

PROCESSO - A. I. N° 206891.0019/11-8
RECORRENTE - ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A. (CIMENTO NASSAU)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF n° 0024-01/12
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 02/10/2013

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0274-11/13

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DE MESMA TITULARIDADE. BASE DE CÁLCULO. CUSTO DE PRODUÇÃO. A base de cálculo nas operações de transferências entre estabelecimentos de mesma titularidade, oriundas de estabelecimento fabril, é o custo de produção, assim entendida a soma da matéria-prima, do material secundário, da mão-de-obra e acondicionamento, consoante estabelece a Lei Complementar do ICMS. Efetuados os ajustes após diligência. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão proferida pela 1ª JJF - através do Acórdão JJF n° 0024-01/12 - após julgamento pela Procedência do Auto de Infração acima epigrafado, no valor histórico de R\$ 455.042,39, acrescido de multa de 60%, lavrado para imputar ao sujeito passivo a 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 n° 87/96.

Em Primeira Instância, o julgamento proferido pela JJF, inicialmente rechaçou a alegação de nulidade, ao argumento de que:

Inicialmente, cabe-me apreciar às arguições de nulidade suscitadas pelo impugnante, por estar a autuação fiscal em desconformidade com a legislação tributária, e por padecer de nulidade desde a origem, por entender 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, no caso, o Estado da Bahia, deixando a entender que é parte ilegítima para figurar neste processo.

Certamente não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal aduzidos pelo impugnante, haja vista que os autuantes expuseram, no corpo do Auto de Infração, com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descrevem a infração, fundamentando com a indicação dos documentos, demonstrativos e relatórios respectivos, bem como seus dados e cálculos, cuja imputação está de acordo com a Lei Complementar n° 87/96; com o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto n° 6.284, de 14/03/1997, considerando as disposições contidas na Lei n° 7.014/96.

Diante disto, ficam rejeitadas as arguições de nulidade, tendo em vista que o lançamento de ofício está revestido das formalidades legais, não havendo qualquer falha ou vício que o inquise de nulidade, inociorrendo, portanto, quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia -RPAF/BA, aprovado pelo Decreto 7.629, de 09/07/1999.

No mérito, assim se pronunciou a JJF, in verbis:

Observo que o sujeito passivo, em momento algum, nega a realização das operações através das notas fiscais utilizadas no levantamento fiscal (fls.103 a 136), nas quais constam que foram recebidas em transferência do seu estabelecimento matriz fabril, situado no Estado de Sergipe, a mercadoria (cimento) para comercialização no Estado da Bahia.

Verifico que o trabalho fiscal foi realizado apurando a base de cálculo de acordo com a prescrição contida no art. 13, §4º, inc. 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 que não pode ser admitido nenhum outro tipo de custo, a exemplo de energia, combustíveis, depreciação, etc.

Considerando que o autuado informou que não dispunha de planilha de custo, a autuação foi baseada no Razão Analítico (do estabelecimento matriz), datado de 31/12/2007, apresentado pela própria empresa autuado (fls.46 a 51)), onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção por código de produto. Com base nesses dados, foi elaborada a planilha à fl. 29, 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/2008, ano base 2007, das rubricas Custo com Pessoal e Encargos sociais (fls. 53 a 56). 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. 44).

Dessa forma, fica claro que o trabalho fiscal não está baseado em presunção, conforme alegado na defesa, visto que as parcelas do custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento correspondem exatamente aos 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, haja vista que não há nenhum impedimento legal para a ação fiscal ter 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 ao 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 as 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, os autuantes após apurar o custo unitário produzido à fl. 29, com base nos dados contábeis, dividiram 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 há 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, o objetivo 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 o Fisco que não tinha 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 de cálculo constitui aspecto fundamental 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, ao contrário do entendimento do autuado, 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 no art. 17, § 8º, inc. II, da Lei nº 7.014/96.

Art. 13 - A base de cálculo do imposto é:

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:;

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento;

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

Desta forma, tendo em vista que nas operações interestaduais de transferências a definição da base de cálculo é matéria reservada à Lei Complementar Federal, esta não pode ser modificada por nenhuma lei ou norma estadual. Caso fosse permitido a cada Estado interpretar a LC 87/96 de acordo com os seus interesses, haveria insegurança jurídica, bem como atentava contra o 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.

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 inc. 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 a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual.

Cumpre 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. Dessa forma, o disposto no art. 13, §4º, inc. II, da LC nº 87/96, não pode ser modificado por lei estadual, decisões normativas ou Pareceres, tendo em vista que são regras hierarquicamente inferiores à 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). Constatou 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 CJF 210-11/04; CJF 409-11/03, CJF 234/12-04 e CJF 340-11/06.

Certamente que o legislador, ao estabelecer regra limitativa e componentes do custo de produção, para determinar a base de cálculo a ser utilizada nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de um 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 operações de circulação, cujos valores pagos em determinadas fases são compensados nas operações subsequentes.

Em face do acima 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, inc. II, e no art. 97, inc. VIII do RICMS-BA. Dessa forma a Infração está perfeitamente 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 por meio do Acórdão JJF nº 0452/01-03, esse julgamento foi reformulado, pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, conforme Acórdão CJF nº 234/12-04, julgando o Auto de Infração parcialmente procedente em razão de erro na apuração do débito.

Quanto à alegação defensiva de confiscatoriedade da multa de 60%, observo que este órgão julgador administrativo não tem competência para apreciar tal matéria, ao teor do disposto no art. 167, inc. I, do RPAF/99, já que a referida multa está prevista no art. 42 Lei nº 7.014/96.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado com o Julgado, o sujeito passivo interpõe o presente Recurso Voluntário – fls. 345 a 361 – onde, inicialmente, argui que, 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, compreende outros componentes tais como exaustão, depreciação, amortização, etc.

Alinha que, da matéria fática descrita no Auto de Infração exsurge uma constatação inarredável, a saber: conflito de interesse em torno do ICMS, no tocante à base de cálculo do imposto – que serve de fundamento para glosa dos créditos do ICMS em referência – e que envolve critério de tributação determinado diferentemente, entre as duas Unidades Federativas. É dizer que: em momento algum se questiona que o recorrente não fez recolhimento de ICMS. O que se coloca é 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.

Por esta razão, entende o recorrente 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.

Menciona que a Fiscalização apurou a base de cálculo nas operações de transferência em valor maior do que o custo do produto produzido. E, para validar tal entendimento, adotou o seguinte procedimento: i) fez levantamento de todas as notas fiscais emitidas no período considerado e ii) elaborou mapa demonstrativo do custo do estabelecimento matriz, situado em Sergipe. Em seguida, fez o confronto entre os valores das bases de cálculo praticadas e o custo apurado e encontrou as diferenças de valores – igualmente demonstradas na citada listagem – sendo o resultado daí encontrado o valor que serviu para glosa dos créditos do ICMS e o estorno do crédito na escrita fiscal do estabelecimento filial – valor principal do Auto de Infração.

Realça que, em virtude do custo médio de produção encontrado de R\$ 2,44, por unidade de saco de cimento de 50 kg, está incluída parcela relativa a frete, até o estabelecimento de destino, e ainda o próprio imposto, deveria ser abatido do valor praticado, o frete e o próprio ICMS, por força do art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96 (igual redação no art. 17, §8º, da Lei Estadual nº 7.014/96).

Por esta razão, continua o recorrente, 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) 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 o recorrente ser suficiente para compreensão do que aqui se coloca, a saber:

- i) por força do disposto no Art. 13, § 4º, Inciso 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 pelo recorrente 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 estes desacertos motivam a diferença levantada pela autoridade lançadora, que ensejou a glosa dos créditos do ICMS legitimamente aproveitados pelas filiais do recorrente no Estado do Bahia.

Aduz que houve uma presunção na conclusão fiscal, pois no levantamento fiscal não estão identificadas as parcelas do custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, mas tão-somente o custo total extraído do livro Razão Analítico e dividido pela quantidade produzida, critério que diz ser incompatível com a sistemática legal. Frisa que em matéria semelhante, por meio do Auto de Infração nº 089599.0004/02-0, lavrado contra a mesma filial do defendant, na cidade de Itabuna/BA, em iguais operações de transferência, a 1ª JJF julgou Improcedente o lançamento, com Decisão através do Acórdão JJF nº 0452/01-03, tendo transscrito a ementa e o parte do voto proferido.

Quanto ao direito aplicável, diz que o lançamento de crédito tributário deve estar revestido dos requisitos materiais previstos no art. 142 do CTN, que consistem em: precisa descrição da situação fática (fato gerador), identificação da matéria tributável (tipo de operação), quantificação do imposto devido (determinação do valor tributável – base de cálculo e alíquota), etc.

Salienta que o lançamento tributário em questão contraria o princípio constitucional da não-cumulatividade, pois nega o direito de crédito do imposto incidente na operação anterior, tal como previsto no art. 155, §2º, I, da Constituição Federal. Diz que se houve, comprovadamente, a existência de operações que foram tributadas não há como negar o direito de crédito do imposto sob pena de contrariedade à Constituição Federal. Nesse sentido, cita doutrina. Aduz que o direito ao crédito fiscal, está assegurado tanto na Lei Complementar nº 87/96 (artigo 19) quanto na Lei Estadual nº 7.014/96 (artigos 19, 28, 29, 31, 91, 92), todos transcritos.

Feitas estas considerações, argumenta que a multa indicada no lançamento, no percentual de 60% do valor do tributo, é excessiva em função da natureza da infração. Diz que a multa prevista no artigo 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, não guarda conformidade com a natureza da infração, em afronta ao princípio da proporcionalidade, contemplado implicitamente na Constituição Federal. Nesse sentido, cita jurisprudência do STF e doutrina.

Em face do exposto, requer seja recebido e provido o presente Recurso, para que, mediante nova Decisão, seja julgado Improcedente o lançamento objeto do Auto de Infração antes mencionado, por Justiça Fiscal.

A PGE/PROFIS, em seu opinativo, às fls. 378 e 379 dos autos, da lavra de Dra. Maria José Ramos Coelho Lins de Albuquerque Sento-Sé, alinha que, diante das alegações recursais quanto à existência de diversos erros na apuração da base de cálculo no lançamento em lume, recomenda o encaminhamento dos autos à ASTEC, com vistas à emissão de Parecer técnico, elucidando o critério de tributação adotado pelo autuante.

A ASTEC, por sua vez, à fl. 382 dos autos, encaminha aos autuantes para que os mesmos efetuem a apuração do custo mensal de produção, tendo em vista que a empresa fez a identificação das rubricas de mão de obra constantes no livro Razão, anexados autos, situação que faz com que seja possível fazer novos demonstrativos com base nesta nova realidade.

Diante dos novos dados apresentados pelo autuado, os autuantes, às fls. 386 a 388 dos autos, atendem ao pedido de diligência, alinharam que, diante da recusa do autuado em apresentar os custos de produção mensais, restou à alternativa de encontrá-los mesmo que consolidados nos livros contábeis, ou melhor, dizendo, no livro Razão Analítico, onde foi possível, após a nova manifestação do autuado, fls. 381 a 384, extrair os valores mensais de mão de obra, que antes estavam armazenados, de matéria prima, materiais secundários e embalagens.

Apresenta, assim, arquivos, ora anexados tanto em meio magnético quanto em meio eletrônico, contendo novos demonstrativos (1- “Demonstrativo do Custo Unitário Mensal cfe. LC87/96 – Fábricas – 2007”; 2 – “Estorno de crédito – Custo Transferência – Fabricas – Produção do Estabelecimento – 2007”; 3 – “Custo Unitário cfe. LC 87/96 – Resumo Menal – Fabricas 2007”; e 4 – “Estorno de Crédito – Resumo Mensal – 2007”) com os Valores Mensais de custo de produção apurado e, consequentemente, também do Estorno Mensal do ICMS com a subsequente indicação do montante devido, mensalmente, de imposto para o Estado da Bahia.

Concluem que o valor do débito foi reduzido de R\$ 455.042,39 para R\$ 377.196,79, opinando pela Procedência Parcial do Auto de Infração.

Consta, às fls. 397 a 398 dos autos, manifestação do recorrente depois de cientificado do resultado revisional, alinhando que os autuantes apresentaram o resultado da diligência para apuração do custo mensal de produção. No entanto, em que pese a redução do valor do Auto de Infração, não há como identificar quais valores foram considerados no novo cálculo.

Argumenta que no valor praticado para base de cálculo do ICMS está incluída parcela relativa ao 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. O que continuou não sendo feito quando dos novos cálculos ora apresentados. Isto porque, nos termos do Art. 13, § 4º, Inciso 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.

Argui que, ainda, em face do disposto no § 1º do Art. 13 da Lei Complementar n.º 87/96 (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 ora Requerente o valor do ICMS, nele incluído – base de cálculo – para efeito de determinação do custo da mercadoria produzida – o que, de igual maneira, não ocorreu no caso.

Consigna que, ao examinar o novo demonstrativo de custo trazido pela autoridade lançadora, não se encontra 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 pelo artigo 17, § 8º da LC 87/96 – Art. 13, § 4º, inciso II, e na Lei Estadual nº 7.014/96.

Alude que foram considerados no cálculo os valores referente à mão-de-obra, mas continuou sem ser excluídos os valores relativos aos frete e ao ICMS. Desta forma, referido critério de tributação, além de não refletir a realidade dos fatos, é incompatível com a sistemática legal. 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: *i*) 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.

Ressalta 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 nº 87/96.

Desta forma, entende restar clara a insubsistência do lançamento, que deve ser julgado totalmente improcedente.

A PGE/PROFIS, em opinativo de fls. 405 a 409, manifesta-se pelo não acolhimento da alegação de nulidade por incompetência do sujeito ativo, pois o lançamento foi efetuado em estabelecimento localizado no Estado da Bahia que comercializa produtos oriundos da matriz, localizada em Sergipe e a ação fiscal foi direcionada à glosa de valores que compuseram a base de cálculo nas operações de transferências e que foram utilizados ao arrepio da legislação que rege o ICMS, com apropriação inadequada de crédito fiscal.

Destaca que a imputação fiscal é clara, devidamente tipificada e amparada na legislação tributária estadual e na LC 987/96.

No mérito, consigna que, em relação às regras para apuração do custo de produção, a legislação aplicada no caso é a prevista na LC 87/96, no §4º, II, do Art. 13, com autorização expressa na Constituição Federal, repetida no art. 17, §8º, II, da Lei nº 7.014/96.

Quanto à multa de 60%, alinha que a Lei nº 7014/96 prevê de forma clara a sua aplicação no art. 42, inciso VII, “a” e a possibilidade de graduação conforme o preenchimento de determinadas condições pelo sujeito passivo infrator.

Rechaça a suplica recursal de inconstitucionalidade, vez que este Egrégio órgão colegiado não tem competência para declarar inconstitucionalidade, conforme art. 167 do RPAF, bem como a arguição de violação ao princípio da não-cumulatividade visto que almejando evitar privilégios ou distorções entre os entes federativos, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, localizados em outro Estado, a base de cálculo está limitada a soma do custo de matéria prima material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, conforme art. 13, 4º, II da LC 87/96 e 17, 8º, II da Lei nº 7014/96, alinhando também o art. 93, II e 97, VII do RICMS/97.

Quanto à arguição de cometimento de equívocos na fixação da base de cálculo, afirma que o sujeito passivo não colaciona aos autos qualquer prova material das suas afirmações quanto ao fato de que a apuração do custo médio de produção por unidade de saco de cimento estivesse embutido o valor relativo ao frete da mercadoria, detectadas no levantamento fiscal, nem tampouco carreou ao Processo Administrativo Fiscal sua planilha de custo de produção.

Conclui pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário.

VOTO

O recorrente argui, preliminarmente, nulidade do Auto de Infração, sob a alegação de que a fiscalização não considerou a legislação adotada pelas outras unidades federativas, entendendo que esse fato implica em violação ao art. 142 do CTN, e dos princípios da reserva legal e da segurança jurídica, previstos nos artigos. 5º, II e 150, I da CF.

Em consonância com o entendimento alinhado no voto da JJF, em tela, não acolho a arguição de nulidade, haja vista que o art. 155, II da Constituição Federal estabeleceu competências aos Estados para instituir o ICMS e o disposto no art. 146, III, “a” do mesmo diploma legal, determina

que cabe a lei complementar estabelecer normas gerais, em relação aos fatos geradores, base de cálculo e contribuinte.

Na situação presente foram aplicadas as regras previstas na LC 87/96, em consonância com a Lei Estadual nº 7.014/96, o que não configura desrespeito à legislação do Estado de origem que não pode estabelecer regras que contrarie a determinação expressa na Lei Complementar nº 87/96, pois lhe deve hierarquia, conforme determina a Constituição Federal.

Quanto à nulidade arguida por ter sido a ação fiscal desenvolvida por autoridade incompetente e ausência de materialidade, entendida como evento ocorrido fora do espaço territorial (âmbito de validade) das normas baixadas pelo Estado da Bahia, não cabe acolhimento, pois não se trata de ilegitimidade passiva, quando na verdade o Estado da Bahia, através de sua fiscalização, não está acatando o aproveitamento do crédito fiscal utilizado a mais do que o resultante da base de cálculo prevista no art. 13, §4º II, da LC 87/96, por contribuinte estabelecido em seu espaço territorial e submetido a sua legislação tributária. A ação fiscal, por sua vez, foi desenvolvida por autoridade competente que é o Auditor Fiscal deste Estado, conforme determina o art. 107, §1º do COTEB, Lei nº 3.956 /81.

Verifico que as inconsistências alegadas nos demonstrativos que embasam a autuação foram devidamente ajustadas através de diligência solicitada pela PGE/PROFIS à ASTEC. Essa, por sua vez, encaminha aos autuantes para que os mesmos efetuem a apuração do custo mensal de produção, tendo em vista que a empresa fez a identificação das rubricas de mão de obra constantes no livro Razão, anexados aos autos, situação que faz com que seja possível realizar novos demonstrativos com base nesta nova realidade.

Diante dos novos dados apresentados pelo autuado, os autuantes, às fls. 386 a 388 dos autos, através do livro Razão Analítico apresentado, extraíram os valores mensais de mão de obra, de matéria prima, materiais secundários e embalagens.

Apresentaram, assim, arquivos, ora anexados tanto em meio magnético quanto em meio eletrônico, contendo novos demonstrativos (1- “Demonstrativo do Custo Unitário Mensal cfe. LC87/96 – Fábricas – 2007”; 2 – “Estorno de crédito – Custo Transferência – Fabricas – Produção do Estabelecimento – 2007”; 3 – “Custo Unitário cfe. LC 87/96 – Resumo Menal – Fabricas 2007”; e 4 – “Estorno de Crédito – Resumo Mensal – 2007”) com os Valores Mensais de custo de produção apurado e, consequentemente, também do Estorno Mensal do ICMS com a subsequente indicação do montante devido, mensalmente, de imposto para o Estado da Bahia, que teve o seu total reduzido, conforme consta no final do presente voto.

Por sua vez, os valores que compõem o custo de produção foram fornecidos pela própria empresa através dos livros indicados e os preços unitários encontrados refletem tal custo, não havendo, assim, qualquer vício no lançamento que o macule de nulidade.

Ficou demonstrado que o trabalho fiscal não está baseado em presunção, conforme alegado na defesa, visto que as parcelas do custo da *matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento* correspondem aos 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.

Verifica-se que o Auto de Infração foi lavrado para glosa do crédito fiscal lançado pelo sujeito passivo, em operações de transferência de mercadorias de estabelecimentos da mesma empresa, localizados em outros Estados da Federação para o estabelecimento do recorrente localizado na Bahia, sob a acusação de que a base de cálculo utilizada foi superior à prevista no inciso II, §4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, ou seja, não foi aplicado como base de cálculo o valor correspondente ao custo da mercadoria produzida, assim considerada a soma dos custos da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

O recorrente centra a discussão na arguição de que aplicou corretamente a base de cálculo nas operações de transferências de mercadoria entre os seus estabelecimentos, e que 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, compreende outros componentes tais como exaustão, depreciação, amortização, etc.

Inicialmente, como a questão envolve a correta base de cálculo a ser aplicada nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, devo destacar que o texto constitucional determinou expressamente as matérias que deveriam ser tratadas por meio de lei complementar específica para este tributo, demonstrando a clara intenção de evitar que estas não fossem tratadas por via de leis ordinárias dos Estados ou do Distrito Federal, almejando, assim, evitar conflitos entre tais entes federativos e a insegurança jurídica para todos envolvidos nessa relação jurídica tributária.

Dentre as matérias elencadas expressamente no art. 155, §2º, inciso XII, da Constituição Federal, encontra-se a base de cálculo do ICMS. A importância da matéria, a exigir previsão em lei complementar, destaca-se por ser a base de cálculo um dos elementos relevantes que compõem o fato gerador da obrigação principal, não só por conter a dimensão da obrigação pecuniária, como, segundo define Geraldo Ataliba (citado em votos anteriores) ser “*a perspectiva dimensível do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para determinação, em cada obrigação tributária concreta, do quantum debeatur*”.

Em consonância e atendendo ao comando do texto constitucional, a Lei Complementar nº 87/96, no §4º do Art. 13, fixou expressamente a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, trazendo três hipóteses de dimensão da materialidade do tributo, sendo útil ao nosso voto transcrever a segunda, em relação a qual gira a controvérsia deste lançamento de ofício:

“Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

...
II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;”

Assim, é de se concluir que a fixação da base de cálculo diversa da prevista na Lei Complementar nº 87/96, ainda que emanadas das unidades federativas, através de leis ordinárias, deve ser considerada ilegal e inconstitucional.

O exame do comando contido no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96, não contempla dúvidas, é específico não admitindo ou permitindo nenhum outro tipo de custo, além dos elencados, exatamente para evitar conflitos entre as unidades federativas obedecendo a uma sistemática de distribuição da receita do ICMS entre as aludidos entes. Assim, na forma do dispositivo legal citado, os gastos com exaustão, depreciação, amortização, devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, conforme consignado na Decisão recorrida, cuja 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.

Quanto aos argumentos trazidos pelo recorrente, relativos aos alegados equívocos cometidos pela fiscalização, concernentes 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 em consonância com o voto da JJJ, em tela, que no caso do frete, este não pode ser considerado custo de produção, uma vez que conforme as notas fiscais as operações ocorreram com frete FOB. Ainda que fosse CIF, é uma despesa ocorrida após o processo produtivo, não se incluindo entre os elementos de custo previsto na LC 87/96. Quanto ao ICMS, verifico que no levantamento fiscal, os autuantes após apurarem o custo unitário embutiram, corretamente, o valor do ICMS equivalente a 12%.

A limitação legal para determinação da base de cálculo do ICMS, quando das transferências interestaduais de produtos fabricados pelo mesmo titular, não afronta ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, pois o citado princípio será efetivado pela técnica do abatimento ou compensação, disciplinada, por sua vez, por “LEI COMPLEMENTAR”, nos termos do art. 155, § 2º, inciso XII, “c”, da Constituição Federal.

Portanto, se 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, especificando literalmente a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não há o que se falar em afronta ao princípio da não-cumulatividade.

Assim, caso o remetente tenha destacado o ICMS em valor superior ao devido, incluindo como custo de produção, rubricas outras que não são exatamente as dispostas na lei complementar multicitada, 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, abaixo transcrito:

“Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

(...)

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

I – se o imposto for destacado a mais do que o devido no documento fiscal;

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”.

Diante de tais considerações, verificam-se impertinentes as alegações do recorrente, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor de base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, em razão da LC 87/96 especificar os custos de produção, como matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, consoante apuraram os autuantes nos autos, nos quais cotejam os custos unitários nos termos legais, por produto, em relação aos custos de transferências consignados nas notas fiscais, ou seja, após expurgar da base de cálculo de transferências os gastos com exaustão, depreciação, amortização e frete, por não se enquadrarem nas rubricas especificadas como custos de produção, conforme delimitado no referido dispositivo legal.

A arguição de que as multas aplicadas têm caráter confiscatório não subsiste. Convém ressaltar que o art. 150, IV, da CF, é dirigido ao legislador, o qual não pode criar tributo excessivamente oneroso, expropriatório do patrimônio ou da renda. Considero pertinente o exame, relativo a essa matéria, da Professora Mizabel Derzi, alinhado em suas notas de revisão da obra de Aliomar Baleeiro, “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, 7º edição, à fl. 519. Argumenta a professora, didaticamente, que o referido dispositivo constitucional não impede a aplicação de sanções e execuções de créditos. Não se pode abrigar no princípio que veda utilizar tributo, com efeito, de conFisco o contribuinte omisso que prejudicou o Fisco, ferindo os superiores interesses da coletividade.

Não há, por conseguinte, o que se falar da violação dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, pois, além de serem corolários do princípio do não conFisco, já analisado, não encontram amparo fático, na medida em que a multa aplicada de 60% é razoavelmente modulada para o desestímulo ao descumprimento das obrigações tributárias ora apuradas.

É importante destacar, ainda, que as decisões judiciais, colacionadas pelo contribuinte, na peça de defesa, não podem servir de amparo para alterar o entendimento aqui externado no presente voto, cabendo identidade e ratificação, naquilo que coincide, visto que as mesmas não vinculam o Estado da Bahia. Somente através de Decisão judicial, no caso concreto em que o autuado seja parte, ou através de efeitos “*erga omnes*”, a exemplo da ADIN, estará a Bahia obrigada a adotar posição distinta da externada no presente voto, assim como não cabe competência a esse Contencioso Administrativo para decretar a constitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167, I do RPAF/BA.

Do exposto, após a revisão efetuada pelos autuantes, conforme já relatado, o débito foi corretamente reduzido de R\$ 455.042,39 para R\$ 377.196,79, conforme demonstrativo abaixo:

MÊS	LAÇAMENTO DO A.I.	REVISÃO DA ASTEC
JAN	45.215,80	36.485,89
FEV	36.819,61	29.164,09
MAR	37.769,67	30.108,00
ABR	41.955,54	11.416,42
MAI	48.803,83	42.491,05
JUN	44.803,51	45.030,75
JUL	34.090,51	29.250,10
AGO	38.472,67	30.569,72
SET	30.729,67	30.262,01
OUT	32.347,74	30.707,82
NOV	32.527,00	32.281,09
DEZ	31.506,84	29.429,85
TOTAL	455.042,39	377.196,79

Assim, sou pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1^a 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 206891.0019/11-8, lavrado contra a **ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A. (CIMENTO NASSAU)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$377.196,79**, 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, 27 de agosto de 2013.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – RELATOR

MARIA OLÍVIA TEIXEIRA DE ALMEIDA – REPR. DA PGE/PROFIS