

PROCESSO	- A. I. Nº 206891.0034/14-1
RECORRENTE	- ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A. (CIMENTO NASSAU)
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0125-01/15
ORIGEM	- IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 10/12/2015

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0339-11/15

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE 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. Não acatada as preliminares de nulidade suscitadas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes de Recurso Voluntário, em razão da Decisão proferida pela 1ª JJF, constante no Acórdão nº 0125-01/15, que concluiu pela Procedência do Auto de Infração epigrafado, lavrado em 25/09/14, em razão da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

Consta ainda que se trata de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do ICMS nas operações de entrada por transferência interestadual. Período: exercício de 2010. Valor: R\$463.994,89. Multa: 60%.

Após análise dos argumentos delineados pelo Autuado e pelo fiscal Autuante, a 1ª JJF proferiu a Decisão unânime, transcrita abaixo (fls. 194/206):

Cuida o presente Auto de Infração da exigência de ICMS por utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, no valor de R\$463.994,89.

Antes, cabe tecer comentário acerca das preliminares invocadas pelo sujeito passivo:

O autuado suscitou a nulidade do Auto de Infração, sob argumentos de incompetência da autoridade lançadora e cometimento de erros no tocante à matéria tributável, bem como pela negação de seu direito assegurado na Constituição Federal.

Com relação ao argumento de que a fiscalização exerceu procedimento de fiscalização em outro estado, extrapolando seu espaço territorial, verifico que o estabelecimento autuado localizado no Estado da Bahia comercializa mercadorias produzidas no Estado de Sergipe, no seu estabelecimento matriz. Para aferir se a base de cálculo das operações de transferências realizadas entre os estabelecimentos do mesmo titular encontravam-se em conformidade com o estabelecido em Lei Complementar, à fiscalização requisitou e fez uso de dados contidos na contabilidade do estabelecimento matriz localizado no Estado de Sergipe. Como a aplicação da Lei Complementar é extensiva a todos estabelecimentos localizados no território nacional, entendo que o procedimento fiscal é legal, não configurando qualquer excesso de territorialidade.

Da mesma forma não pode ser acatado a nulidade pretendida sob argumento de ausência de materialidade, entendida como evento ocorrido fora do espaço territorial (âmbito de validade). Sobretudo, porque os Auditores Fiscais do Estado da Bahia não foram fiscalizar a regularidade do imposto devido ao Estado de Sergipe, porque

para isto, de fato, não têm competência. Os prepostos fiscais foram designados para verificar a formação da base de cálculo que serviu às transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, situado o fabricante remetente no Estado de Sergipe e o destinatário no Estado da Bahia.

A ação fiscal foi empreendida com base nas normas do Estado da Bahia, que encontra o seu fundamento de validade na própria Constituição Federal (art. 155, § 2º, XII, "i" e 146, III, "a") que estabeleceu poder aos Estados-membros para legislar privativamente sobre os tributos cuja competência lhes foi atribuída, além do disposto no art. 146, III, "a" do mesmo diploma legal, ao determinar que cabe a lei complementar estabelecer normas gerais, em relação aos fatos geradores, base de cálculo e contribuinte. Na situação presente, verificou-se a aplicação das disposições previstas no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96, cujas regras são aplicáveis em todo território nacional, o que confere legitimidade à ação fiscal.

Com relação a aplicação de multa desproporcional com caráter de confisco. A alegação de que a proporção da multa aplicada evidencia caráter de confisco, vedada em conformidade com o art. 150, VI CF 88, não pode ser acatada, uma vez que a multa indicada no presente Auto de Infração é legal, com previsão na Lei 7.014/96, em seu artigo 42. Não acolho também o questionamento da redução da multa para 2% (dois por cento), previsto na lei 9.298/96, que alterou a Lei 8.078/90 (Código de Defesa do Consumidor), porquanto tais normas versam sobre obrigações na seara do direito privado, diferente das questões tributárias, tratadas no âmbito de Direito Público. Além disso, não se inclui na competência deste órgão julgador declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual (art. 167, I, RPAF/BA) ou apreciação de pedido de cancelamento ou redução de multa decorrente de obrigação principal, competência exclusiva da Câmara superior deste CONSEF, a teor do art. 159, RPAF BA. No entanto, conforme indicado no Anexo do Demonstrativo do Débito (fl. 10), se, atendida as condições estabelecidas no art. 45-A da Lei 7.014/96, a multa aplicada poderá sofrer redução.

No caso em comento, a ação do Fisco foi dirigida à glosa de determinados valores que compuseram a base de cálculo e que foram utilizados ao arreio da legislação que rege o ICMS e que, portanto, não podem ser apropriados a título de crédito. Assim, tal questão foi abordada pelo autuado como em ofensa ao princípio da não cumulatividade e será apreciada mais adiante por se tratar de mérito.

Superadas as preliminares invocadas, passamos as discussões de mérito.

O Auto de Infração exige ICMS relativo à utilização indevida de crédito fiscal decorrente de operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar.

Alega, de início, o autuado em suas razões defensivas que houve equívocos da fiscalização ao não excluir do valor de cada nota os valores de frete e do próprio ICMS para identificar 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. Tais alegações são rechaçadas tendo em vista o que segue:

O demonstrativo juntado às fls. 13/15, consolida valores relativos à matéria prima, material secundário, embalagens (acondicionamento) e o valor da mão-de-obra (custo de pessoal e encargos sociais) informados no livro Razão analítico (fls. 58/62)

Após a apuração do custo de produção unitário, foi confrontado com a base de cálculo consignada em cada nota fiscal de transferência (fls. 21/56), determinando a diferença entre o valor previsto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 e o que foi consignado a maior, 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.

Assim, em contrário ao que foi afirmado pelo autuado, o custo apurado pela fiscalização não engloba outros componentes (exaustão, depreciação, amortização, frete), mas sim, limitado aos itens previstos na lei (matéria prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra).

Da mesma forma, os insumos também foram considerados, inicialmente, sem inclusão do ICMS; na apuração do imposto foi, nesse momento, sim, incluído o valor do ICMS à alíquota de origem, conforme consta nos demonstrativos às fls. 13 a 15 e arquivos eletrônicos (fl. 11/12).

Ressalto que o levantamento fiscal baseou-se em documentos e declarações econômico-fiscais fornecidos pelo próprio estabelecimento da empresa, dados colhidos nos arquivos SINTEGRA. Todo o procedimento que culminou na apuração da exigência e estorno de crédito fiscal de ICMS, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo, nas operações de entradas por transferência interestadual de cimento da fabrica da empresa, no Estado de Sergipe para o estabelecimento autuado, nesse Estado da Bahia, encontra-se minuciosamente detalhado no corpo do Auto de Infração.

Nas razões, a defesa não indicou erros ou inconsistências nos cálculo, apenas alegações de forma genérica que foram incluídos valores indevidos. Conforme disposto nos art. 123 e 142 do RPAF/BA (Dec. 7.629/99) e 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 foram juntadas aos autos quaisquer provas de que no custo médio de produção apurado pela fiscalização por unidade de saco de cimento, estivesse inclusa 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, lhe cabia carrear ao processo, provas capazes de elidir a acusação. Não o fez porque é verdadeira a assertiva fiscal.

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 ateve-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.

Cita ainda em reforço a seu posicionamento, a Decisão contida no Acórdão JJF 0452/01-03 (fl. 149/150), que julgou improcedente uma situação anterior semelhante contra o mesmo contribuinte, com relação a utilização de outros custos na base de cálculo das transferências. Melhor sorte não pode ter o autuado, uma vez que aquela Decisão foi reformada pela Segunda Câmara, após a realização de diligência saneadora, Acórdão CJF 234/12-04 de 13/12/04 (fl.234).

A discussão, no presente Auto de Infração está centrada na base de cálculo a ser corretamente utilizada nas transferências das mercadorias relacionadas nos demonstrativos de fls. 13/17.

A base imponível constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário por conter a dimensão da obrigação quantificando o objeto da imposição fiscal. Relativamente às operações com mercadorias aplicam-se as regras da Lei Complementar 87/96 que, em comando da própria Constituição Federal diz caber à lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais definindo os fatos geradores e contribuintes (art. 155, § 2º, XII, “i” e art. 146, III, “a”).

Art. 146. Cabe à lei complementar:

...

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.

Assim sendo, ao contrário do que concluiu antes o contribuinte, regras para o estabelecimento da base de cálculo do ICMS, deve ser buscada a partir do texto constitucional. Este remete para a Lei Complementar, que traçará linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência a unidade e 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 (texto reproduzido no Estado da Bahia no art. 17, § 8º, 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.

Assim, nas operações interestaduais de transferências, sendo a definição da base de cálculo matéria reservada à Lei Complementar, não pode ser modificada por lei estadual, seja de Sergipe, seja de Minas Gerais ou da Bahia. Permitido fosse a cada Estado interpretar à LC 87/96, de acordo com os seus interesses, importaria em grande insegurança jurídica e com prejuízos ao pacto federativo.

Isto posto, a matéria em questão, operação de transferência de mercadorias produzidas em um Estado e remetido para estabelecimento localizado em outro Estado, ainda que pertencendo ao mesmo titular, deve ser tratada necessariamente da forma prevista na Lei Complementar.

Logo, ao constituir base de cálculo de forma não prevista na mencionada LC respaldada, como sabemos, na Constituição Federal, o autuado assume o risco e a responsabilidade pela exigência do crédito tributário, além

de suportar o consequente o ônus financeiro. Ainda que tenha agido em cumprimento à orientação dada pela própria administração do Estado de Sergipe, a obrigação tributária existente com o Estado da Bahia, deve ser preservada.

Nesse norte, a saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado pertencente ao mesmo titular a base de cálculo do ICMS corresponderá a uma das três opções previstas no art. 13, § 4º, da Lei Complementar do ICMS.

No caso concreto, nas operações de transferências de mercadoria entre o Estabelecimento Fabricante remetente e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o custo da mercadoria produzida, e não o custo total, assim entendida a soma do custo da matéria prima, matéria secundária, mão de obra e acondicionamento, segundo disposto no inciso II da norma supra citada. Tal regra de tributação não pede ser desprezada em função da imposição de outros diplomas legislativo, caso isto se admita, estaria descharacterizada toda a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual.

Ainda mais porque nas operações de transferência de mercadoria, apesar da circulação física, não se observa um negócio jurídico mercantil, não existe transmissão de titularidade. Apesar da circulação física não há circulação jurídica, porque a operação não foi realizada entre duas pessoas distintas. Em outras palavras, não houve a mudança de proprietário ou de possuidor. Não ocorrendo, portanto, a mudança de titularidade.

No entanto, tais transferências, são consideradas fatos geradores de ICMS, tendo em vista opção exercida pelo legislador das normas gerais. Com acerto, sobretudo, quando a mercadoria é transferida para estabelecimento do próprio remetente, mas situado no território de outra pessoa política (Estado ou Distrito Federal), em função da atual regra matriz do ICMS cuja remessa traz reflexos tributários às pessoas envolvidas no processo de transferência tanto o estabelecimento de origem com também para o estabelecimento de destino.

A partir de então fácil é o entendimento: desconsiderada a circulação na transferência interestadual de mercadorias de um estabelecimento para o outro do mesmo titular, não haveria tributação e, nesse caso, o Estado de origem nada poderia arrecadar. Em sentido contrário tributando em excesso, fora do contexto alinhavado pela LC 87/97, o Estado de destino seria prejudicado, porque teria que suportar um crédito fiscal maior. É o que acontece no caso concreto e que se combate com a lavratura do presente Auto de Infração.

É sabido que o ICMS é um imposto sobre o consumo, o encargo dele decorrente é, a final, suportado, pelo consumidor final. Produtor, distribuidor e comerciante se resolvem mediante o sistema de crédito do imposto pago na etapa anterior (não cumulatividade). Mantido o entendimento do autuado, a lógica do ICMS estaria comprometida, uma vez que o Estado onde localizado está o consumidor final, tendo recebido transferência com valor a maior, deixaria de receber parcela do produto que lhe competia no sistema de repartição engendrado pelo ICMS.

Tal não bastasse, tal situação fere o pacto federativo que é princípio constitucional expresso (art. 18 e 60, § 4º, CF 88) - além do princípio da autonomia distrital - a não admitir que Estados e Distrito Federal se locupletiem uns às custas dos outros.

Assim é que a Lei Complementar a sujeitar todas as pessoas políticas da Federação tem a função impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo do ICMS. Mesmo tendo a competência legislativa estadual, os Estados e Distrito Federal devem estrita obediência às regras gerais emanadas do texto complementar. Nessa política tributária é que o legislador procurou delimitar a base de cálculo nas operações de transferências, no caso em tela, relacionando itens de valores mais relevantes, tributados pelo ICMS (matéria prima, material secundário e acondicionamento), além da mão de obra, objetivando promover uma justa partilha do imposto entre o Estado produtor e o Consumidor.

Insiste ainda o autuado que o lançamento de ofício está em contrariedade ao princípio da não cumulatividade. É cediço que o ICMS é não cumulativo, conforme mandamento constitucional, "compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal" (artigo 155, § 2º, I, da CF /88).

Não obstante a plena eficácia da norma constitucional a operacionalização do princípio em questão foi cometida ao legislador complementar (art. 155, § 2º, inciso, XII, "c"). Coube então à Lei Complementar 87/96 a definição do atual regime de compensação do imposto, com o intuito de dar cumprimento ao princípio da não-cumulatividade (art. 19/21, LC 87/97). Ou seja, o princípio operacionaliza-se por meio do abatimento, feito pelo próprio contribuinte, entre débito e crédito na sua escrituração fiscal, de tal forma que o valor efetivamente recolhido aos cofres públicos resulte do encontro dos débitos pelas saídas, subtraído dos créditos das entradas previstas na lei.

Alguns doutrinadores, ao invés de perceber no modelo não cumulativo um princípio, preferem tratar como uma técnica de compensação de impostos, justamente porque o princípio se efetiva através da técnica contábil do débito e crédito, além de não integrar a estrutura do ICMS, eis que sua aplicação ocorre posteriormente à configuração do débito tributário, o que também o afasta da noção de base de cálculo, tendo em vista que a compensação dos débitos com os créditos é elemento estranho à quantificação do tributo. Vale então salientar

que a técnica da não cumulatividade, a rigor, ocorre em momento posterior à constituição do débito tributário. Acerca de tal questão o doutrinador José Eduardo Soares de Melo, na obra *ICMS Teoria e Prática*, 9ª Edição, Ed Dialética, 2006, p. 235, consigna o seguinte: “(...) Trata-se, débito e crédito, de distintas categorias jurídicas, que desencadeiam relações jurídicas diferentes e independentes, nas quais credor e devedor se alternam”.

Ainda mais imperioso registrar que a constituição não autoriza que o ICMS seja onerado para o contribuinte de direito por conta do aludido princípio. Ao contrário, é garantido ao contribuinte nas vendas que promova, transferir ao adquirente o ônus do imposto que recolherá ao Estado, ao tempo em que se credita do imposto que suportou nas operações anteriores. Como, aliás, comprehende o próprio autuado ao afirmar antes que “esse mesmo texto constitucional buscou desonrar o produto nas operações intermediárias, de modo que a carga tributária recaia sobre o consumidor final”.

No caso em tela, por se tratar de transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, o próprio princípio invocado pelo autuado que encontra efetividade na LC que, ao disciplinar o regime de compensação, fixa os elementos necessários à operacionalização do sistema de abatimentos, que não poderia, em absoluto, significar alteração de direitos nem a concessão de privilégios para quaisquer entes da mesma federação. Assim, é a própria norma geral que estabelece os critérios como essa transferência ocorrerá, de sorte que não se amesquinhe toda a sistemática pensada para o ICMS, e o que o fez através do seu art. 13, §4º, II, reproduzido no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96 (ICMS/BA).

O Regulamento do ICMS do Estado da Bahia trata a questão através dos dispositivos abaixo:

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;

Desse modo verifica-se que a ação fiscal calcada nos dispositivos legais supracitados encontra-se em perfeita consonância com os preceitos da não-cumulatividade do ICMS, não tendo tal alegação força para elidir a exigência fiscal.

Saliento ainda, que conforme Decisão proferida pelo STJ no RE 707.635-RS/2004, a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à lei complementar. No presente caso, o disposto no 13, § 4º, II da Lei Complementar (LC) 87/96 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 à LC 87/96, de acordo com os seus interesses, o que certamente geraria uma insegurança jurídica.

Enfatizo que este posicionamento (interpretação literal do art. 13, § 4º da LC 87/96), não é um posicionamento isolado, haja vista as diversas decisões citadas pelos Auditores Fiscais e mesmo através das decisões de segunda instância deste Conselho, a exemplo do Acórdão CJF 210-11/04; CJF 409-11/03, CJF 234/12-04 e CJF 340-11/06.

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 pertencente 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 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.

Sou pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

É o voto.

Inconformado com a Decisão proferida em Primeira Instância, o Autuado interpôs Recurso Voluntário, às fls. 218/231, com o propósito de modificar o acórdão guerreado.

Esclarece que ao receber as mercadorias em transferências, fez os registros das notas fiscais nos livros próprios com crédito do ICMS para, ao final de cada período fiscal, ser compensado com o imposto incidente nas operações de vendas por ela promovidas, na apuração do imposto devido em cada mês, com base no princípio da não-cumulatividade do imposto assegurado pela Constituição Federal.

Pontua que a fiscalização considerou como produto intermediário para efeito de fabricação de cimento, o item “vestuário” que nada teria a ver com os elementos referidos no §4º, inciso II do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, que transcreve.

Sustenta que, extrapolando do limite da base de cálculo fixada por referido dispositivo, a fiscalização baiana cometeu dois equívocos, a saber:

- i. não exclui do valor constante de cada nota fiscal os valores de frete e do próprio ICMS para determinar o valor do custo da mercadoria produzida, como base de cálculo do ICMS;
- ii. o custo apurado através do balanço patrimonial e demonstrações financeiras, mediante divisão do valor total anual pela quantidade de cimento produzida, não corresponde ao custo parcial a que se refere à Lei Complementar 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.

Aduz que o motivo do lançamento reside na base de cálculo do ICMS nas operações de transferências, entre os Estados da Bahia e de Sergipe, cuja consequência não implicou em falta de recolhimento do imposto, mas em recolhimento que se tem a maior para uma Unidade Federada em detrimento da outra, por conta de critério diferente de tributação.

Neste sentido, entende o recorrente que a ação fiscal padece de manifesta nulidade desde sua origem, por ter sido desenvolvida por autoridade incompetente e por ausência de materialidade, entendida como evento ocorrido fora do espaço territorial das normas baixadas pelo Estado da Bahia.

Adiante, argui que para efetiva quantificação da base de cálculo, deveria a autoridade lançadora: a) ao custo do produto, incluir o ICMS e adicionar a despesa de frete; ou b) excluir da base de cálculo praticada o valor do frete e do ICMS nela incluída.

Menciona que o art. 13, §4º, Inciso II, da Lei Complementar nº 87/96 (igual redação no art. 17, §8º, da Lei Estadual nº 7.014/96), dispõe que a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais é o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Desta forma, entende que o frete incluído no valor da operação se constitui em hipótese de incidência outra, diferente de custo, e por isso, para efeito de identificação da base de cálculo, relativa a cada nota fiscal de transferência, deveria ser excluído do valor da operação a parcela relativa ao frete.

Do mesmo modo, considera que o montante do imposto (ICMS) integra sua própria base de cálculo, constituindo o destaque mera indicação para fins de controle, de modo que, deveria ser excluído do valor da operação praticado pelo recorrente o valor do ICMS, nele incluído, para efeito de determinação do custo da mercadoria produzida.

Assevera que o lançamento foi feito com base em presunção, ao levar em conta o custo total, extraído do livro Razão Analítico e dividido pela quantidade produzida, contudo entende que o referido critério de tributação, além de não refletir a realidade dos fatos, é incompatível com a sistemática legal.

Transcreve ementas de julgamento deste CONSEF, que julgaram improcedentes os lançamentos,

de matéria semelhante.

Argui que o lançamento se põem em aberta 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, que transcreve.

Ato contínuo, observa que nem mesmo diante do Regulamento do ICMS, que, no seu entender, de maneira ilegal e inconstitucional, estabelece restrições para o crédito do ICMS, não se vê, dentre tais restrições, nada que afete o direito ao crédito em apreço, em face dos procedimentos adotados pelo recorrente, tanto no estabelecimento matriz quanto nas filiais.

Por fim, sustenta que a multa aplicada, ao superar 2% do valor do suposto débito, tem efeito confiscatório e, por conseguinte, contraria toda ordem jurídica, requerendo sua redução ao patamar citado.

A PGE/PROFIS, em Parecer da lavra da Dra. Maria José Ramos Coelho, fls. 291/294, opina pelo conhecimento e Não Provimento do Recurso Voluntário por considerar ausentes argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do acórdão recorrido.

Rechaça a arguição de nulidade do Auto de Infração por incompetência do sujeito passivo, posto que o lançamento tributário foi efetivado por autoridade lançadora competente, em estabelecimento localizado no Estado da Bahia e que comercializa mercadorias oriundas do estabelecimento matriz, localizado no Estado de Sergipe.

Ressalta que a ação do Fisco Estadual foi direcionada à glosa de determinados valores que compuseram a base de cálculo nas operações de transferências e que foram utilizados ao arrepio da legislação que rege o ICMS e apropriados inadequadamente como crédito fiscal.

No mérito, observa que na mensuração do custo das operações de transferências de mercadorias para estabelecimento localizados em outra unidade da Federação, para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS, deve ser considerados, unicamente, os custos de matérias primas, dos materiais secundários, da mão-de-obra e do acondicionamento, conforme previsto na legislação.

Considera que a fixação da base de cálculo ocorreu de forma correta, estando a multa de 60% prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96.

Sustenta que todas as arguições de inconstitucionalidades devem ser rechaçadas, pois falece competência a este CONSEF à declaração de inconstitucionalidade, em consonância com os termos do art. 167, I do RPAF.

No mérito, destaca que o sujeito passivo efetuou transferências entre seu estabelecimento matriz, localizado no Estado de Sergipe, para estabelecimento filial, localizado no Estado da Bahia, utilizando como base de cálculo o custo da produção.

Aduz que a Lei Complementar se incumbiu de conceder efetividade ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, disciplinando o regime de compensação do imposto, fixando os elementos necessários a operacionalização do sistema de abatimentos, sem que se crie privilégios ou distorções para com os entes federativos.

Destaca que a definição da base de cálculo é matéria reservada a Lei Complementar e não poderá ser objeto de alteração por qualquer das unidades da Federação, sob pena de afronta ao pacto federativo, haja vista que o procedimento adotado pelo sujeito passivo, ao incluir o custo total na base de cálculo do imposto, redundou em um débito fiscal superior ao que está previsto na legislação tributária e consequentemente um crédito fiscal suportado pelo Estado da Bahia maior que o previsto em Lei.

Ao final, no que concerne aos supostos equívocos cometidos pelo autuante na fixação da base de cálculo, entende que falece de provas a assertiva do contribuinte, pois o recorrente não indicou de forma específica as supostas inconsistências detectadas no levantamento fiscal, nem tampouco carreou ao processo administrativo fiscal a sua planilha de custo de produção.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 0125-01/15, prolatado pela 1ª JJF, que concluiu pela Procedência do Auto de Infração epigrafado, lavrado em razão da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

Pela análise do quanto trazido aos autos, não há reparo a fazer na Decisão recorrida, pelo que a mantendo pelos seus próprios fundamentos.

Compulsando os autos vejo que o recorrente em nada inova em relação aos argumentos apresentados em sede do Recurso Voluntário, na medida em que, repete os mesmos fundamentos trazidos na impugnação inicial, que foram corretamente enfrentados e afastados pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal.

Destaco que a Decisão de piso está detalhadamente fundamentada nos papéis de trabalho que compõem a autuação.

Em seu Recurso, o recorrente arguiu nulidade do Auto de Infração, pois, no seu entender, o Estado da Bahia teria exercido atividade fiscalizatória no Estado de Sergipe, incorrendo em invasão de competência territorial.

Tal como julgado na primeira instância, rejeito a preliminar suscitada, pois a fiscalização apurou que nas operações de transferências de mercadorias para o estabelecimento fiscalizado, localizado no Estado da Bahia, continha montante de ICMS em valor superior ao permitido na Lei Complementar nº 87/96 e Lei nº 7.014/96, promovendo a glosa de crédito fiscal referente aos fatos geradores que repercutiram no Estado da Bahia.

Ademais, o estabelecimento autuado é contribuinte regularmente inscrito neste Estado, não havendo o que se falar em fiscalização desenvolvida por autoridade incompetente.

Assim, não verifiquei nos autos a existência de vícios formais que comprometeriam a eficácia da autuação fiscal, pois os fatos geradores da infração que compõe o lançamento está bem determinado, a descrição é clara e os elementos constitutivos do débito tributário estão descritos nos demonstrativos que acompanham o Auto de Infração, dos quais o recorrente recebeu cópia, facilitando, assim, o pleno exercício do direito de defesa, não estando, o Auto de Infração e o processo administrativo dele decorrente, incursos nas hipóteses do art. 18 do RPAF.

A autuação decorre da utilização indevida de crédito fiscal, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, enquadrada no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº. 87/96, norma reproduzida pela legislação do Estado da Bahia no art. 17, §8º, II da Lei nº 7.014/96, a seguir transcrita:

§ 8º Na saída de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado em outra unidade da Federação 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;

Entendo não assistir razão ao Recorrente, pois, conforme mandamento constitucional, é reserva de Lei Complementar a fixação da base de cálculo, que não permite interpretação sistemática e é taxativa na definição de custo da mercadoria saída por transferência, entendida como a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.

Como a operação de transferência não implica em mercância, inexiste valor nesta operação, pelo que, para impedir interpretações diferentes das unidades Federadas, a Lei Complementar fixa a sua base de cálculo, não permitindo a sua flexibilização.

As razões recursais do sujeito passivo foram devidamente apreciadas e afastadas pela JJF, Decisão com a qual me coaduno.

Pela sua importância, transcrevo parte do voto do julgamento “*a quo*”:

“O demonstrativo juntado às fls. 13/15, consolida valores relativos à matéria prima, material secundário, embalagens (acondicionamento) e o valor da mão-de-obra (custo de pessoal e encargos sociais) informados no livro Razão analítico (fls. 58/62)

Após a apuração do custo de produção unitário, foi confrontado com a base de cálculo consignada em cada nota fiscal de transferência (fls. 21/56), determinando a diferença entre o valor previsto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 e o que foi consignado a maior, 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.

Assim, em contrário ao que foi afirmado pelo autuado, o custo apurado pela fiscalização não engloba outros componentes (exaustão, depreciação, amortização, frete), mas sim, limitado aos itens previstos na lei (matéria prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra).

Da mesma forma, os insumos também foram considerados, inicialmente, sem inclusão do ICMS; na apuração do imposto foi, nesse momento, sim, incluído o valor do ICMS à alíquota de origem, conforme consta nos demonstrativos às fls. 13 a 15 e arquivos eletrônicos (fl. 11/12).

Ressalto que o levantamento fiscal baseou-se em documentos e declarações econômico-fiscais fornecidos pelo próprio estabelecimento da empresa, dados colhidos nos arquivos SINTEGRA. Todo o procedimento que culminou na apuração da exigência e estorno de crédito fiscal de ICMS, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo, nas operações de entradas por transferência interestadual de cimento da fabrica da empresa, no Estado de Sergipe para o estabelecimento autuado, nesse Estado da Bahia, encontra-se minuciosamente detalhado no corpo do Auto de Infração.”

O RPAF/BA no art. 123, garante ao sujeito passivo tributário o direito de impugnar o lançamento decorrente de ação fiscal, com supedâneo em provas, documentos, levantamentos e demonstrativos, que entenda necessários à comprovação das suas alegações.

Ocorre que, no caso presente, o Recorrente nada trouxe ao processo que comprovasse suas alegações, especialmente quanto a arguição que no custo médio de produção apurado pela fiscalização por unidade de saco de cimento, estaria inclusa parcela de frete, configurando-se a presunção de veracidade da imputação, pois alegações desacompanhadas de provas documentais se apresentam como insuficientes para desautorizar a legitimidade da autuação fiscal, segundo estabelece o art. 143 do RPAF/BA.

Desta forma, conforme apreciado na Decisão recorrida, o critério utilizado pela fiscalização na apuração da base de cálculo nas operações de transferência está correto.

No que tange ao argumento que a autuação viola o princípio da não cumulatividade ao limitar a utilização do crédito fiscal em relação ao valor do ICMS que foi pago na fase anterior, repiso que a definição da base de cálculo é matéria reservada à Lei Complementar Federal.

Neste sentido, a Lei Complementar nº 87/96 (art. 13, §4º, II), que estabeleceu um custo específico para a constituição da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais (matéria prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra direta) afastando o custo contábil.

Assim, o valor do crédito admitido corresponde à soma dos valores que constitui a base de cálculo das transferências interestaduais, mediante aplicação da alíquota prevista para estas operações. Desta forma, ao adicionar outros componentes na base de cálculo que a não permitida pela Lei, o contribuinte gerou um débito fiscal superior ao que é previsto na legislação tributária e consequentemente um crédito fiscal suportado pelo Estado da Bahia, maior que o estabelecido na Lei, configurando utilização indevida de crédito.

Relativamente ao argumento que a 1ª. JJF deste CONSEF julgou improcedente um Auto de Infração lavrado sob mesma matéria, por meio do Acórdão JJF nº 0452/01-03, destaco que este julgamento foi reformado pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, através do Acórdão CJF nº 0234/12-04.

Ressalto que nos processos julgados pelos Acórdãos CJFs nºs 0168-12/09 e 0147-11/11, a fiscalização apurou custo de produção anual e confrontou com a base de cálculo das transferências mensais, o que culminou na nulidade por “insegurança na determinação da base de cálculo”, procedimento que não ocorreu neste processo, em que foi comparado produção mensal, com custo unitário de transferência mensal.

Além disso, os referidos processos foram objeto de Recurso Extraordinário da PGE/PROFIS, por entender que haveria possibilidade de refazer os demonstrativos originais e apurar o valor efetivamente devido, tendo a Câmara Superior do CONSEF determinado a realização de diligência fiscal neste sentido, de modo que as citadas decisões não são terminativas, pois não se esgotaram os Recursos previstos na esfera administrativa.

A arguição de que as multas aplicadas têm caráter confiscatório não subsiste. O art. 150, IV, da CF, veda aos entes federativos a utilização do tributo com efeito de confisco. Sabe-se que a multa por infração tributária consiste em sanção a ato ilícito, razão pela qual não está sujeita ao princípio da vedação ao confisco, que abarca somente os tributos.

Ademais, não se pode falar em multas confiscatórias também pelo fato delas serem legalmente prevista para a infração apurada, com disposição expressa no artigo 42 da Lei nº 7.014/96.

Por fim, deixo de apreciar pedido de constitucionalidade, por este Colegiado não ter competência para tanto, consoante disposto no art. 167, I do RPAF.

Neste caso já que os elementos materiais não foram objetivamente impugnados e não verifico indícios de erros ou inconsistências no lançamento, julgo correta a Decisão da JJF que manteve o lançamento.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado, para manter a Decisão recorrida.

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 206891.0034/14-1, lavrado contra ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A. (CIMENTO NASSAU), devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$463.994,89, 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, 26 de novembro de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

RAISA CATARINA OLIVEIRA ALVES FERNANDES – RELATORA

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