

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0029/15-6
RECORRENTE - ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A. (CIMENTO NASSAU)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 5ª JJF nº 0151-05/16
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 22/06/2017

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0120-11/17

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, quando o remetente for o estabelecimento fabricante, caso dos autos, 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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão de Primeiro Grau que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado em 26/08/2015, o qual exige ICMS no valor total de R\$54.888,31, pela seguinte infração:

“Utilizou indevidamente 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”. Trata-se de ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL DE ICMS em decorrência de ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO do ICMS nas operações de ENTRADAS POR TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL, tudo em conformidade com detalhamento efetuado no próprio corpo deste Auto de Infração. – Multa de 60%. Ocorrências em 31/01/2011 e 31/12/2011.

Infração 01 – Auditoria apenas para o exercício de 2011 - Base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência de produtos industrializados, que foram tão somente produzidos (fabricados) pela empresa ou pelos respectivos remetentes, superior ao estatuído no art. 13 § 4º, inciso II, da LC 87/96.

Após a devida instrução processual, a Junta de Julgamento Fiscal entendeu pela Procedência, por unanimidade, nos seguintes termos:

VOTO

O princípio da legalidade, apontado como norteador do direito tributário, de fato, preconiza o art. 150, I CF/88 que, sem prejuízo de outras garantias asseguradas aos Contribuintes, é vedado a União, Estados, Distrito Federal e Municípios exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça. O presente Auto de Infração não infringe qualquer dispositivo legal tendo em vista que os artigos que servem de base para o enquadramento da infração em tela, estão fundamentados na Lei Complementar 87/96 e na Lei 7.014/96 que institui o ICMS no Estado da Bahia. Portanto, preservado o princípio invocado, bem como o contraditório e a ampla defesa, haja vista que o Contribuinte foi intimado dos atos processuais, recebeu cópia de todos os demonstrativos (fls. 11 a 33) e participou efetivamente da ação fiscal e desta instrução processual.

No que concerne à alegação de ilegitimidade ativa, por ter a fiscalização exercido procedimento de fiscalização em outro estado, e supostamente extrapolado seu espaço territorial, verifico que o estabelecimento autuado localizado no Estado da Bahia comercializa mercadorias produzidas no Estado de Sergipe no seu estabelecimento matriz. No intuito de verificar se a base de cálculo das operações de transferências realizadas entre os estabelecimentos do mesmo titular encontrava-se em conformidade com o estabelecido em Lei Complementar, a fiscalização requisitou e fez uso de dados contidos na contabilidade do estabelecimento matriz, localizado no Estado de Sergipe.

A Lei Complementar, por ser lei nacional, abarca todos os estabelecimentos localizados no território nacional, que a ela se submetem, logo o procedimento fiscal encontra-se legitimado e não configura uma extrapolação de

territorialidade.

Ademais, a ação fiscal empreendida fundamentou-se nas normas do Estado da Bahia, que estão amparadas pela Constituição Federal (art. 155, § 2º, XII, “i” e 146, III, “a”) que estabeleceu competências aos Estados para instituir o ICMS e o disposto no art. 146, III, “a” do mesmo diploma legal, determina que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais, em relação aos fatos geradores, base de cálculo e Contribuinte. Foram aplicadas as regras previstas no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar (LC) 87/96, em consonância com a Lei Estadual (7.014/96), cujas regras são aplicáveis em todo território nacional, o que confere legitimidade à ação fiscal. Ocorre que o imposto exigido pertence ao Estado da Bahia, e a fiscalização não se deteve em fiscalizar o recolhimento regular de tributo devido ao Estado de Sergipe.

Ressalto que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciar a constitucionalidade e legalidade de dispositivo normativo em vigor, nos termos do art. 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB.

No que pertine à multa aplicada, a mesma, bem como os acréscimos moratórios incidentes sobre o débito obedecem ao disposto na legislação tributária estadual, especificamente ao art. 42 da Lei nº 7.014/96 e no art. 102, § 2º, do COTEB com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.753/00.

Superadas as arguições de nulidade, e presentes os pressupostos de validade processual, passo a adentrar no mérito da autuação, posto que o Auto de Infração em lide foi lavrado para exigir ICMS por utilização indevida de crédito fiscal, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96. Foi auditado o exercício de 2010, com referência à base de cálculo do ICMS, nas operações interestaduais de transferências de produtos industrializados, que foram tão somente produzidos (fabricados) pelos respectivos remetentes, superior ao estatuído na LC 87/96.

A Constituição Federal de 1988 determinou, expressamente, as matérias que deveriam ser tratadas por meio de lei complementar específica para o ICMS, o que denota a preocupação do legislador de que determinadas matérias fossem tratadas por lei específica, haja vista que se por leis ordinárias dos Estados ou do Distrito Federal, poder-se-ia criar conflitos entre estes entes com insegurança jurídica para os Contribuintes. Dentre essas matérias, elencadas expressamente no art. 155, § 2º, inciso XII, da Constituição Federal, encontra-se a base de cálculo do ICMS.

Em estrito cumprimento ao texto constitucional, a Lei Complementar nº 87/96, no §4º do art. 13, fixou expressamente a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo Contribuinte, trazendo três hipóteses de dimensão da materialidade do tributo, sendo útil ao nosso voto transcrever as duas primeiras, em relação às quais gira a controvérsia deste lançamento de ofício:

“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;” Grifos nossos.

Logo, por força de mandamento constitucional, contrariar a base de cálculo prevista na Lei Complementar seria afrontar a própria Constituição.

Discorridas estas questões que se constituem no cerne da autuação, verifico que no presente lançamento, os autuantes tomaram por base os elementos que formam o custo de produção, considerados para se encontrar o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Os autuantes consideraram o custo de produção unitário fornecido pela empresa, exceto a rubrica “Coque Verde Petróleo”, contabilizada no livro Razão 2011 na Conta “COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES”. (fls. 26/33).

A sociedade empresária prestou informação, com base nos livros contábeis (RAZÃO ANALÍTICO), e os autuantes encontraram os valores mensais dos elementos de custo do setor produtivo, que são iniciados pelo algarismo “7” nas contas contábeis, representando MATÉRIA-PRIMA; MÃO DE OBRA; MATERIAIS SECUNDÁRIOS e EMBALAGENS, as quais somadas pelos valores mensais deram origem à base de cálculo, prevista na LC 87/96, para o presente exercício fiscalizado.

Para encontrar o valor mensal do custo de produção unitário – R\$/KG e R\$/Saco (de 25 e de 50 Kg) e em toneladas, os autuantes procederam a divisão do somatório de MATÉRIA-PRIMA; MATERIAL SECUNDÁRIO; EMBALAGENS e MÃO-DE-OBRA pela quantidade produzida no mês/ano, quantidade (produção mensal), fornecida pela próprio autuado (fl. 35).

Em seguida, de posse do valor da base de cálculo, prevista na LC 87/96, (custo de produção unitário/Mês anterior ao mês de saídas por transferência), fizeram o confronto com a base de cálculo que foi consignada nas notas fiscais de transferência para o autuado, item a item, mês a mês, conforme dados colhidos no SINTEGRA, e procederam ao estorno do valor do ICMS que foi tomado a maior, de acordo com os demonstrativos elaborados

tanto em meio magnético quanto em meio físico (fls. 12 a 25), cujas cópias foram entregues ao Contribuinte (fl. 10).

Assim, de acordo com o demonstrativo *ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA*, aplicaram 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 (fls. 12 a 25).

A base impositiva 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, devem ser buscadas a partir do texto constitucional. Este remete para a Lei Complementar, que traçará linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à 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.

Portanto, nas operações interestaduais de transferências, sendo a definição da base de cálculo matéria reservada à Lei Complementar, não pode ser modificada por lei estadual, de qualquer ente federativo. Permitido fosse a cada Estado interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, importaria em grande insegurança jurídica e com prejuízos ao pacto federativo. O legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como “o custo da mercadoria produzida”, e interpretou o que significa este custo. Não foi dada liberdade ao aplicador do direito, para adotar conceito diverso ou para integrar o texto de modo a completar-lhe o sentido. O custo ao qual faz referência o legislador não é o custo contábil, mas um conceito específico para uma finalidade também específica: base de cálculo das transferências interestaduais.

Ressalto que o levantamento fiscal está baseado em dados contidos em documentos fornecidos pelo estabelecimento da empresa, e na defesa não foram indicados erros ou inconsistências nos cálculos, tendo a defesa centrado seus argumentos de forma genérica, alegando que foram incluídos valores indevidos.

Com relação ao frete, a cláusula CIF é inaplicável às transferências, pois não temos as figuras do remetente-vendedor, e do destinatário comprador (pessoas jurídicas distintas).

Ademais, os autuantes informaram que este valor, quando incluído na base de cálculo objeto das transferências, foi expurgado, i.e, não foi considerado para fazer parte da base de cálculo do ICMS, pois não diz respeito a custo de produção, e sim a uma despesa operacional, para a realização da operação de transferência do produto já fabricado.

Na realização da auditoria, foi utilizado como parâmetro para a definição da base de cálculo o somatório dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, concluem, então, que o comando contido no art. 13, § 4º, inciso II da LC 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo (além dos elencados acima), assim, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

Deste modo, energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação, frete (despesas de vendas) etc., segundo a clássica e a atual lição da Ciência Contábil, não podem ser inseridos nos elementos de custos mencionados no §4º, II, do art. 13 da LC 87/96.

Quanto ao princípio da não - cumulatividade, a própria Lei Complementar 87/96, estabelece os critérios como a

transferência ocorrerá, de sorte que não se amesquinhue toda a sistemática pensada para o ICMS, o que o fez através do art. 13, §4º, II da LC 87/96, reproduzido no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96 (ICMS/BA), e que deve ser cumprido pelo sujeito passivo.

A legislação do ICMS do Estado da Bahia (RICMS), repetindo a Lei, trata a questão conforme os dispositivos a seguir mencionados:

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.

Destaco que, conforme o entendimento já manifestado por esta 5ª JF, em outros julgados sobre a mesma matéria, o legislador ao estabelecer regra limitativa de componentes do custo de produção, para estabelecer uma base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferências interestaduais, entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, quis promover uma partilha mais justa, entre os Estados produtores e consumidores, tendo em vista que o consumidor final é quem arca com o montante do ICMS pago em todas as operações de circulação, cujos valores pagos em determinadas fases, são compensados nas operações subsequentes.

Diante do que foi exposto, entendo que os autuantes estão corretos ao exigir o ICMS no presente Auto de Infração, posto que o estabelecimento fabricante, situado em outra unidade da Federação, transferiu mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular, localizado no Estado da Bahia, com a inclusão de valores não previstos na LC 87/96, art. 13, § 4º, II. Em consequência, este procedimento resultou numa base de cálculo maior do 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, II c/c art. 97, VIII do RICMS/BA.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado, o recorrente interpôs Recurso Voluntário visando a reapreciação *in totum* da Decisão de Piso, alegando os seguintes fundamentos:

Inicialmente, explica que a empresa recorrente exerce atividade comercial no Estado da Bahia, recebendo mediante transferência do seu estabelecimento fabril situado no Estado de Sergipe, mercadorias (cimento) para comercialização.

Para acobertar o deslocamento físico das mercadorias, o recorrente esclarece que emite notas fiscais com o destaque do ICMS, fazendo os registros fiscais pertinentes nos livros próprios e, em tempo, promovendo com o recolhimento do imposto para o Estado de Sergipe.

Assim, o recorrente (estabelecimento filial), ao receber as mercadorias em transferências, faz 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. Tudo com base no princípio da não-cumulatividade do imposto assegurado pela Constituição Federal.

Entende que a fiscalização baiana resolveu examinar a tributação do ICMS normal ocorrida fora do seu espaço territorial – cuja obrigação decorrente tem como credor o Estado de Sergipe – para verificar se estava correta ou não, em face da base de cálculo adotada para quantificação do tributo.

Após tecer críticas à elaboração dos demonstrativos, aduz que a Autoridade Fiscalizadora considerou como produto intermediário para efeito de fabricação de cimento, o item “vestuário” que nada tem a ver com os elementos referidos no § 4º, inciso II do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96, demonstrando as inconsistências da elaboração do Auto de Infração.

Ademais, afirma que houve extrapolação do limite da base de cálculo fixada pelo referido dispositivo, sendo que 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.*

Entende 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.

Deste modo, afirma que: se a discussão envolve critério de tributação exigido pela entidade tributante de origem, a fiscalização do imposto não poderia ser realizada pelo Estado de destino - Estado da Bahia, conquanto teria necessariamente que ocorrer com a participação do Estado de Sergipe.

Por esta razão, suscita a nulidade do lançamento desde sua origem, não apenas por ter sido desenvolvida por autoridade incompetente, mas por ausência de materialidade, entendida como evento ocorrido fora do espaço territorial (âmbito de validade) das normas baixadas pelo Estado da Bahia.

Ultrapassando a preliminar de nulidade, passa a discorrer sobre o lançamento.

Critica a produção do Auto de Infração por entender que a digna autoridade lançadora não se apercebeu que no valor praticado para 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 a autoridade lançadora abater do valor praticado, frete e o próprio ICMS. Só assim seria possível identificar o custo da mercadoria.

Assim, em relação ao procedimento adotado no lançamento, entende o recorrente:

- i) por força do disposto no Art. 13, § 4º, Inciso II, da Lei Complementar nº 87/96 (igual redação no Art. 17, § 8º, da Lei Estadual n.º 7.014/96), a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais é o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. E aí o frete incluído no valor da operação se constitui em hipótese de incidência outra, diferente de custo. Por isso, para efeito de identificação da base de cálculo, relativa a cada nota fiscal de transferência, era de ser excluído do valor da operação a parcela relativa ao frete – o que, de fato, não ocorreu;*
- ii) ainda, em face do disposto no § 1º do Art. 13 da referida Lei Complementar (de igual modo Art. 17, § 1º, da mencionada lei Estadual) o montante do imposto (ICMS) integra sua própria base de cálculo, constituindo o destaque mera indicação para fins de controle. Por essa razão, era de se excluir do valor da operação praticado pelo recorrente o valor do ICMS, nele incluído, para efeito de determinação do custo da mercadoria produzida – o que, de igual maneira, não ocorreu no caso.*

Segue sua defesa recursal apontando que o demonstrativo de custo trazido pela autoridade lançadora, não encontra 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 em que posto pelo artigo 17, § 8º da LC 87/96 – Art. 13, § 4º, inciso II, e na Lei Estadual nº 7.014/96.

Em verdade, afirma se tratar de um lançamento por presunção, já que se levou em conta o custo total, extraído do livro Razão Analítico e dividido pela quantidade produzida. No entanto, referido critério de tributação, além de não refletir a realidade dos fatos, é incompatível com a sistemática legal.

Deste modo, cita julgados improcedentes em Decisões proferidas por este CONSEF (ACÓRDÃO JJF N.º 0452/01-03, ACÓRDÃO CJF N.º 0168-11/12 e ACÓRDÃO CJF N.º 0147-12/12).

Ato contínuo discorre sobre o seu direito de utilização do crédito de ICMS, com base no Princípio da não-cumulatividade, citando o art. 142 do CTN, bem como o art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal como dispositivos de fundamentação, e resume: 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.

Insurge-se contra a multa de 60% aplicada, alegando ser de caráter confiscatório.

Por fim, requer seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário para que, mediante nova Decisão, seja julgado improcedente o lançamento.

VOTO

Visa o presente Recurso Voluntário a reapreciação do acórdão de Primeiro Grau, o qual entendeu que o recorrente *“Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar”*.

Ora, após atenta análise do processo em comento, restou-se evidenciado que não merece reparo a Decisão proferida pela 5ª JF.

Trata-se de matéria amplamente debatida neste Conselho de Fiscalização Tributária, sendo de entendimento unânime, no caso em apreço, a Procedência do Auto de Infração.

Inicialmente, ressalto o posicionamento defendido por mim de que os casos de transferências de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica não é fato gerador de ICMS, vez que não houve a transferência da mercadoria, e sim uma simples remessa.

Esse é o entendimento dos nossos Tribunais, que vêm aplicando a Súmula 166 do STJ, a qual determina que *não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte*.

Ocorre que, no caso em tela, o ICMS foi reconhecido como devido pela empresa recorrente, sendo que a mesma creditou-se dos valores pagos. Deste modo, analisaremos a questão sob o prisma da correta aplicação do disposto no art. 13, §4º da LC 87/96.

A transferência de mercadorias do estabelecimento fabricante de outro Estado para o estabelecimento de mesma titularidade deve respeitar o disposto no art. 13, §4º da LC 87/96. Todavia, a empresa incluiu novos valores não previstos no precitado dispositivo, o que acarretou *numa base de cálculo maior do 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, II c/c art. 97, VIII do RICMS/BA*.

Deste modo, entendeu a Autoridade Fiscalizadora pela exigência do estorno do crédito no valor histórico de R\$54.888,31, entendimento este confirmado pela Junta de Julgamento Fiscal.

Em sede de Recurso, a empresa autuada não alegou nenhum fato novo ou mesmo contestou o acórdão de piso, trazendo, tão somente, as mesmas alegações da impugnação inicial.

Em voto proferido pela i. Conselheira Dra. Raisia Catarina Alves Fernandes, em processo idêntico (Acórdão nº 0339-11/15) contra o mesmo recorrente, foi de seu entendimento o NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, em Decisão unânime, vez que restou comprovado a utilização de crédito a mais pelo recorrente por conta da base de cálculo computada a maior do que a predisposta no dispositivo legal.

Assim, evitando delongas desnecessárias, transcrevo o Voto da i. Conselheira, *ipsi litteris*, com o qual coaduno meu entendimento, em sua integralidade. Vejamos:

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 0125-01/15, prolatado pela 1ª JF, que concluiu pela Procedência do Auto de Infração epigrafo, 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 mantenho 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 transcrito:

§ 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, inexistente 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 fábrica 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 inconstitucionalidade, 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.

Deste modo, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo inalterada a Decisão de Piso.

VOTO EM SEPARADO (Quanto ao mérito)

Concordo com o voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário proferido pela n.Relatora, mas discordo sobre o posicionamento quanto a fundamentação quanto a incidência do ICMS sobre as operações de transferências, cujo trecho reescrevo abaixo:

“Como a operação de transferência não implica em mercância, inexistente 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”.

Com relação ao argumento de que nas operações de transferências, “inexistente valor nesta operação”, entendo que embora as operações de transferências não impliquem em mercância,

deve-se levar em consideração o princípio de autonomia dos estabelecimentos e o sistema de partilha do ICMS entre os entes da Federação.

Como a mercadoria transferida de um estabelecimento localizado em um estado da Federação, implica em creditamento do imposto relativo às aquisições dos insumos (matéria prima, produtos intermediários, material de embalagem...) e no momento que o contribuinte efetua a sua transferência, há previsão na LC 87/96 de tributação da operação de forma que haja a compensação do débito em relação aos créditos dos insumos, o que vai constituir crédito fiscal no estabelecimento destinatário localizado na outra unidade da Federação, que será compensado quando da saída subsequente da mercadoria.

Portanto, é jurídica a circulação de mercadorias nas transferências interestaduais entre estabelecimentos pertencente ao mesmo titular. A Súmula nº 166 do STJ não possui efeito vinculante à administração pública Estadual, além de ter sido publicada antes da LC 87/96 que estabeleceu o regramento do ICMS depois da Constituição Federal de 1988.

A Constituição Federal delegou poderes para dispor sobre normas gerais do ICMS e o art. 13, §4º da LC 87/96 dispõe sobre a base de cálculo nas operações de transferências interestaduais, logo, há incidência do ICMS nestas operações.

Também, na Decisão proferida no REsp 1109298/RS, da 2ª Turma do STJ manifestou entendimento de que devia ser aplicado o previsto no art. 13, §4º da LC 87/96 o que demonstra entendimento de que há incidência do ICMS nas operações de transferências. Por isso, fica rejeitado o argumento de que a operação em questão não se inclui no campo de incidência do ICMS.

Pelo exposto, acompanho o voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, com esta fundamentação.

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 **206891.0029/15-6**, lavrado contra **ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A. (CIMENTO NASSAU)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$54.888,31**, 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, 03 de maio de 2017.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

LAIS DE CARVALHO SILVA – RELATORA

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – VOTO SEPARADO

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS