

PROCESSO - A. I. N° 206891.0044/14-7
RECORRENTE - QUÍMICA AMPARO LTDA
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0093-01/05
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 18/11/2015

1 CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0311-11/15

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA. Lei Complementar nº 87/96. Artigo 13, inciso II § 4º. Inconstitucionalidade não apreciada. Falta de competência do órgão julgador. Artigo 158, I do RPAF. Conceito de custo reduzido aos gastos com matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Inocorrência da alegada ofensa ao artigo 111 do CTN. MULTA DE OFÍCIO. Penalidade cominada em decorrência de inadimplemento de obrigação principal. Inaplicabilidade à espécie das disposições contidas no §7º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96. Afastada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto contra a Decisão proferida pela 1ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração em referência, lavrado em 28/12/2014, com o objetivo de exigir do ora recorrente crédito tributário no valor histórico de R\$ 418.897,59, em razão utilização indevida de crédito fiscal no período compreendido entre janeiro a dezembro de 2010.

Consta da descrição dos fatos que o sujeito passivo recebeu mercadorias em transferência de estabelecimento situado em outra unidade da federação com base de cálculo superior à prevista pelo inciso II § 4º do artigo 13 da Lei 87/96, sendo a motivação da determinação do estorno de crédito.

Após a apresentação da defesa (fls. 61/94) e prestação de informações fiscais, a fase de Instrução foi concluída, tendo os autos sido submetidos à apreciação pelo órgão julgador de primeira Instância que assim decidiu na assentada de julgamento datada de 11/06/2015.

VOTO

O lançamento em discussão refere-se à glossa de crédito fiscal de ICMS utilizado indevidamente nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem em valor superior ao estabelecido em “lei complementar, convênios ou protocolo” [sic].

Em preliminar, a defesa suscita a nulidade do lançamento, aduzindo suas razões em dois enfoques, primeiro, por falta de especificação exata da infração, pois não indica qual o inciso do art. 124 do RICMS foi infringido, impossibilitando a elaboração de uma defesa de forma eficaz e satisfatória, violando os princípios da legalidade, da ampla defesa e do contraditório, e segundo, no que concerne ao art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, por ter a autuação se pautado somente na descrição formal, sem adentrar em seu conteúdo. Sustenta que a lei complementar, muito menos a Instrução Normativa 52/13, que não pode ser aplicada retroativamente a fatos pretéritos, dizem quais os elementos podem ou não ser considerados dentro do conceito de custo de produção, ou ainda, por exemplo, dentro do subgrupo material secundário, cabendo à autuação discriminar quais são e o porquê que determinados elementos considerados pela empresa não teriam sido corretamente por ela elencados.

Quanto ao primeiro enfoque aduzido pela defesa, não vejo no que a falta de indicação do inciso do art. 124 do

RICMS/97 prejudicou a defesa neste caso. A rigor, o art. 124 nem precisava ser citado, pois cuida de prazos de recolhimento do imposto, e o caso em exame diz respeito a utilização indevida de crédito. A menção ao prazo é apenas uma decorrência da situação em análise, pois, ao se utilizar crédito indevido, isso implica falta de pagamento ou pagamento a menos do imposto no prazo regulamentar.

Já no tocante ao segundo enfoque, embora na cabeça da descrição da infração não sejam especificadas as rubricas dos insumos ou materiais consideradas no levantamento fiscal, as explicações constantes no campo “Descrição dos Fatos” e os demonstrativos fiscais deixam claro esse aspecto.

Passo ao exame do mérito.

De acordo com os papéis de trabalho anexados aos autos, verifica-se que, ao ser apurado o custo de produção das mercadorias transferidas de outros estabelecimentos dessa empresa para o estabelecimento situado na Bahia, a fiscalização constatou que na base de cálculo das transferências foram incluídos gastos que não se enquadram como matéria-prima, material secundário, mão de obra ou acondicionamento.

Portanto, o fisco baiano não está, a rigor, negando vigência à legislação do Estado de origem das mercadorias, mas simplesmente apurando, segundo sua interpretação, o fiel cumprimento da legislação, que nesse ponto deve ser uniforme em todo o país, pois a base de cálculo do ICMS é fixada pela Lei Complementar nº 87/96, que é uma lei nacional, de observância obrigatória por todos os entes tributantes.

Embora a descrição do fato faça menção a “lei complementar, convênios ou protocolo”, o fato nada tem a ver com convênio ou protocolo, pois base de cálculo é matéria de reserva legal. A questão diz respeito ao parâmetro fixado pelo art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, segundo o qual nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular a base de cálculo é o custo da mercadoria produzida, entendendo-se para esse fim como custo da mercadoria produzida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. A redação do dispositivo em apreço é esta:

“Art. 13.

*.....
§ 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;”*

A defesa alega que o art. 13, § 4º, II, Lei Complementar nº 87/96 não deve ser interpretado de forma taxativa, devendo ser considerado de forma mais abrangente.

Ocorre que, neste caso, não importa o “conceito de custo contábil” segundo a técnica dos manuais de contabilidade. Importa neste caso o “conceito legal” do que deva ser considerado como custo numa situação específica. Trata-se, portanto, não de um conceito da prática contábil, mas de um conceito legal. Não há dúvida que manutenção e depreciação, por exemplo, são custos de produção. Porém nem todos os custos de produção podem integrar a base de cálculo do ICMS nas transferências. De acordo com a regra do art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, na saída, em transferência, de mercadoria destinada a outro estabelecimento do mesmo titular situado em outro estado, a base de cálculo é o custo da mercadoria produzida, estabelecendo a lei que como “custo da mercadoria produzida” deve ser entendida “a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento”.

A enumeração feita pela lei complementar não é exemplificativa. É taxativa. Para ser exemplificativa, o legislador teria adotado expressões indicativas nesse sentido, mediante expressões do tipo “por exemplo”, “tais como”, “e semelhantes”. Mas não: o legislador especificou quais as rubricas que deveriam ser incluídas na base de cálculo. Só aquelas.

Portanto, repito, não é todo e qualquer custo de produção que deva compor a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais feitas por estabelecimento industrial, mas apenas o custo relacionado a matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Por conseguinte, não devem integrar a base de cálculo do ICMS em tal situação quaisquer custos ou despesas que não se enquadrem no conceito dos custos das quatro categorias especificadas pelo § 4º do art. 13 da lei complementar.

Quanto à alegação da defesa de que o levantamento fiscal conteria um erro material, pois em relação à Nota Fiscal 2513 (lava-roupas Tixan Ypê) o custo de produção deveria ser expresso em quilogramas e não em caixas, alegando que a fiscalização deveria fazer a divisão por 12 e não por 24 para encontrar o custo unitário da mercadoria, o fiscal que prestou a informação contrapôs que não assiste razão ao autuado porque o custo de produção apresentado ao fisco foi para a mercadoria indicada na unidade caixa, e não em quilograma (conforme fl. 55), e sendo assim, como o custo está expresso em “caixa”, está correto o cálculo, pois se trata de 24 caixas, e, dessa forma, para se encontrar o custo unitário, a divisão foi feita por 24, e não por 12, como pretende o autuado.

Está portanto superada essa questão.

A defesa traça um paralelo entre a imputação constante no presente Auto e a do item 5º do Auto de Infração nº 281082.0022/12-7. Não há como fazer o cotejo da presente situação com a do referido Auto porque o item 5º do Auto de Infração nº 281082.0022/12-7 não foi impugnado.

Considero caracterizada a infração.

A defesa questiona a multa aplicada, alegando que ela atinge patamares extorsivos e desproporcionais.

A multa aplicada tem previsão legal. Não é razoável discutir no âmbito administrativo o direito posto.

A defesa pleiteia a aplicação do § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Esta Junta não tem competência para apreciar esse pleito, haja vista que a faculdade prevista no citado dispositivo legal diz respeito apenas à possibilidade de redução ou cancelamento de multas por descumprimento de obrigações “acessórias”, e no presente caso trata-se de multa por descumprimento da obrigação dita principal.

A defesa requer que todas as futuras intimações sejam exclusivamente realizadas em nome dos advogados José Manoel de Arruda Alvim Netto, inscrito na OAB/SP nº 12.363, e Eduardo Arruda Alvim, inscrito na OAB/SP nº 118.685, ambos com endereço na Rua Atlântica, nº 516, Jardim América, São Paulo – CEP 01440-902, sob pena de nulidade. Recomenda-se que as intimações sejam feitas na forma requerida, ressalvando-se, contudo, que não implicará nenhum vício se as intimações forem feitas diretamente ao próprio sujeito passivo, atendidas as regras do art. 108 do RPAF.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Como é possível constatar da análise do voto do acórdão recorrido acima reproduzido, os membros integrantes da 1ª JJF, após apreciarem os fundamentos de fato e direito arguidos na peça defensiva, entenderam pela procedência do lançamento de ofício.

Inconformado com os termos da Decisão que lhe foi desfavorável o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário (fls. 304/341), através do qual requer a reforma do acórdão recorrido, sustentando preliminarmente a nulidade do lançamento.

Aduz que para julgar procedente o lançamento a Decisão de Primeira Instância utilizou o embasamento legal e fático adotado pelo auditor fiscal autuante em sua manifestação sem, contudo, apresentar razões específicas para afastar os argumentos de fato e de direito apresentados pela defesa, procedimento que não se pode admitir.

Sustenta que o dispositivo legal citado como infringido, qual seja o artigo 124 do RICMS vigente à época da ocorrência dos fatos geradores – não corresponde à conduta infracional apontada, procedimento que lhe cerceia o direito ao contraditório e à ampla defesa.

Aponta ainda vício na descrição dos fatos que não se coaduna a situação vivenciada nos autos. Isto porque, ao promover operações interestaduais o recorrente se submete a legislações distintas – a do estado remetente e a do destinatário – que se igualam sob o ponto de vista hierárquico e, havendo, como de fato há, disposições conflitantes entre ambas, não poderia ela – o recorrente – ser prejudicada.

No seu entender, o lançamento decorre de ficção fática, procedimento que não pode ser concebido no Estado Democrático de Direito. Em sustentação em sua tese colaciona excertos da doutrina pátria e da jurisprudência deste Conselho acerca da finalidade do lançamento e da nulidade do lançamento de ofício.

No mérito, defende que o lançamento fere o princípio da não cumulatividade na medida em que exige o estorno de crédito de imposto devidamente destacado nos documentos fiscais e recolhidos para o estado da federação de origem, reafirmando as razões outrora apresentadas no sentido de que a não observância do princípio da não cumulatividade provoca um aumento de carga tributária desordenado, desestimulando a atividade econômica como um todo e prejudicando as exportações, já que se torna impossível a desoneração da carga tributária incidente sobre cada bem, favorecendo, em contrapartida, as importações.

Diz que se creditou do ICMS incidente nas operações objeto do lançamento utilizando como base de cálculo o custo das mercadorias transferidas nos exatos termos do quanto determinado pela

legislação do Estado de destino, vale dizer tal como determinado pela Decisão Normativa CAT nº 05/2005 e que, portanto, não pode o Estado da Bahia negar-lhe esse direito.

Noutro giro, aduz que a interpretação literal do inciso II do §4º do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96 não se coaduna com a regra inserta no artigo 111 do CTN que estabelece as situações em que tal método de interpretação tem lugar, sustentando que o custo utilizado como base de cálculo das operações de transferência foi apurado com base nas normas e procedimentos contábeis e registrado nos livros próprios e, por conseguinte, deve prevalecer.

Cita a legislação do Estado de Minas Gerais para reafirmar a tese no sentido de que o rol de elementos integrantes do custo de produção a que se refere o inciso II do § 4º do artigo 13 da lei Complementar 87/96 não é taxativo, devendo ser interpretado de modo que se adeque ao conceito de custo previsto na legislação comercial e contábil vigente.

Como forma de comprovar a inconsistência do lançamento de ofício faz referência ao Auto de Infração de nº 281082.0022/12-7 que teve contra si lavrado pelo Estado da Bahia e em cujo item 5, a fiscalização lhe exigiu imposto em decorrência de situação oposta à vivenciada nos presentes autos, utilizando, contudo, o critério de aferição de custo que ora pretende glosar.

Explica que naquele lançamento foi-lhe cobradas diferenças de ICMS em decorrência da constatação de operações de saída em transferência por valor menor do que o do custo médio de produção, o qual abarcava elementos idênticos aos verificados nos presentes autos.

Requer a redução da penalidade com fulcro no quanto no §7º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 aduzindo que a sua conduta não foi praticada com dolo, fraude ou má fé já que procedeu em estrita observância ao quanto previsto na legislação do Estado de origem, bem assim que o descumprimento da obrigação, consistente na apropriação irregular do crédito, não ocasionou falta de recolhimento do tributo devido.

Afirma que a sua assertiva é corroborada pelo próprio autuante que tipificou sua conduta para fins de aplicação da penalidade na alínea “a” do inciso VII do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, cujo texto reproduz.

Requer afinal o provimento das suas razões de apelo para que seja reconhecida a nulidade do lançamento ou a improcedência deste.

Instada a se manifestar a PGE/PROFIS opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário. No entender do representante o lançamento descreve com a devida clareza a conduta infracional e está instruído com os demonstrativos que permitem o sujeito passivo o pleno exercício do direito de defesa, diante do que não há como acolher a nulidade suscitada.

Quanto ao mérito, entende que a base de cálculo – elementos de custo – nas operações interestaduais está previstas de forma taxativa nas Leis nºs 87/96 e 7.014/96, cujas disposições não comportam interpretação extensiva como pretende o Recorrente. Cita diversos acórdãos proferidos por este Conselho de Fazenda a respeito da matéria versada nos autos, esclarecendo que falece a este conselho a competência para apreciar questões atinentes à constitucionalidade das normas.

Quanto ao Pedido de Redução da Multa com fulcro no §7º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, se posiciona no sentido da impossibilidade de sua apreciação por não se tratar na hipótese de penalidade combinada em razão do descumprimento de obrigação principal e sim de obrigação acessória, consistente na falta de estorno de crédito.

VOTO

O Recurso é tempestivo pelo que dele tomo conhecimento e passo à análise das razões apresentadas iniciando pela preliminar de nulidade suscitada para afastá-la.

Como relatado, o lançamento de ofício de que aqui se trata tem origem na glosa de crédito fiscal de ICMS destacado em notas fiscais que abarcaram operações de transferência realizadas entre

estabelecimentos do mesmo titular, cuja base de cálculo a fiscalização verificou ser superior à soma do custo com matérias primas, materiais secundários de embalagens e mão de obra. Tal conclusão advém da análise dos relatórios de custos fornecidos no curso do procedimento fiscalizatório.

Aduz o Recorrente que a conduta infracional tido como cometida não foi especificada de forma clara e precisa de modo a garantir-lhe o exercício do direito à ampla defesa. Isto porque o dispositivo legal citado como infringido, qual seja o artigo 124 do RICMS não guarda correspondência com a descrição dos fatos constantes da peça acusatória.

Não lhe assiste razão! Nos termos do quanto previsto no § 2º do artigo 18 do RPAF *não se declarará a nulidade sem prejuízo ou em favor de quem lhe houver dado causa ou se o ato praticado de forma diversa houver atingindo a sua finalidade*. No presente caso, a partir da descrição dos fatos e dos demonstrativos que instruíram o Auto de Infração o sujeito passivo pôde compreender a acusação que teve contra si perpetrada, tendo apresentado a sua defesa enfrentando todos os aspectos de direito e de fato que entendeu serem inadequados, não havendo do que se cogitar de cerceamento ao direito de defesa e, portanto, prejuízo que deva ensejar nulidade do lançamento.

Demais disto, o art. 124 do RICMS que estabelece os prazos de recolhimento do imposto, foi sim, em última análise, infringido. Isto porque, a conduta de utilizar crédito de forma indevida enseja em recolhimento a menor de imposto no prazo de vencimento.

Isto posto, passo à apreciação das questões de mérito. Da análise dos autos constata-se que a lide gravita em torno da interpretação que deve conferir ao texto §4º do inciso II do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96, vale dizer: quais os gastos, integrantes custo da mercadoria produzida pelos estabelecimentos remetentes, que devem compor a base de cálculo do ICMS incidente nas transferências destes produtos ao estabelecimento do Recorrente.

Entende a fiscalização que a lista prevista no referido dispositivo é exaustiva de modo que só devem integrar a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência o valor correspondente às matérias primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e mão de obra.

O Recorrente, por outro lado, defende que a lista é exemplificativa e, nesta condição, deve ser aplicado o conceito de custo advindo da legislação comercial e contábil em vigor.

No meu entendimento, que encontra amparo na uníssona jurisprudência advinda dos Tribunais pátrios, sequer deveria haver incidência do imposto nas operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, pelo simples fato de não ser possível identificar nestas operações o caráter de mercancia, imprescindível à caracterização da hipótese de incidência do ICMS.

Todavia, é inegável que a Lei Complementar nº 87/96 elenca tais operações como hipótese de incidência do tributo e quando trata da base de cálculo destas operações em seu artigo 13, tipifica os elementos que a devem integrar.

Assim, para afastar tal exigência, haveria este órgão, necessariamente, de se pronunciar acerca da constitucionalidade do mencionado dispositivo legal, procedimento vedado pelo artigo inciso I do artigo 167 do RPAF/BA. Nestas circunstâncias, resta-me decidir a lide a luz da legislação federal e estadual na forma em que estão postas no nosso ordenamento jurídico.

Especificamente para a hipótese de operações de transferência interestaduais de produtos industrializados, como é o caso dos autos, estabelece o inciso II do §4º do mencionado artigo que a base de cálculo deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Discordando da linha de interpretação apresentada no Recurso Voluntário, entendo que a lista prevista no disposto legal ora analisado é exaustiva. No meu sentir, visando proteger o pacto federativo no que tange à arrecadação do ICMS, a Lei Kandir reduziu o conceito de custo advindo da legislação comercial, para determinar e especificar quais as parcelas que devem compor a

base de cálculo do ICMS nestas operações. Com esta medida, quis o legislador complementar estabelecer certo equilíbrio na arrecadação entre os Estados produtores e os destinatários das mercadorias.

Nestes termos, independentemente dos aspectos sobre os quais este órgão está impedido de analisar, considerando que se trata de base de cálculo estabelecida por norma legal provida de competência constitucional para tanto, não vislumbro afronta ao artigo 111 do CTN aduzida pelo Recorrente.

De igual forma, embora sensível ao argumento no sentido de que a manutenção da exigência implica ofensa ao princípio da não cumulatividade, já que, de fato, os estabelecimentos remetentes procederam ao destaque do imposto incidente sobre a base de cálculo estabelecida pela legislação vigente nas unidades Federadas de origem, não vejo meios para acatar a tese recursal a teor do quanto previsto no já citado inciso II do artigo 167 do RPAF.

Ocorre que, no caso dos autos, para concluir pela ofensa ao princípio da não cumulatividade este Conselho haveria de afastar as disposições contidas no parágrafo §4º do inciso II do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96, bem como aquelas previstas na Lei nº 7.014/96 em face da sua incompatibilidade com o princípio constitucional em comento, tarefa esta, cuja competência, como já referido, é exclusiva do Poder Judiciário.

Não se trata aqui, ressalte-se, de conferir a determinada norma uma interpretação conforme a Lei que lhe é hierarquicamente superior e a cujos comandos esta deve guardar obediência, procedimento que, a meu ver, integra o rol das atribuições deste órgão julgador nos termos do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, mas sim de reconhecer e declarar a inconstitucionalidade de disposições, contida em Lei Complementar e Ordinária regularmente promulgadas pelos Poderes Legislativos competentes.

Quanto ao pedido de cancelamento ou redução da penalidade cominada, esclareço inicialmente que se trata de sanção imposta em razão de descumprimento de obrigação principal – recolhimento a menor do imposto – decorrente de apropriação indevida de crédito fiscal.

Nesta condição, intuitivo concluir que o dispositivo legal em que se fundamenta o pedido do Recorrente não alberga o direito perquirido uma vez que inaplicável à situação fática vivenciada.

Ante ao aqui exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto, mantendo em todos os seus termos a Decisão proferida pela 1ª JJF.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª 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 **206891.0044/14-7**, lavrado contra **QUÍMICA AMPARO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$418.897,59**, 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, 28 de outubro de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

ROSANY NUNES DE MELLO NASCIMENTO – RELATORA

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ – REPR. DA PGE/PROFIS