

PROCESSO	- A. I. N° 206891.0026/15-7
RECORRENTE	- ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A. (CIMENTO NASSAU)
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº. 0015-03/16
ORIGEM	- IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 17/04/2017

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0077-12/17

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 dos produtos fabricados pelo mesmo titular, entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, assim definido em lei: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVÍDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão da 3ª JJF, proferida através do Acórdão nº. 0015-03/16, que julgou o Auto de Infração Procedente, o qual fora lavrado para exigir o ICMS de R\$458.115,08, acrescido da multa de 60%, inerente ao exercício de 2011, 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, ou seja, nas transferências recebidas de outras unidades, o autuado se apropriou de crédito fiscal com base de cálculo superior ao custo de produção, correspondente ao somatório de: matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente, após as seguintes considerações:

Rejeitar as argüições de nulidade, tendo em vista que o lançamento fiscal está revestido das formalidades legais, não havendo qualquer irregularidade em sua constituição.

Verificar que o trabalho fiscal foi realizado apurando a base de cálculo de acordo com a prescrição contida no art. 13, §4º, inc. II, da Lei Complementar nº 87/96, que estabelece que nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, a base de cálculo deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, cuja regra aplica-se em todo território nacional, o que confere legitimidade à ação fiscal.

No presente caso, a autuação glosa de 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 sendo ofensa ao princípio da não cumulatividade e será apreciada mais adiante por se tratar de mérito. Logo, 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), cujo levantamento fiscal afigura-se lastreado 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 fábrica da empresa, no Estado de Sergipe para o estabelecimento autuado, nesse Estado da Bahia, encontra-se minuciosamente detalhado. Ademais, inexiste nos autos qualquer indicação pelo impugnante de erros ou inconsistências nos

cálculo, apenas alegações de forma genérica que foram incluídos valores indevidos.

O legislador ao firmar regra limitativa de componentes do custo de produção para estabelecer uma base de cálculo a ser utilizada na operação de transferência interestadual, entre estabelecimentos pertencente ao mesmo titular, visou estabelecer 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 quando expedito, resta patente nos autos 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, inciso II c/c art. 97, inciso VIII do RICMS-BA/97.

Por fim, a JJF concluiu pela Procedência do Auto de Infração.

Irresignado com a Decisão, o sujeito passivo apresenta Recurso Voluntário, às fls. 178 a 191, onde reproduz todas as razões expandidas em sua impugnação, diante das seguintes argumentações:

1. A fiscalização baiana resolveu examinar a tributação do ICMS normal ocorrida fora do seu espaço territorial, cuja obrigação tem como credor o Estado de Sergipe para verificar a base de cálculo adotada para quantificação do tributo;
2. Que a fiscalização baiana cometeu dois equívocos na apuração da base de cálculo, a saber: 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.
3. Ausência de materialidade do lançamento, pois em momento algum se questiona a falta de recolhimento de ICMS, mas que a base de cálculo adotada (e fixada no Estado de origem) é maior do que aquela desejada pelo Estado da Bahia, razão pela qual se resolveu glosar os créditos do ICMS no estabelecimento de destino, do que defende que a fiscalização do imposto não poderia ser realizada pelo Estado de destino, padecendo de nulidade a ação fiscal, não apenas por ter sido desenvolvida por autoridade incompetente, mas por ausência de materialidade, entendida como evento ocorrido fora do espaço territorial;
4. Existência de equívoco quanto à compreensão da matéria tributável, visto que a autoridade lançadora não se apercebeu que no valor praticado para a base de cálculo do ICMS está incluída parcela relativa ao frete até o estabelecimento de destino, e ainda o próprio imposto. Logo, para efeito de comparação com o custo apurado, deveria se abater do valor praticado, frete e o próprio ICMS. Só assim seria possível identificar o custo da mercadoria. Afirma que estes desacertos é que motivaram a diferença apurada;
5. Que o lançamento foi feito por presunção, pois inexiste qualquer elemento que atenda aos requisitos legais no tocante a identificação do custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, nos termos do art. 13, §4º, II, da LC 87/96, visto que se levou em conta o custo total, extraído do livro Razão Analítico e dividido pela quantidade produzida, o que não reflete a realidade dos fatos e é incompatível com a sistemática legal. Cita Acórdãos relativos à Autos de Infração julgados improcedentes;
6. Do direito à utilização do crédito de ICMS incidente na operação anterior, com base no princípio da não-cumulatividade, contemplado no art. 155, II, §2º, I, da Constituição Federal;

7. Do efeito confiscatório da multa de 60%, do que cita jurisprudência.

Por fim, requer que seja dado provimento ao Recurso Voluntário para que seja julgado improcedente o Auto de Infração.

Em seu Parecer, às fls. 238 a 242, de lavra da Dr.^a Ana Carolina Moreira, a PGE/PROFIS, quanto às preliminares de nulidade, o opinativo é de que:

1. os auditores do Estado da Bahia não fiscalizaram a regularidade do imposto devido ao Estado de Sergipe, apenas verificaram a formação da base de cálculo utilizada nas transferências de mercadorias entre os estabelecimentos do mesmo titular, sendo o fabricante remetente situado em Sergipe e o destinatário na Bahia, cujo procedimento foi legal e para o qual não falece competência as autoridades baianas, em face do quanto previsto no art. 13, §4º, II, da LC 87/96;
2. o recorrente não comprovou a assertiva de inclusão do item “vestuário” na base de cálculo do ICMS, na medida em que foi considerado como produto intermediário na fabricação do cimento;
3. o demonstrativo (fls. 25/28) consolida valores relativos a matéria-prima, material secundário, embalagens e mão-de-obra, informados no livro razão analítico (fls. 29/44), bem como depois da apuração do custo de produção unitário, foi confrontado com a base de cálculo consignada em cada nota fiscal de transferência (fls. 21/24), especificando a diferença entre o valor previsto no §4º, II, do art. 13 da LC 87/96 e o que foi consignado a mais, de acordo com o demonstrativo estorno de crédito – custo de transferência, além dos demonstrativos de fls. 13 a 15 e arquivos eletrônicos de fl. 10, ao passo que o recorrente não apresentou nenhum demonstrativo ou planilha comprovando qualquer inconsistência no cálculo realizado pela fiscalização, tecendo apenas alegações genéricas. Assim, seguindo a mesma definição do julgamento de primeira instância, o parecer da PGE/PROFIS é de que o custo apurado pela fiscalização não engloba outros componentes conforme afirmado pelo recorrente e sim apenas os itens previstos na lei;
4. não deve ser catado o argumento de que houve presunção na identificação do custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, já que a fiscalização ateve-se apenas a estes elementos de custo registrados na própria contabilidade da empresa, em conformidade com o disposto no art. 13, §4º, II, da LC 87/96;
5. as decisões arroladas não servem como paradigmas para o caso vertente, tendo em vista que não restou comprovado pelo recorrente nenhuma inconsistência nos cálculos realizados pelo fisco, relativamente ao efetivo custo da mercadoria;
6. a ação fiscal encontra-se em perfeita consonância com os preceitos da não-cumulatividade do ICMS, tendo em vista que esse princípio encontra efetividade na LC citada, que ao disciplinar o regime de compensação, fixa os elementos necessários à operacionalização do sistema de abatimentos, que não pode implicar alteração de direitos nem concessão de privilégios para qualquer ente da Federação, o que se fez através do art. 13, §4º, II, da LC 87/96, reproduzido no art. 17, §8º, II, da Lei nº 7.014/96;
7. as multas aplicadas e incidentes sobre os lançamentos tributários derivam e têm previsão na Lei nº 7.014/96, não cabendo na seara administrativa discutir sobre o possível caráter exacerbado da imputação sancionatória, sob pena de desrespeito ao princípio da harmonia entre os poderes;

Por fim, a PGE/PROFIS opina que não merece ser acolhida a tese recursal, a qual se limitou a reproduzir praticamente os mesmos argumentos levantados em sua defesa, não trazendo aos autos prova robusta de suas alegações. Assim, concluiu pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1^a Instância, no que tange à exigência por utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias, com base de cálculo superior ao custo de produção, correspondente ao somatório de: matéria-prima, acondicionamento,

material secundário e mão-de-obra, conforme estabelecido na Lei Complementar 87/96.

Preliminarmente, devo salientar que no Processo Administrativo Fiscal foram cumpridas todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, o qual está submetido à legislação baiana, cuja norma é derivada da Lei Complementar nº 87/96, a qual as unidades federativas devem obediência.

Também, há de se ressaltar que o princípio da não-cumulatividade do ICMS só ocorre dentro do valor de crédito autorizado por lei, porém nunca decorrente de indébito fiscal por parte do remetente, como também que a multa aplicada é a legalmente prevista ao caso concreto, não sendo esta instância administrativa competente para análise de constitucionalidade da norma.

Igualmente não vislumbro nenhum óbice a fiscalização utilizar dos custos de produção do estabelecimento remetente para a apuração do ilícito fiscal apontado.

Quanto ao mérito, observo que, para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS, quando das transferências interestaduais de produtos fabricados e remetidos pelo estabelecimento industrial para estabelecimentos filiais da mesma empresa, deverá ser adotado o custo de produção, definido no art. 13, §4º, II, da LC nº. 87/96, norma esta reproduzida na Lei nº. 7.014/96, no seu art. 17, §8º, II, como também no art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, então vigente, assim entendida como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

Ressalte-se que a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, “a”, da Constituição Federal, sendo 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, por uma questão de política tributária entre os entes federados.

Logo, gastos com manutenção, depreciação, amortização, *frete (CIF)*, combustível, vestuário, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, específica nestas operações de transferências, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, conforme os autuantes procederam, os quais, para apuração do valor creditado indevidamente, cotejaram os custos unitários nos termos legais em relação aos custos de transferências consignados nas notas fiscais, ou seja, após expurgar da base de cálculo de transferências outros itens que não se enquadram nas rubricas especificadas como custos de produção, conforme delimitado no referido dispositivo legal, para efeito de transferências, como no caso concreto, apurando o valor da base de cálculo da infração, cuja diferença entre a base de cálculo consignada no documento fiscal e a levantada pela fiscalização incidiu a alíquota de 12%, aplicada à operação, se apurando o crédito fiscal utilizado a mais pelo contribuinte, ora autuado, o qual não comprovou qualquer inconsistência nos números apurados pelo Fisco, limitando a tecer alegações genéricas.

Assim, caso o remetente tenha destacado o ICMS em valor superior ao devido, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias dentro do limite legal estabelecido, consoante previsto nas citadas normas legais e no art. 93, §5º, I e II, do RICMS/97.

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

Portanto, a própria Lei Complementar nº. 87/96, ao disciplinar para essa operação a efetiva base de cálculo limitada a alguns itens dos custos de produção, é taxativa ao especificar literalmente a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não cabendo interpretação mais abrangente. Sujeitando-se a base de cálculo ao regime da reserva legal – reserva de lei complementar – único veículo competente para estabelecê-la, por força de mandamento constitucional, qualquer legislação ordinária que venha a contrariá-la afronta a própria Constituição.

A estipulação de base de cálculo diversa da prevista na Lei Complementar n. 87/96, ainda que por força de lei ordinária dos Estados ou do Distrito Federal, deve de pronto ser rechaçada por eivada de ilegalidade e inconstitucionalidade.

É válido ressaltar que para apuração do imposto, objeto deste Auto de Infração, os autuantes se utilizaram dos dados contabilizados pelo próprio sujeito passivo, nos quais se encontram os valores dos elementos de custo de produção do *cimento transferido*. Assim, uma vez apurado o custo de produção estabelecido em lei (matéria-prima, material secundário, embalagens e mão-de-obra), foi feita a inclusão do ICMS para determinação da base de cálculo legal e, posteriormente, confrontado com a base de cálculo utilizada nas transferências, para, em seguida, apurar os valores creditados a mais, cujos números não foram impugnados. Logo, descabe a alegação recursal de que deveria abater do valor praticado, frete e o próprio ICMS, visto que o frete não pode fazer parte da base de cálculo nessas transferências e o custo de produção legalmente previsto teve o ICMS embutido para efeito de comparação com o preço praticado.

Diante de tais considerações, verificam-se impertinentes as alegações do recorrente, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor de base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, por não se enquadrarem nas rubricas especificadas como custos de produção, conforme delimitado no dito dispositivo legal.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para manter 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 206891.0026/15-7, lavrado contra ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A. (CIMENTO NASSAU), devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$458.115,08, 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, 8 de março de 2017.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE/RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS