJF analisando o demonstrativo da base de cálculo nas operações interestaduais elaborado pelos autuantes (fls. 28), além das informações inseridas as fls. 03 e 04 dos autos, observaram que os autuantes, para determinarem o valor do custo unitário da mercadoria produzida (cimento), sacos de 50kg, 25kg e tonelada, levaram em consideração o custo total anual registrado na contabilidade do recorrente de matéria prima, material secundário e embalagem, além do custo total anual de mão de obra e encargos sociais aplicados na produção, cujo total anual apurado foi dividido pela quantidade total produzida no exercício. Desta maneira, apuraram os seguintes custos unitários de produção anual (com inclusão do ICMS): sacos de 50kg - R\$2,00; sacos de 25kg - R\$1,00 e por tonelada R\$40,00. De igual modo, o lançamento foi efetuado por períodos mensais, enquanto que foram considerados os valores de custos unitários anual para todo o período abrangido pela fiscalização. Assim, decidiu esta CJF:

1. que os autuantes apurassem o custo unitário de produção por sacos de 50kg, 25kg e por tonelada, nos mesmos moldes demonstrados à fl. 28 dos autos, considerando, entretanto, os custos mensais de produção;
2. em seguida, refizessem os demonstrativos exemplificados às fls. 13 a 26, (páginas de 1 a 417 - CD anexo aos autos) levando em consideração os valores do custo de produção apurado em cada mês, produzindo novo CD com os dados apurados na diligência;

Em cumprimento a referida solicitação, assim se manifestaram os autuantes (fls. 270/272):

1. que embora intimada no início da ação fiscal para apresentar os custos de produção mensal, o recorrente asseverou que não os possuíam, conforme fl. 47 dos autos;
2. que diante da recusa da empresa, restou a alternativa de encontrá-los, mesmo que consolidados, nos livros contábeis, ou seja, no livro Razão Analítico, onde foi possível extrair os valores dos elementos de custos, quais sejam: matéria prima, materiais secundários e embalagens;

3. como a mão-de-obra não estava separada da administração e da fábrica, no livro Razão Auxiliar, buscou-se encontrá-la na DIPJ de 2006 (fls. 34/40), onde há o registro dos dados das rubricas atinentes ao custo de pessoal aplicado na produção (tanto referentes aos serviços prestados por pessoas físicas quanto aos prestados por pessoas jurídicas) e respectivos encargos sociais, nos quatro trimestres de 2005, não existindo DIPJ mensal, sendo, assim, impossível atender à diligência requerida;
4. 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 2004, na forma que descreve e em demonstrativo que elabora
5. Requerem a procedência total do Auto de Infração.

O sujeito passivo manifesta-se (fls. 278/280) entendendo que a diligência não foi cumprida, o que demonstra a total insubsistência do lançamento, já que este órgão julgador já firmou o entendimento de que para configurar a infração apontada, deve-se levar em consideração concreta, caso a caso, operação a operação, ou no máximo mês a mês, e que, assim, não interessam no cálculo os custos totais da produção, mas unicamente os custos das matérias-primas, materiais secundários, mão-de-obra e acondicionamento, nos termos do art. 13, §4º da LC 87/96.

Assevera que quem deve calcular o custo é o Fisco, não a empresa, e que esta deve ser preocupar com os custos totais, cabendo ao fisco levantar os custos de produção, levando em conta apenas as matérias-primas, os materiais secundários, mão-de-obra e o acondicionamento, e ainda, que, além do erro quanto ao custo apropriado, a base de cálculo adotada contempla parcela relativa ao frete até o estabelecimento de destino, e ainda o próprio imposto, se constituindo, assim, em base de cálculo irreal, em desconformidade com a lei.

Conclui requerendo o Provimento do Recurso Voluntário para que seja julgado improcedente o lançamento fiscal.

A PGE/PROFIS, após a análise da conclusão externada pelos autuantes por provocação desta 2ª CJF, entende pertinente que a empresa seja intimada à colacionar aos autos uma planilha de custo mensal de produção.

Em pauta suplementar do dia 20/06/2012, esta 2ª CJF decide indeferir o pedido formulado pela d. PGE/PROFIS por entender que, no bojo da anterior diligência requerida, este pedido já havia sido formulado, quando a empresa alegou não possuir tais planilhas de custos, o que conduziria a ineficácia de qualquer nova diligência neste sentido. Afora que sobre a matéria já existem decisões deste Colegiado.

Os autos foram encaminhados à Secretaria deste CONSEF para inclusão em pauta de julgamento, conforme determinações do Decreto nº 14.033/12, art. 16, III.

Antes de ser incluído em pauta de julgamento (31/07/2012), os auditores fiscais que lavraram o presente Auto de Infração (Srs. Marcos Carneiro, Euziene Gouveia, Joaquim M. L. Jorge e Paulo Cesar Brito) interpuseram pedido de aditamento à sua informação de fls. 270/272. Neste aditamento, assim se pronunciam (fl. 288): *Por meio desta, apresentamos pedido de aditamento da diligência, tendo em vista que verificamos ser possível a apuração do CUSTO MENSAL, desde que venhamos a considerar a MÃO DE OBRA TOTAL (inclusive a referente a área administrativa), situação esta que beneficia a Empresa, pois o correto seria trabalhar apenas com a MÃO DE OBRA atinente ao setor PRODUTIVO. Assim sendo, aguardamos o processo para fazer o trabalho de apuração do CUSTO MENSAL na forma acima indicada.*

Acatando o pedido formulado pelos autuantes, com base nos princípios da verdade material e do informalismo que norteiam o processo administrativo fiscal, esta 2ª CJF, em pauta suplementar do dia 23/08/2012, encaminha os autos aos autuantes para que seja cumprida a solicitação feita por este Colegiado e conforme consta da fl. 267 dos autos.

Os autuantes, após análise das peças processuais, afirmam: *Por meio desta, apresentamos o resultado da diligência complementar para apuração do CUSTO MENSAL DE PRODUÇÃO, tendo em vista que a empresa fez a identificação das rubricas constantes do LIVRO RAZÃO (doc anexo com reprodução feita logo a seguir), situação que fez com que fosse possível fazer novos demonstrativos anexos, tanto em meio físico (amostragem) como em meio magnético.*

Após transcreverem os e-mails trocados com a empresa a respeito da matéria, concluem: “Assim sendo, o valor do Auto de Infração foi reduzido de R\$ 1.297.897,30 **para R\$ 1.171.273,83, devendo este A.I ser julgado parcialmente procedente**”.

O recorrente manifesta-se (fl. 310/311) ressaltando a diminuição do valor do Auto de Infração e afirma que a fiscalização incluiu na base de cálculo do ICMS parcela relativa ao frete até o estabelecimento destino, bem como o próprio imposto. Assim, para efeito de comparação com o custo apurado, deveria se abater do valor praticado o frete e o próprio ICMS. Esta situação continuou mesmo após o último saneamento realizado. Que de acordo com o art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96 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 intermediário, 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.” E, conforme disposições do art. 17, § 1º da mencionada LC, como o montante do ICMS integra sua própria base de cálculo, deve ser excluído do valor da operação para efeito da apuração do custo da mercadoria produzida.

Afirma que, ao examinar o demonstrativo de custo apresentado pela fiscalização, não encontrou elemento que atenda aos requisitos legais no tocante a sua identificação conforme comando do art. 17, § 8º, da LC nº 87/96 e art. 13, § 4º, II, da Lei nº 7.014/96, pois os autuantes dizem que “foram considerados no cálculo os valores referentes à mão-de-obra, mas continuaram sem ser excluídos os valores relativos aos frete e ao ICMS. Tal critério além de não refletir a realidade dos fatos, é incompatível com a sistemática legal.

Finaliza sua manifestação assim afirmando: *Isto porque, as despesas de frete destacadas na Nota Fiscal, ocorrem na etapa subsequente à saída da mercadoria, não podendo integrar a base de cálculo do imposto apurado pela fiscalização, por dois motivos, a saber: 1) se são **despesas que ocorrem na etapa subsequente, não compõem o custo de produção da mercadoria**; e ii) não há previsão legal, pois a LC determina que a composição do custo compreende matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Ressalte-se que, para configurar a infração apontada, deve-se levar em consideração a situação concreta, caso a caso; operação a operação, ou no máximo mês a mês. Assim, só interessam no cálculo os custos das matérias-primas, materiais secundários, mão-de-obra e acondicionamento, nos termos do art. 13, § 4º, da Lei Complementar n.º 87/96. Desta forma, resta clara a insubsistência do lançamento, que deve ser julgado totalmente improcedente*”.

Os autos foram encaminhados à PGE/PROFIS (fl. 314) para análise e emissão de Parecer conclusivo.

A Procuradora do Estado Dra. Maria José Ramos Coelho (fl. 315/317) emite opinativo concluindo que:

[...]

Da análise das conclusões extraídas da diligência fiscal, consideramos presentes argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do acórdão, ora recorndo. Senão vejamos.

Compulsando os autos, verifica-se à saciedade que a fixação da base de cálculo apurada na presente autuação fora adequada, com transparência, aos termos da legislação tributária vigente. A prova cabal da regularidade na quificação do tributo é que a fiscalização logrou efetivar a apuração do custo mensal de produção, tendo sido atendidos os requisitos legais no tocante a identificação do custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, previstos na Lei , Complementar nº 87/96.

Ante as considerações acima expendidas, opino pelo provimento parcial do Recurso voluntário.

A n. Procuradora Assistente em exercício da NCA, Dra. Maria Olívia T. De Almeida em despacho ratifica o entendimento exarado pela Procuradora do Estado Dra. Maria José Ramos Coelho. Encaminha os autos a este CONSEF.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, conforme previsto no art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar a Decisão de 1ª Instância deste Colegiado para ser decretada a nulidade ou improcedência do Auto de Infração, que acusa o contribuinte da utilização indevida de créditos fiscais de ICMS atinentes a operações de transferências interestaduais de produtos industrializados, realizadas entre estabelecimentos de uma mesma empresa, efetuadas com a utilização de base de cálculo, fixada na unidade federada de origem, em valor superior ao estabelecido na Lei Complementar nº 87/96.

Inicialmente, me ateno ao fato de contribuinte ter alegado “questões relevantes” para a elucidação da lide que não foram apreciadas pela primeira instância. Discordo dessa alegação recursal, pois analisando a Decisão recorrida, todas as questões suscitadas na defesa foram minuciosamente apreciadas com a devida fundamentação. Afora que o recorrente não especificou qual ou quais as questões que não foram apreciadas. Em assim sendo, afasto de pronto essa alegação recursal.

Toda a matéria exposta pelo recorrente em sua defesa inicial foi, novamente, devolvida à esta 2ª Instância de Julgamento Administrativo.

Alega o contribuinte à nulidade do lançamento, pois entende que o fisco baiano não tem competência para fiscalizar as operações ocorridas fora do espaço territorial do Estado de Sergipe, onde ocorreu o fato gerador. Tal preliminar não pode ser acatada, como não o foi pela JJF e opinativo da PGE/PROFIS. Em primeiro, a fiscalização do estado da Bahia não auditou a regularidade do imposto devido ao Estado de Sergipe e sim a formação da base de cálculo das transferências de mercadorias para este Estado entre estabelecimentos do mesmo titular. Portanto, a ação fiscal foi empreendida em estabelecimento situado neste Estado e com base em suas normas, que estão lastreadas na própria Constituição Federal (art. 155, § 2º, XII, “i” e 146, III, “a”) ao estabelecer poder aos Estados-membros para legislar privativamente sobre os tributos cuja competência lhes foi atribuída, bem como, que cabe a lei complementar estabelecer normas gerais em relação aos fatos geradores, base de cálculo e contribuinte. Na situação, verifica-se a aplicação das disposições previstas no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96, conferindo legitimidade à ação fiscal, pois regras aplicáveis em todo território nacional. Em segundo, a fiscalização apenas utilizou dados fornecidos pelo estabelecimento localizado no Estado de Sergipe para identificar o custo de produção da mercadoria recebida em transferência pelo estabelecimento baiano. Em assim sendo, não há que se acatar a nulidade suscitada.

Quanto à falta de materialidade do lançamento, que disse não ter a JJF entendido, ressalta-se que a auditoria não levou à base de cálculo os custos de depreciação, exaustão, transporte, encargos financeiros, etc. Ela se pautou dentro das determinações contidas no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, quais sejam: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Ressalto de que o comando contido no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo além dos elencados, já que deve compatibilizar as diversas leis estaduais, em estrita obediência com a coerência do ordenamento jurídico nacional. Esta regra, por óbvio e em obediência ao regramento da hierarquia das leis, foi reproduzida pelo Estado da Bahia na Lei nº 7.014/96 (art. 17, § 8º, inciso II) já que não pode ser modificada por nenhuma lei estadual de acordo com os interesses de cada ente federativo. Se assim fosse permitido, importaria em grande insegurança jurídica, além de implicar em prejuízo ao pacto federativo. Assim, entendo que o legislador complementar ao definir o que seja “custo da mercadoria produzida” elencando, de forma taxativa, ser ele o

somatório da matéria prima, acondicionamento, material secundário e mão de obra visou não ferir o citado pacto e o princípio da autonomia distrital, sujeitando a todos, de forma impositiva, os limites da base de cálculo do ICMS nas operações ora em lide.

E como perfeitamente explicado pelo JJF, “*Considerando que o autuado informou, fl.47, que não dispõe de planilha de custo, a autuação foi baseada no Razão Analítico (do estabelecimento matriz), datado de 31/12/2005, apresentado pela própria empresa autuada (docs.fls.29 a 34), onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção por código de produto. Com base nesses dados, foi elaborada a planilha à fl.28, onde foram considerados os custos que estão de acordo com a LC 87/96 (matéria prima, material secundário e acondicionamento). No caso da mão-de-obra, foram considerados os valores declarados na DIPJ/2006, ano base 2005, das rubricas Custo com Pessoal e Encargos sociais (fls.34 a 40). Após a soma da matéria prima, material secundário e acondicionamento, com os valores da mão-de-obra mais encargos, foram obtidos os valores unitários do custo por saco, mediante a divisão pelo total da quantidade produzida, conforme Informativo da Produção fornecido pelo autuado (fl.41)*”. Portanto, não vejo causa à alegação da não materialidade do lançamento. Se existem erros estes são de outra ordem que podem, e devem, ser saneados. E o exemplo numérico trazido pelo recorrente apenas demonstra equívoco de raciocínio, pois ele partiu da base de cálculo consignada na nota fiscal para chegar ao custo de produção, ou invés do caminho contrário, ou seja, 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. Assim, a Nota Fiscal nº 109470, acostada à fl. 252, comprova o acerto da ação fiscal, pois nela a base de cálculo do ICMS está em valor superior ao máximo previsto no artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96.

No mais e na esteira deste raciocínio, o recorrente sustenta que a fiscalização, para efeito de comparação dos custos, tomou como parâmetros os valores tributáveis declarados nas notas fiscais. Em consequência, a base de cálculo utilizada pela fiscalização estava equivocada, pois contemplava as despesas de frete e o próprio ICMS.

Em primeiro, ao afirmar que nas notas fiscais estava incluso o valor do frete, creio que o recorrente esta a afirmar que as transferências foram realizadas a preço CIF, pois se FOB jamais haveria no documento fiscal tal valor. E neste contexto, ressalto que embora a legislação tributária não vede o transporte com cláusula CIF em uma operação de transferência, a sua utilização pode desaguar em situações outras de difícil comprovação por parte do contribuinte. Em uma transferência de mercadoria inexistem as figuras do “remetente – vendedor” e do “adquirente – comprador”, pessoas juridicamente distintas. Nela não se observa um negócio jurídico mercantil, não havendo a mudança de titularidade da mercadoria, mesmo havendo a sua circulação física, que, conforme art. 12, I, da Lei Complementar nº 87/96 se constitui elemento para a ocorrência do fato gerador do imposto (Art. 12. *Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular*). Portanto, uma operação de transporte de mercadorias por transferência com cláusula CIF tem que se submeter a regência na norma regulamentar sob pena do contribuinte arcar com o ônus da sua desobediência, vez que ela visa não somente o controle do Estado sobre sua receita nessas operações, bem como, dar ao contribuinte, que arcou com o seu ônus, respaldo legal para exercer o seu direito e no específico caso, saber se, acaso, o frete encontrava-se incluso no preço da mercadoria. Neste sentido, pela análise das notas fiscais apensadas aos autos (fls. 51/86) existiram transferências com cláusula CIF e FOB. No entanto os autuantes informaram, já no corpo do Auto de Infração (fl. 04) que como o frete é uma despesa operacional e não custo de produção, tais valores foram desconsiderados. No mais, o recorrente embora faça tal afirmativa, não trouxe aos autos qualquer prova do alegado. 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 (art. 123, do RPAF/BA). Como isso não ocorreu, importa em veracidade da acusação (art. 143 da referida norma regulamentar). Afora

que, embora tenha discorrido sobre o assunto, lembro que o frete com cláusula CIF é uma despesa operacional e não custo de produção, surgindo em um momento posterior à constituição do custo, isto é, quando o produto já está formado.

Quanto à inclusão do ICMS observo que os autuantes ao perquerirem o custo de produção dos sacos de cimento e por toneleada, o fez sem a inclusão do ICMS, conforme se verifica à fl. 28 dos autos. Porém diante das determinações do art. 13, § 1º, da LC nº 87/96 e art. 17, § 1º, da Lei nº 7.014/96 na apuração do imposto foi incluído o valor do ICMS à alíquota de origem, conforme consta nos demonstrativos às fls. 13/ 26.

Os argumentos recursais pertinentes à previsão legal para a glosa de créditos não merecem acolhimento, pois o direito à apropriação de crédito fiscal possui limitações legais. No caso, a Lei Complementar nº 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. Estas determinações estão reproduzidas no art. 17, § 8º, II, da Lei Estadual nº 7.014/96 (ICMS BA) e o Regulamento, assim determina:

Art. 93 § 5º Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado:

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

Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, 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;

Desta maneira, o valor do crédito fiscal utilizado a maior deve ser glosado só se admitindo a apropriação do crédito fiscal em valor corretamente calculado. No caso em questão, o imposto glosado foi apenas o que excedeu ao previsto na legislação e não o total como quer crer o recorrente.

Entendo não ter havido violação ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, na medida em que o direito ao crédito fiscal foi respeitado, dentro da limitação imposta pela Lei Complementar nº 87/96, com o permissivo contido no art. 146 da Constituição Federal de 1988. Afora que não cabe a este órgão julgador administrativo, ao teor do disposto no art. 167, inc. I, do RPAF/BA, apreciar questão da constitucionalidade dessa limitação legal, como disposto no art. 167, do RPAF/9BA.

Como informado pelos próprios autuantes e da análise das peças processuais, o estabelecimento autuado não apresentou planilhas de custo de produção da sua unidade fabril situada no Estado de Sergipe, de forma a permitir ao fisco estadual excluir os itens que não fazem parte da base de cálculo fixada no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96. Assim, o fisco estadual os buscou no livro Razão Analítico e na DIPJ de 2006, ano-calendário 2005. Do Razão Analítico foram extraídos os valores dos elementos de custos, quais sejam: matéria prima, materiais secundários e embalagens, anualmente e o aplicou de forma mensal. Da DIPJ de 2006 os custos com mão-de-obra, procedendo da mesma forma.

Porém como restou claro que ao apurar o custo de produção total anual e lançar a exigência fiscal em períodos mensais os autuantes estavam aplicando para os diversos meses do exercício fiscalizado (exercício de 2005) um custo que não reflete o custo efetivo do mês, trazendo insegurança na determinação da base de cálculo do imposto exigido, esta 2ª CJF, na busca da verdade material, o perquiriu, ou seja, que os autuantes apurassem o custo unitário de produção por sacos de 50kg, 25kg e por tonelada, nos mesmos moldes demonstrados à fl. 28 dos autos, considerando, entretanto, os custos mensais de produção.

Os autuantes ao analisarem com mais detalhe a documentação apresentada (Razão Analítico) pela empresa entenderam, após inicialmente não terem assim agido, que poderiam realizar a

diligência conforme solicitação desta 2ª CJF. Como pontuaram nas suas conclusões da diligência realizada “...apresentamos o resultado da diligência complementar para apuração do CUSTO MENSAL DE PRODUÇÃO, tendo em vista que a empresa fez a identificação das rubricas constantes do LIVRO RAZÃO (doc anexo com reprodução feita logo a seguir), situação que fez com que fosse possível fazer novos demonstrativos anexos, tanto em meio físico (amostragem) como em meio magnético”. Houve a diminuição do valor do imposto ora exigido, que foi acatado pela PGE/Profis.

A empresa quando se manifestou a respeito dessas conclusões apenas afirma que os novos demonstrativos apresentados desobedecem os requisitos das disposições da LC nº 87/96 já que o frete e o ICMS estão incluídos no preço do custo de produção. Estes dois argumentos já foram anteriormente analisados e rechaçados.

Por fim, quanto à multa indicada na autuação, no percentual de 60%, não há reparo a fazer na Decisão recorrida, pois prevista na alínea “a” do inciso II do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 para a irregularidade apurada, não cabendo a este órgão julgador administrativo apreciar aspectos referentes à constitucionalidade da legislação tributária estadual, ao teor do disposto no art. 167 do RPAF/99.

Pelo exposto e em consonância com o Parecer da PGE/PROFIS, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para julgar PROCEDENTE EM PARTE o presente Auto de Infração no valor de R\$1.171.273,85, conforme demonstrativo de débito elaborado pelos autuantes e constantes à fl. 297 dos autos, conforme demonstrativo abaixo:

MÊS/2005	ESTORNO ICMS (R\$)
JAN	83.632,00
FEV	62.635,25
MAR	82.134,05
ABR	107.732,68
MAI	117.656,59
JUN	85.615,71
JUL	83.043,16
AGO	110.464,32
SET	116.836,31
OUT	120.607,76
NOV	100.458,22
DEZ	100.457,80
TOTAL	1.171.273,85

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0001/10-3**, lavrado contra **ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A. (CIMENTO NASSAU)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.171.273,85**, acrescido da multa de 60%, prevista na alínea “a”, do inciso VII, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de maio de 2013.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

CLÁUDIA MAGALHÃES GUERRA ATTINA - REPR. DA PGE/PROFIS