

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0003/11-4
RECORRENTE - ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A. (CIMENTO NASSAU)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0144-04/11
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 25/02/2014

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0003-12/14

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA. Para fins 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. Infração caracterizada. Após saneamento houve a diminuição do imposto exigido. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para cobrar ICMS, no valor de R\$1.154.896,34, 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.

Ao proferir o seu voto na Decisão recorrida, o i. relator afastou as preliminares de nulidade e no mérito assim decidiu:

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

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

- 1) O demonstrativo juntado à fl. 28 consolida valores relativos à matéria-prima, material secundário, embalagens (acondicionamento), extraídos do livro Razão (fls. 29/32), e valor da mão-de-obra (custo de pessoal e encargos sociais) informado na DIPJ (fls. 36/39);*
- 2) Apurado o custo de produção unitário, confrontaram com a base de cálculo consignada em cada nota fiscal de transferência (fls. 13/26) que contempla a primeira e a última nota fiscal em cada mês, cujo relatório integra o CD à fl. 10, determinando a diferença entre o valor previsto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 e o que foi tomado a mais de acordo com o demonstrativo ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, aplicando a alíquota interestadual prevista na legislação sobre a diferença apurada, para calcular o valor do crédito utilizado a mais que o que seria de direito.*

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

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

Ressalto que o levantamento fiscal baseou-se em dados contidos em documentos fornecidos pelo estabelecimento da empresa, e na defesa não foram indicados erros no cálculo e sim de forma genérica foi alegado que foram incluídos valores indevidos. Conforme disposto nos artigos 123 e 142 do RPAF/BA (Dec. 7.629/99) é assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do lançamento, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações.

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

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

Além disso, a Decisão contida no Acórdão JJJ 0452/01-03 (fl. 150/151), para reforçar seu posicionamento, não pode ser tomada como parâmetro, haja vista que aquela Decisão foi reformada pela Segunda Câmara, após a realização de diligência saneadora, conforme Acórdão CJP 234/12-04 de 13/09/04.

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

Também o art. 97, VIII veda ao contribuinte, ressalvada 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, relativamente à parte excedente (§ 5º do art. 93).

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

Conforme apreciado anteriormente, em se tratando de transferências para estabelecimento distribuidor localizado na Bahia, deve ser aplicada a regra contida no art. 13, § 4º, II da LC 87/96 (custo de produção, como definido na mencionada Lei). No presente caso, o citado dispositivo legal não pode ser modificado por lei estadual e muito menos por Decisões Normativas, tendo em vista que são regras hierarquicamente inferiores à mencionada LC. Caso se entenda ao contrário, cada Estado poderia interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, o que certamente criaria uma insegurança jurídica.

Entendo que o legislador ao estabelecer regra limitativa de componentes do custo de produção para estabelecer 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 que arca com o montante do ICMS pago em todas as operações de circulação, cujos valores pagos em determinadas fases, são compensados nas operações subsequentes.

Por tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento produtor situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, incluiu valores que não previstos na LC 87/96. Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a estabelecida no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior que o previsto na legislação no estabelecimento remetente e um crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal

indevido de acordo com o disposto no art. 93, §5º, II c/c art. 97, VIII do RICMS/BA.

No que tange ao argumento de que a multa aplicada é desproporcional, confiscatória e abusiva, observo que a multa aplicada de 60% é prevista no art. 42, VII, “a” da Lei 7.014/96, portanto é legal. Além disso, conforme indicado no Anexo do Demonstrativo do Débito (fl. 7), se atendidas as condições estabelecidas no art. 45-A do mencionado diploma legal, a multa aplicada poderá ter redução de até 100%. De certa forma, a depender da atitude tomada pelo estabelecimento autuado perante a infração que lhe é imputada, pode não haver ônus da multa aplicada, ou ônus menor do que o percentual de 60% grafado no Auto de Infração. Com relação à alegação de que a multa de caráter confiscatório é inconstitucional, ressalto que de acordo com o artigo 167, I, do RPAF/BA (Dec.7.629/99), não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual.

Convém ressaltar ainda, que de acordo com o art. 159 do RPAF/BA (Dec. 7.629/99), poderá ser requerida à Câmara Superior do CONSEF a dispensa ou redução de multa por infração de obrigação principal ao apelo de equidade, se acompanhado da comprovação do pagamento do principal, acréscimos e se atendida as condições lá estabelecidas.

Saliento ainda, que a segunda instância deste Conselho já apreciou diversas decisões de primeira instância acerca da mesma matéria e não acolheu os Recursos Voluntários formulados pelos contribuintes a exemplo dos Acórdãos CJF 0210-11/04; CJF 0340-11/06; CJF 409-11/03, CJF 234/12-04.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado com a Decisão proferida pela primeira instância, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário (fls. 221/238) alegando que a Decisão recorrida merece ser reformada. Apresentando argumentos como “razões de mérito que ensejam a reforma do presente julgamento”, faz uma descrição da sua atividade mercantil e da matéria em discussão. Em seguida, afirma que o fisco baiano não tem competência para fiscalizar as operações ocorridas no espaço territorial do Estado de Sergipe, onde ocorreu o fato gerador. Diz que o caso em tela trata do cálculo do ICMS normal devido ao Estado de Sergipe que o fisco baiano entende ter sido calculado a maior ao glosar os créditos de sua filial baiana, tendo por suporte o disposto no artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 e o seu Razão Analítico “*Todavia, extrapolando do limite da base de cálculo fixada por referido dispositivo, a fiscalização baiana cometeu dois equívocos, a saber: i) não exclui do valor constante de cada nota fiscal os valores de frete e do próprio ICMS para determinar o valor do custo da mercadoria produzida, como base de cálculo do ICMS; ii) o custo apurado através do balanço patrimonial e demonstrações financeiras, mediante divisão do valor total anual pela quantidade de cimento produzida, não corresponde ao custo parcial a que se refere à LC n.º 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.*”.

Passa a discorrer sobre as seguintes questões;

1. Da ausência de materialidade do lançamento – diz haver conflito de interesse em torno do ICMS, no tocante à base de cálculo do imposto exigido e que envolve critério de tributação determinado diferentemente entre as duas Unidades Federativas. Ressalta que o motivo da autuação diz respeito à base de cálculo do ICMS nas operações de transferências (recolhimento que se tem a maior para uma Unidade Federada em detrimento da outra, por conta de critério diferente de tributação) e não falta de recolhimento do imposto. Em assim sendo, tal exigência teria que ser executada com a participação do Estado de Sergipe, o que a tornava nula em seu nascedouro, pois “evento ocorrido fora do espaço territorial (âmbito de validade) das normas baixadas pelo Estado da Bahia”.
2. Do equívoco quanto à compreensão da matéria tributável – relatando como procedeu a fiscalização para apurar o imposto ora exigido, entende que ela cometeu equívoco por não perceber que no valor apurado como base de cálculo do ICMS estava incluída parcela relativa ao frete até o estabelecimento de destino, e ainda, o próprio imposto, valores estes que não dizem respeito ao custo de produção, conforme determina o quando disposto no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 (igual redação no art. 17, § 8º, da Lei Estadual nº 7.014/96),

conforme transcreve. Portanto, tais fatos determinaram a diferença de imposto ora reclamado.

3. Do lançamento por presunção. Diz que ao examinar o demonstrativo de custo trazido pela fiscalização não encontrou qualquer elemento que atenda aos requisitos legais da identificação do custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Afirma que somente foi levado em consideração o custo total extraído do Livro Razão Analítico e dividido pela quantidade produzida, o que, além de não refletir a realidade dos fatos, é incompatível com a sistemática legal. Para corroborar sua tese defensiva colaciona ementa e voto proferida pela 1ª JF no Processo de nº 089599.0004/02-0.

Após tais colocações, passa a discorrer sobre o direito à utilização do crédito de ICMS, com base no princípio da não-cumulatividade. Analisando as determinações do art. 142, do CTN e art. 150, I, da Constituição Federal, ressalta que advém desta análise a manifesta nulidade do lançamento *“não apenas por erro na determinação da matéria tributável, quando se confunde custo total com custo parcial (tão-somente matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), mas sobretudo por incluir no custo despesas de frete, ocorridas em momento posterior, e o próprio ICMS, inclusive do frete”*. Ou seja, a base de cálculo do presente lançamento recaiu não sobre o custo de produção determinado pela Lei Complementar nº 87/96, mas sim sobre uma presunção, que contraria o disposto no art. 142 do CTN.

Que também resta provado que as transferências de mercadorias promovidas à suas filiais foram acobertadas por notas fiscais idôneas, em que houve destaque do ICMS, mediante a aplicação da alíquota própria – cujo imposto fora recolhido para o Estado de Sergipe – e que essas notas fiscais foram registradas com crédito do imposto incidente em tais operações. Além do mais, não se questiona no lançamento qualquer falta de recolhimento do ICMS.

E, acima de tudo, o que se questiona é a contrariedade ao princípio constitucional da não-cumulatividade, à medida que nega o direito de crédito do imposto incidente na operação anterior, tal como previsto no art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal, conforme discorre, e trazendo neste seu discurso as determinações do art. 155, II, § 2º, da Constituição Federal, art. 19, da Lei Complementar nº 87/96 e art. 28 e 29, da Lei nº 7.014/96.

Afora que, mesmo o RICMS/97 *“que, de maneira ilegal e inconstitucional, estabelece restrições para o crédito do ICMS”*, não faz tais restrições, ou seja, não veda o direito ao crédito em discussão, em face dos procedimentos pela empresa adotados tanto no estabelecimento matriz quanto nas filiais. Sob tal aspecto transcreve as determinações do art. 31, 91 e 92, do RICMS/97.

Em resumo concluiu que: *“o direito ao crédito do imposto incidente na operação anterior tem base constitucional e não pode ser negado por nenhuma autoridade, sob pena tornar o imposto cumulativo, negar o direito de propriedade e estabelecer verdadeiro confisco. Tudo em face do disposto no art. 155, II, § 2º, I, 5º, XXII, 150, II e IV, da Constituição Federal. Daí, por qualquer ângulo que se enxergue, não há como sustentar a validade do crédito tributário em apreço. Trata-se, sem sombra de dúvida, de lançamento desprovido de materialidade e, portanto, manifestamente 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 seja declarada a improcedência da autuação.

Ao exarar o Parecer (fl. 277), a i. representante da PGE/PROFIS, preliminarmente, rejeita a arguição de nulidade apresentada pelo recorrente a respeito do seu entendimento que a

fiscalização baiana extrapolou os seus limites de competência. Afirma concordar com a Decisão recorrida, uma vez que o processo fiscalizatório de fato ocorreu no estabelecimento localizado no Estado de Sergipe, mas o propósito da fiscalização e o seu resultado se referem ao ICMS devido ao Estado da Bahia.

No mérito, entende que o custo de produção está em conformidade com a lei complementar, que estabelece as regras gerais de ICMS, exatamente para dirimir divergências entre as leis estaduais. Ressalta que a Lei da Bahia encontra-se fundamentada na Lei Complementar, portanto, perfeitamente aplicável a exequível. Ademais, o crédito fiscal lançado e glosado seria utilizado frente a Bahia, motivo pelo qual o contribuinte deve se submeter às regras ditadas por esse Estado que suportará o ônus do crédito. Opinou pelo Não Provento do Recurso Voluntário.

Em pauta suplementar do dia 27/10/2011 (fl. 280), 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, observou de 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\$2,10; sacos de 25kg - R\$1,05 e por tonelada R\$42,00. 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 1.303-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. 283/285):

1. que embora intimado, no início da ação fiscal, para apresentar os custos de produção mensal, o recorrente asseverou que não os possuíam, conforme fl. 74 dos autos;
2. que diante da recusa da empresa, somente 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. 37/40), 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 em demonstrativo que elabora.

Concluíram requerendo a Procedência total do Auto de Infração.

O sujeito passivo, intimado do resultado da diligência, manifesta-se (fls. 289/291). Indicando o que havia solicitado esta 2ª CJF, diz que a fiscalização não se apercebeu que no valor praticado para a base de cálculo do ICMS está incluída parcela relativa ao frete até o estabelecimento

destino, bem como o próprio imposto. Assim, restava desfigurada a identificação do custo de produção.

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, a Lei nº 7.014/96. Como a afirmativa foi de que se levou em consideração “o custo total, extraído do Livro Razão Analítico e dividido pela quantidade produzida”, tal critério além de não refletir a realidade dos fatos, é incompatível com a sistemática legal, conforme, inclusive, a solicitação feita por este Colegiado.

No entanto, os autuantes, respondendo à diligência solicitada, informaram “ser impossível atendê-la”, insistindo em basear-se no custo de produção apurado anualmente, em completa afronta à LC nº 87/96. 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, 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. Conclui requerendo o Provimento do Recurso Voluntário para que seja julgado Improcedente o lançamento fiscal.

A PGE/PROFIS, em opinativo da lavra da procuradora Maria José Ramos Coelho (fls. 294/296 verso), após relatar os atos processuais, textualmente afirma:

[...]

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

Compulsando os autos, verifica-se à saciedade a fixação da base de cálculo na presente autuação não ocorreu de forma correta, transparente e com fundamento em dispositivo de Lei. A prova cabal da irregularidade na qualificação do tributo é que a fiscalização efetuou o lançamento por períodos mensais em contradição com a contabilização dos valores de custo unitário anual para todo o período abrangido pela fiscalização. Com efeito, os autuantes com o fito de determinarem o valor do custo unitário da mercadoria produzida, levaram em consideração o custo total anual registrado na contabilidade do recorrente, relativo à matéria-prima, material secundário e embalagem, além do custo total anual de mão de obra e encargos sociais.

O procedimento adotado pelos autuantes implicou em insegurança e imprecisão na apuração da base de cálculo, aspecto essencial do fato gerador do tributo, razão pela qual o lançamento está contaminado por vício irremediável.

Destarte, com fulcro nos termos do art. 18, inciso IV, do RPAF/99, o lançamento tributário deverá ser declarado nulo, recomendando-se o refazimento do procedimento fiscal dentro do prazo decadencial.

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

Os autuantes, em 10/07/2011 (fl. 299) atravessam petição solicitando a este CONSEF que, novamente, encaminhe os autos em diligência para eles, pois, afirmam, a empresa fez a identificação das rubricas de mão-de-obra no seu livro Razão, situação que “*fez com que seja possível fazer novos demonstrativos com base nesta nova realidade*”.

A Coordenação Administrativa deste CONSEF encaminha os autos aos autuantes (fl. 302) que prestam a seguinte “Informação Fiscal Complementar”:

Por meio desta, apresentamos INFORMAÇÃO FISCAL COMPLEMENTAR, objetivando a demonstração da apuração dos resultados com base no CUSTO DE PRODUÇÃO MENSAL, tendo em vista NOVA MANIFESTAÇÃO DO CONTRIBUINTE penmitindo a identificação, também MENSAL, da rubrica MÃO-DE-OBRA constante do LIVRO RAZÃO apresentado pelo Contribuinte e ora anexado (em meio eletrônico) a este processo.

Conforme consta do próprio corpo do Auto de Infração sob comento, o autuado foi intimada para apresentação de planilha com o detalhamento MENSAL dos elementos formadores do custo de produção e obtivemos como resposta as informações a seguir descritas:

“Em atendimento ao Termo de Intimação...vem... informar o que segue:

01-Planilha de composição de custos

A signatária não dispõe de planilha de composição de Custos. O custo do produto final encontra-se definido em seu balanço anual. Para definir o preço de transferência a signatária colhe de seu custo total os elementos definidos no art. 13, § 4º da lei Complementar nº 87/96, que nas operações de transferências interestaduais constitui: soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento

02-...

03 - No tocante as declarações - DIPJ, as mesmas encontram-se na sua sede em Sergipe à disposição dessa fiscalização para as verificações necessárias.

04 - Nesse sentido, vale salientar que a obrigação do contribuinte é manter seus livros fiscais e comerciais, para escrituração e registro de todas as operações realizadas em seu estabelecimento, bem como impostos e tributos devidos. Até porque, não só o Estado, bem assim a União Federal e o Município podem, a qualquer momento deles se utilizarem.”

Diante do exposto, o autuado, em resposta à intimação para apresentar os custos de produção mensal, asseverou que não os possuía.

Assim sendo, diante desta recusa em entregar os custos de produção mensais, restou a 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 (vide fis. 298 a 300) extrair os valores MENSAIS de MÃO- DE-OBRA (que antes estavam anualizados), de MATÉRIA-PRIMA; MATERIAIS SECUNDÁRIOS E de EMBALAGENS.

Neste sentido, apresentamos arquivos, ora anexados tanto em meio físico quanto em meio eletrônico, contendo NOVOS DEMONSTRATIVOS (1-”Demonstrativo do Custo Unitário Mensal cfe LC 87/96 - Fábricas — 2007”; 2-”ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO TRANSFERÊNCIA - FÁBRICAS - Produção do Estabelecimento — 2007”; 3-”Custo Unitário cfe. LC 87/96 - Resumo Mensal - Fábricas — 2007”; e 4-”Estorno de Crédito - Resumo Mensal - 2007”) com os VALORES MENSAIS DE CUSTO DE PRODUÇÃO APURADO e, conseqüentemente, também do ESTORNO MENSAL do ICMS com a subseqüente indicação do montante devido, MENSALMENTE, de imposto para o Estado da Bahia.

Isto posto, o valor do débito foi reduzido de R\$ 1.154.896,34 para R\$ 962.004,46”.

O recorrente manifesta-se (fl. 317/318) 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 a mão-de-obra, mas continuaram sem ser excluídos os valores relativos ao frete e ao ICMS”. Tal critério além de não refletir a realidade dos fatos, é incompatível com a sistemática legal.

Finaliza sua manifestação 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”.*

Em pauta suplementar do dia 29/04/2013 (fl. 321), esta 2ª CJF considerando: existir nos autos Parecer jurídico da PGE/PROFIS opinando pelo Provimento do Recurso Voluntário (fl. 294/296) e que aquele Órgão Jurídico não tomou conhecimento dos novos demonstrativos elaborados pelos autuantes já que elaborados após seu opinativo, decidiu encaminhar o presente processo à PGE/PROFIS para que este Órgão Jurídico novamente se pronunciasse no presente processo.

Em seu opinativo conclusivo, da lavra do n. Procurador Dr. José Augusto Martins Junior (fls. 324/325), a PGE/PROFIS na esteira do posicionamento de fls. 303/305, ressalta ter restado provado pelos autuantes “*os reais valores mensais atinentes à mão-de-obra, materiais secundários e de embalagens, na linha de posicionamento pacificado no seio do CONSEF, restando reduzido o débito originário de R\$ 1.154.896,34 (Um milhão cento e cinquenta e quatro mil e oitocentos e noventa e seis reais e trinta e quatro centavos) para R\$ 962.004, 46 (novecentos e sessenta e dois reais mil e quatro reais e quarenta e seis centavos)*”

Opina pelo Provimento Parcial do Recurso interposto.

O opinativo foi submetido ao crivo da Procuradora Assistente da PGE/PROFIS/NCA, Dra. Paula Gonçalves Morris Matos, que, em despacho (fl. 326), o ratifica, encaminhando os autos ao CONSEF para julgamento por uma de suas câmaras.

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.

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

Alega o contribuinte a 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 para determinar os créditos fiscais utilizados por estabelecimento situado neste Estado. Em assim sendo, não há que se acatar a nulidade suscitada, não havendo qualquer pertinência se aventar a necessidade do Estado de Sergipe ser chamado à lide para se buscar a base de cálculo do imposto ora exigido.

Quanto à falta de materialidade do lançamento, ressalta-se que a auditoria se pautou dentro das determinações contidas no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, quais sejam os custos de produção referentes à matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Ressalto de que o comando contido no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar 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.

O recorrente sustenta que a fiscalização, para efeito de comparação dos custos, contemplou na base de cálculo utilizada as despesas de frete e o próprio ICMS.

A respeito das despesas de frete, como os próprios autuantes informaram no corpo do Auto de Infração (fl. 04), por ser uma despesa operacional, seus 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, relembro 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 a produto já está formado.

Quanto a 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 á 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 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 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 2007, ano-calendário 2006. 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 2004 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 2003) 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 analisar 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. Em assim sendo, houve a diminuição do valor do imposto ora exigido, que foi acatado pela PGE/Profis. E, neste particular, as razões apresentadas pelo recorrente a respeito desta matéria restaram superadas com o presente saneamento, já que os custos da matéria prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra foram identificados mensalmente.

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 e que os custos indicados na Lei Complementar nº 87/96 não foram identificados. Todos estes argumentos já foram anteriormente analisados e rechargados.

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 e

R\$962.004,46, conforme demonstrativo de débito elaborado pelos autuantes e constantes à fl. 306 dos autos.

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 **206891.0003/11-4**, lavrado contra **ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A. (CIMENTO NASSAU)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$962.004,46**, 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, 03 de fevereiro de 2014.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

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