

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0037/12-4
RECORRENTE - ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A. (CIMENTO NASSAU)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0132-03/13
ORIGEM - IFEP - COMÉRCIO
INTERNET - 14/03/2014

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0039-12/14

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. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 22/11/2012, para cobrar ICMS, no valor de R\$709.119,64, 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 trata da exigência de ICMS, em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal, nos meses de janeiro a dezembro de 2008, 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.

Observe que o sujeito passivo, em momento algum de sua impugnação, nega a realização das operações através das notas fiscais, fls. 45 a 80, utilizadas no levantamento fiscal, fls.14 a 26, 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.

Constato dos elementos que instruem os autos que o trabalho fiscal foi realizado apurando a base de cálculo em consonância 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 31/12/2008, apresentado pela própria empresa autuada, fls.82 a 123, onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção por código de produto. Com base nesses dados, foi elaborada a planilha à fls. 40 e 41, 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/2009, ano base 2008, das rubricas Custo com Pessoal e Encargos sociais, fls. 82

a 123. 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. 81.

Assim resta evidenciado 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.

Ficou patente nos autos que o sujeito passivo não apontou erros ou inconsistências nos números e nos cálculos no levantamento fiscal, 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.

Em relação 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 às fls. 40 e 41, com base nos dados contábeis, dividiram este valor por R\$0,88, embutindo, corretamente, o valor do ICMS equivalente a 12%.

Quanto à 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, diante da falta de 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.

A questão a ser dirimida nos presentes autos reside em se determinar a correta base de cálculo a ser utilizada nas transferências das mercadorias. A base de cálculo constitui aspecto fundamental de qualquer tipo tributário, por integrar a dimensão valorativa da obrigação, quantificando o objeto da imposição fiscal. As regras aplicáveis às operações com mercadorias são prerrogativas da LC 87/96, tendo em vista que a própria CF/88 atribui à lei complementar competência para 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".

Ao contrário do que entende do autuado, as regras para o estabelecimento da base de cálculo do ICMS, devem ser buscadas a partir do texto constitucional, que delega à Lei Complementar a delimitação das linhas gerais, devendo ser 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, inciso 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.

Logo, a definição da base de cálculo nas operações interestaduais de transferências, por se tratar de matéria reservada à Lei Complementar Federal, não pode ser modificada por 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 atentaria contra o pacto federativo. Ao definir claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como sendo “o custo da mercadoria produzida”, o legislador complementar chancelou sua indelével interpretação do significado do termo custo, coibindo assim, a discricionariedade do intérprete para adotar conceito diverso ou para integrar o texto de modo a completar-lhe o sentido. Assim, não paira dúvida alguma em relação à natureza do custo ao qual faz referência o legislador, uma vez que não se trata do custo contábil, mas de uma designação restrita e específica para uma finalidade também específica: a base de cálculo das transferências interestaduais. Nesse diapasão, é descabida qualquer alteração, mediante a imposição de decretos ou mesmo normas ditas complementares, citadas pelo autuado, sob pena de desfigurar o regramento hierarquizado presente em nosso ordenamento jurídico.

Assim, é imperativa a adoção do tratamento especificamente previsto na Lei Complementar nas operações de transferências de mercadorias produzidas em um Estado e remetidas para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, localizado em outra unidade da Federação.

Nestes termos, as 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. Ignorar essa regra de tributação em função da imposição de outros diplomas legislativos, significa descaracterizar a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual.

A definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à lei complementar, consoante Decisão proferida pelo STJ no RE 707.635- RS/2004. É evidente que o disposto no art. 13, §4º, inciso 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. Eis que, se o entendimento fosse o contrário, possibilitaria a cada Estado interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, o que certamente geraria insegurança jurídica.

Deve ser ressaltado que este posicionamento, decorrente da 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). Constatado que restrição imposta pela LC 87/96, referente a matérias-primas, materiais secundários e de embalagem (acondicionamento), é tema já pacificado e assente em reiteradas decisões da Segunda Instância deste Conselho, a exemplo dos Acórdãos CJP Nº 036-11/10; CJP Nº 0436-12/11, CJP Nº 231/12-12, CFJ Nº 081-13/13 e CJP Nº 082-13/13.

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, é indubitoso que o legislador 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.

Assim, resta patente nos autos que o estabelecimento produtor situado no Estado de Sergipe, ao transferir mercadoria para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, incluiu valores não previstos na LC 87/96, resultando 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/97.

Logo, concluo que a Infração afigura-se integralmente caracterizada.

Em relação à alegação de que o presente processo trata de matéria semelhante ao Auto de Infração nº 089599.0004/02-0, em iguais operações de transferência, não obstante ter sido julgado improcedente por meio do Acórdão JJP nº 0452/01-03, saliento que essa Decisão foi reformulada, 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.

No que tange à alegação defensiva de confiscatoriedade da multa de 60%, saliento 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 a Decisão proferida pela primeira instância, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário (fls. 293/306) 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. *“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.”*

Afirma, ainda, que a fiscalização ao compor o custo de produção, incluiu o item “vestuário” em completa dissonância com o artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96.

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 dos Acórdãos JF nº 0452/01-03, CJF nº 0168-11/12 e CJF nº 0147-12/12 deste CONSEF.

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 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. 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 (fls. 313/318), a i. representante da PGE/PROFIS, Dra. Angeli Maria Guimarães Feitosa afasta as nulidades arguidas vez que a base de base de cálculo do imposto foi apurada de forma transparente e com fundamento em dispositivo de lei.

No mérito ressalta que o art. 155, § 2º, XII da Constituição Federal atribuiu a lei complementar a fixação da base de cálculo do ICMS. Em assim sendo, o art. 13, § 4º, Inciso II da Lei Complementar nº 87/96 (transcrito) dispõe que em se tratando de operações interestaduais de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo está limitada à soma do custo da matéria prima, material secundário e acondicionamento e conforme realizado pela fiscalização. Ressalta, em seguida, que a apuração dos valores teve por lastro o livro Razão Analítico da empresa, apresentado pelo próprio sujeito passivo (que alegou não possuir planilha de custo), onde constava discriminadamente os itens do custo de produção por ele considerados, e momento em que foram expurgadas, assim, pelo fisco estadual, as parcelas relativas à depreciação, amortização, exaustão, enfim, elementos não integrantes do conceito de mão de obra, material secundário, matéria prima e acondicionamento, por não se enquadrarem em nenhum dos itens apontados pela citada lei complementar como custo de produção. Portanto, não existia dúvida quanto a legalidade da autuação fulcrada nos termos da LC 87/96, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, § 8º, inciso II da Lei nº 7.014/9.

Observa, em seguida, que a norma do art 13, § 4º, II, da LC 87/96 não comporta interpretação extensiva, tratando-se de regra *numerus clausus*, não havendo qualquer violação ao princípio da

não cumulatividade nesses casos, sendo pacífico na jurisprudência dos Tribunais Superiores a impossibilidade de que os estados-membros firmem regras que extrapolem as normas da citada lei complementar federal. Que o STF, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) no 419.619/DF, acatou a tese da hierarquia das leis, entendendo como imperativa a submissão das normas infraconstitucionais à lei complementar tributária, “*observado o âmbito material reservado pela Constituição às leis complementares*”.

E conclui: Neste passo, é preciso estabelecer que o procedimento adotado pelo sujeito passivo ao incluir outros componentes na base de cálculo do imposto redundou em um débito fiscal superior ao que está previsto na legislação tributária e conseqüentemente em um crédito fiscal, suportado pelo Estado da Bahia, maior que o previsto em Lei. Com efeito, na mensuração do custo das operações de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outra unidade da Federação, para efeito de apuração 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. Efetivamente, resta documentado no lançamento sob apreço que o sujeito passivo incluiu, inadequadamente, na base de cálculo das transferências, valores relativos à amortização, exaustão, depreciação, apurando um crédito fiscal indevido, pelo que foi efetuado o estorno dos valores que extrapolaram o limite imposto pelas citadas normas dos art. 13, 4º, II, da Lei Complementar 87/96, e 17, 8º, II, da Lei nº 7.014/96.

Por fim, impende observar, ainda, que todas as arguições de inconstitucionalidades constantes da súplica recursal devem ser rechaçadas, posto que, falece competência a este Egrégio órgão colegiado à declaração de inconstitucionalidade, em consonância com os termos do art. 167, inciso I, do RPAF.

Opina pelo Improvimento do Recurso interposto.

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 JF. 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 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.

Ressaltou que o argumento recursal para corroborar sua tese de que os autuantes haviam considerado os custos de “vestuário”, em dissonia com as disposições da LC nº 87/96, observo que tais custos fazem parte daqueles referentes a mão-de-obra, inclusive como contabiliza a própria empresa, ou seja, os incluem como subcontas da conta geral 711020000 (Encargos sociais e trabalhistas), conforme resta claro no corpo do Auto de Infração (fl. 04).

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, 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 o 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 à fl. 04 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. 14/ 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 determinava:

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 seu total.

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. Com base neste livro contábil, os autuantes apuraram os valores mensais dos custos mensais do setor produtivo referentes à matéria prima, material secundário, mão-de-obra e embalagens, inclusive conforme exemplificou no corpo do Auto de Infração.

Para saber o custo unitário de produção R\$/Kg e R\$/saco (de 25Kg, e de 50Kg) e em tonelada, os autuantes procederam à divisão do somatório de matéria-prima, material secundário, embalagens e mão de obra (apurado) pela quantidade produzida no mês/ano auditado. De posse do valor da base de cálculo prevista na LC nº 87/96 (custo de produção unitário/mês anterior ao mês de saídas por transferências) realizaram o confronto com a base de cálculo que foi consignada nas notas fiscais de transferência para o autuado, item a item, mês a mês (dados colhidos nos arquivos SINTEGRA fornecidos pelo autuado) e precederam ao estorno do valor do ICMS que foi tomado a maior. Todo este levantamento foi entregue ao recorrente em meio físico quanto em meio magnético.

Quanto aos Acórdãos trazidos pelo recorrente, eles não são paradigmas à matéria ora exposta. Os Acórdãos dizem respeito aos cálculos realizados nos Auto de Infração base das autuações. Nas situações que determinaram a improcedência e nulidade das ações fiscais 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. No entanto, os lançamentos foram efetuados por períodos mensais, não refletindo desta forma o custo efetivo do mês, o que trazia insegurança na determinação da base de cálculo do imposto.

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 NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo inalterada a Decisão recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0037/12-4**, lavrado contra **ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A. (CIMENTO NASSAU)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$709.119,64**, 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, 25 de fevereiro de 2014.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

MARIA HELENA DE MENDONÇA CRUZ - REPR. DA PGE/PROFIS