

PROCESSO - A. I. Nº 206891.3037/16-8
RECORRENTE - ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S.A. (CIMENTO NASSAU)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2º JJF nº 0023-02/17
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - PUBLICAÇÃO: 28/12/2017

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0442-12/17

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA EM LEI. 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 tributária em vigor: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração caracterizada. Não comprovadas as inconsistências alegadas na defesa. Rejeitadas as preliminares de nulidade do lançamento. Mantida a Decisão da Junta de Julgamento. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto com fulcro no artigo 169, inciso I, “a” do RPAF, em razão do Acórdão JJF nº 0023-02/17 haver julgado Procedente o Auto de Infração em lide, lavrado em 25/08/2016, quando foi lançado o crédito tributário no valor de R\$155.288,98, relativamente ao período compreendido entre janeiro e dezembro dos exercícios de 2012, 2013, 2014 e 2015.

Consta da descrição dos fatos que o contribuinte utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em Lei Complementar, convênio 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 entrada de cimento produzido nas unidades fabris da empresa situada no Estado de Sergipe e transferidos para a filial situada na Bahia, devidamente acobertadas por notas fiscais. Foi detalhado na peça acusatória que na composição da base de cálculo das transferências interestaduais foram considerados, a partir dos dados fornecidos pelo contribuinte nos relatórios de produção entregues à fiscalização, os itens matérias-primas, mão-de-obra, embalagens e materiais secundários, em conformidade com o disposto no art. 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96. Na revisão do custo utilizado para a formação da base de cálculo a fiscalização procedeu à exclusão do item “**coque verde de petróleo**”, insumo empregado no processo produtivo da autuada para a produção de energia térmica e contabilizado na rubrica “Outros Custos” na conta 712030000.

Após a apresentação da defesa e prestação de informações pelos autuantes, os autos foram submetidos à apreciação pela 2ª JJF que na sessão de 07 de março de 2017, que julgou Procedente o lançamento, conforme Acórdão às fls. 188/207, abaixo transcrito:

VOTO DA JJF

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios e protocolos, sendo tais transferências de produtos oriundos de estabelecimento industrial.

Analizando as questões preliminares, trazidas em sede de defesa, especialmente aquela que diz respeito ao fato

de ter sido feito o lançamento por “autoridade incompetente”, valem algumas considerações.

Em primeiro lugar, observo que a atribuição para a constituição do crédito tributário encontra-se prevista no artigo 107 e parágrafos da Lei 3.956/81, que vem a ser o Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB), “verbis”:

“Art. 107. Compete à Secretaria da Fazenda a fiscalização e arrecadação dos tributos estaduais.

§ 1º A função fiscalizadora será exercida pelos Auditores Fiscais e pelos Agentes de Tributos Estaduais.

§ 2º Compete aos Auditores Fiscais a constituição de créditos tributários, salvo na fiscalização de mercadorias em trânsito e nos estabelecimentos de microempresas e de empresas de pequeno porte que sejam optantes pelo Simples Nacional.

§ 3º Compete aos Agentes de Tributos Estaduais a constituição de créditos tributários decorrentes da fiscalização de mercadorias em trânsito e nos estabelecimentos de microempresas e empresas de pequeno porte que sejam optantes pelo Simples Nacional”.

O fato dos autuantes terem se dirigido ao estabelecimento matriz da autuada, situado no estado de Sergipe, no sentido de coligirem informações acerca de elementos que entendiam necessários para a fiscalização, não invalida a ação fiscal, vez que o contribuinte autuado se encontra localizado no estado da Bahia, município de Vitória da Conquista, e por consequência, área de competência territorial dos autuantes, não havendo motivo ou razão para se falar em invasão ou ausência de competência das autoridades lançadoras.

Da mesma forma, refuto a arguição de que a autuação se deu por presunção, e tal fato invalidaria a autuação. Isso diante do fato de que as hipóteses legais de presunção se encontram no artigo 4º, § 4º da Lei 7.014/96, segundo o qual salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar saldo credor de caixa; suprimimento a caixa de origem não comprovada; manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes; entradas de mercadorias ou bens não registradas; pagamentos não registrados; valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por: a) instituições financeiras; b) administradoras de cartões de crédito ou débito; c) “shopping centers”, centro comercial ou empreendimento semelhante; valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte como sendo recebidos por meio de cartão de crédito ou débito inferiores aos informados pelas respectivas administradoras.

Diante do fato de que a acusação fiscal é a de 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 e protocolos, hipótese não prevista como resultante de presunção, e sim, de constatação de fato, sendo baseada em elementos fornecidos pela própria empresa, inclusive não contestadas os cálculos por parte da empresa autuada, justifica-se a rejeição de tal argumento, sendo que as decisões colacionadas pela empresa não guardam correlação com a matéria ora analisada, inclusive não se tratando de arbitramento de base de cálculo.

Logo, a autuação pautou-se na legislação vigente, com plena e efetiva demonstração da apuração da base de cálculo, de acordo com as determinações estatuídas no artigo 39 do RPAF/99, razão para o não acolhimento do argumento posto na peça defensiva apresentada.

Quanto a eventual descumprimento do artigo 142 do CTN, não posso acolher, diante do fato de que a autuação atende a todos os requisitos ali contidos, qual seja a verificação de ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido, identificação do sujeito passivo e a proposição da aplicação da penalidade cabível.

Observo, por pertinência, que em relação ao respeito ao princípio da não cumulatividade, a autuação baseou-se na lei complementar, que na forma do próprio texto constitucional regula a matéria, tendo sido absorvido na sua totalidade pela Lei estadual 7.014/96 a qual mantém inteira coerência e obediência não somente ao preceito constitucional, como, de igual modo, a Lei Complementar 87/96.

De igual forma, não acolho o argumento defensivo de violação do princípio da legalidade estrita, vez ser sabido que o processo administrativo tributário deve obedecer a diversos princípios, dentre os quais, um dos de maior relevância é o da legalidade inserido no nosso ordenamento jurídico no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, que preconiza que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Isso significa dizer que somente através das espécies normativas elaboradas consoante as regras do processo legislativo constitucional se podem criar obrigações para quem quer que seja.

Doutrinadores como Celso Bastos e Ives Gandra Martins defendem que o Princípio da Legalidade tem mais característica de garantia constitucional do que de direito individual, pelo fato de não resguardar um bem da vida específico, e sim garantir ao particular a prerrogativa de rechaçar injunções impostas por outra via que não a da lei.

Além do Princípio da Legalidade estabelecido genericamente no artigo 5º, inciso II, da Carta Magna, em nosso

ordenamento jurídico podemos falar da estrita legalidade tributária, sendo importante frisar que o verdadeiro conteúdo do Princípio da Legalidade Tributária ultrapassa a simples autorização do Legislativo para o Estado cobrar um tributo e deve ser entendido de forma a açambarcar dois prismas distintos: legalidade formal e material. No tocante à legalidade formal, podemos dizer que toda regra tributária precisa se inserir no ordenamento jurídico de acordo com as regras de processo legislativo e, também, ser formulada por órgão com poder para elaborar tais normas.

Quanto à legalidade material, torna-se indispensável que sejam estabelecidos todos os aspectos relevantes para que no caso concreto se possa determinar as obrigações tributárias, não bastando apenas a exigência de lei, como fonte de produção jurídica específica. Mais que isso, necessita-se a fixação, de todos os critérios de decisão, sem qualquer margem de liberdade ao administrador.

Além do [texto constitucional](#), o princípio da legalidade tributária também está previsto no artigo 97 do [Código Tributário Nacional](#). E os autuantes, ao realizarem o lançamento, nada mais fez do que obedecer a tal preceito.

Em suma: obediência a tal princípio significa submissão e respeito à lei, ou a atuação dentro da esfera estabelecida pelo legislador. O que foi plenamente atendido na autuação, a qual atendeu aos ditames dos artigos 39 e 18 do RPAF/99, não se podendo falar em nulidade do lançamento.

Isso diante do fato de que o processo administrativo tributário, sob pena de nulidade, obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

No ensinamento de Hely Lopes Meirelles “O essencial é que a peça inicial descreva os fatos com suficientes especificidades, de modo a delimitar o objeto da controvérsia e a permitir a plenitude da defesa. Processo com instauração imprecisa quanto à qualificação do fato e sua ocorrência no tempo e no espaço é nulo”.

Além disso, a própria Constituição Federal, em seu artigo 5º determina em seu Inciso LV que aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

Ainda leciona Hely Lopes Meirelles: “defesa é garantia constitucional de todos os acusados, em processo judicial ou administrativo e compreende a ciência da acusação, a vista dos autos na repartição, a oportunidade para oferecimento de contestação e provas, a inquirição e reperguntas de testemunhas e a observância do devido processo legal (due process of law). É um princípio universal nos Estados de Direito, que não admite postergação nem restrições na sua aplicação”.

Dessa forma, conclui-se que a garantia da ampla defesa, seja qual for a natureza do objeto do processo, compreende não só o direito de ser informado, como de igual forma o exercício do contraditório, além do direito à prova legitimamente obtida ou produzida. No caso presente, verifica-se ter sido dada a oportunidade de a empresa produzi-la, sem qualquer prejuízo à sua defesa.

Ao curso de toda a tramitação do feito, a empresa teve não só conhecimento de todos os atos processuais, como a oportunidade de exercer o contraditório, além do que o processo se encontra fartamente documentado no sentido de embasar a acusação fiscal.

A propósito do princípio da ampla defesa, oportuno citar Odete Medauar (A processualidade no Direito Administrativo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, páginas 105 e 106), quando se posiciona no sentido de que:

“[...] a Constituição Federal de 1988, alude, não ao simples direito de defesa, mas, sim à ampla defesa. O preceito da ampla defesa reflete a evolução que reforça o princípio e denota a elaboração acurada para melhor assegurar a observância. Significa, então, que a possibilidade de rebater acusações, alegações, argumentos, interpretações de fatos, interpretações jurídicas, para evitar sanções ou prejuízos, não pode ser restrita, no contexto em que se realiza. Daí a expressão final do inciso LV, com os meios e recursos a ela inerentes englobados na garantia, refletindo todos os desdobramentos, sem interpretação restritiva”.

Verifica-se, portanto, que o direito de ampla defesa não está vinculado somente na possibilidade de atuação do administrado no processo administrativo, por meio do contraditório, mas diretamente ligado a outras garantias que lhe possibilitam essa atuação. E pela análise do feito, percebe-se claramente que todas as garantias que poderiam ser oferecidas à autuada, o foram de modo inofismável.

Assim, o princípio da ampla defesa impõe que o julgador administrativo observe a fiel aplicação das normas processuais e de todos os princípios jurídicos incidentes sobre o processo e atinentes ao direito de defesa do contribuinte sendo que a não observância a tais princípios implica nulidade da decisão por cerceamento de defesa. E, repita-se, tal fato não ocorreu ao longo do processo em sua trajetória até o presente momento.

Dessa forma, não há de se falar em existência de qualquer elemento motivador para a decretação da nulidade do processo, exatamente pela obediência não somente aos ritos, como de igual forma, ao sagrado e constitucional direito do sujeito passivo de não só conhecer o teor da acusação fiscal, como, de igual forma,

contraditá-lo.

Analisando o processo, verifico que todos os direitos e garantias quanto ao exercício da ampla defesa foram observadas em seu curso, prova disso é que nesse momento analisamos a argumentação do sujeito passivo, razão pela qual também não se há de falar em violação a qualquer dos princípios do processo administrativo tributário.

Frente a tais argumentos, e contrariamente ao entendimento exposto pela defendente, entendo que seus pleitos não podem ser acolhidos, adentrando, pois, no exame do mérito da autuação propriamente dito.

Adentrando na sua análise, em relação ao qual o sujeito passivo não atacou de forma específica e objetiva, reitere-se, algumas considerações entendo como pertinentes. Tal matéria tem sido exaustivamente debatida neste Conselho, o qual tem firmado posição consolidada, inclusive diversos outros lançamentos de mesma natureza já foram julgados, e observo que a matéria objeto do presente lançamento de ofício já foi exaustivamente debatida por este órgão julgador, inexistindo qualquer discordância quanto ao entendimento de que a Lei Complementar nº 87/96 de forma expressa e restritiva determina qual a base de cálculo a ser aplicada nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular,

Sabido é que a Constituição Federal de 1988 determinou expressamente as matérias que deveriam ser tratadas por meio de lei complementar específica para este tributo, demonstrando também a preocupação de que determinadas matérias não fossem tratadas por via de leis ordinárias dos Estados ou do Distrito Federal, o que poderia, aí sim, criar conflitos entre tais entes e insegurança jurídica para os contribuintes, ou seja, ela atribuiu à lei complementar o importante papel de fixar os pilares sobre os quais deveriam se apoiar a instituição e a arrecadação do ICMS.

No que se refere ao valor tributável, o artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “i”, da CF/88, determina:

“Art. 155.

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço”.

Importante ressaltar aqui, que o verbo empregado pelo constituinte para estabelecer a competência da lei complementar em matéria de base de cálculo: “fixar”, o qual, segundo o Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa (FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. século XXI. São Paulo: Nova Fronteira, 1999. Verbetes próprios. Versão eletrônica.), significa “determinar, prescrever, firmar, assentar, estabelecer, tornar firme, estável”. E se fizermos a consulta da palavra determinar, teremos que tal palavra significa “delimitar, fixar, definir, precisar, decretar, especificar”, não sendo sinônimo de exemplo ou exemplificar, como pretende a Recorrente.

Dentre estas matérias, elencadas expressamente no art. 155, §2º, inciso XII, da Constituição Federal, encontra-se a base de cálculo do ICMS, sendo que tal disposição constitucional, a qual regula especificamente o ICMS, guarda total simetria com o comando inserto no artigo 146 do mesmo diploma, que, ao tratar dos “princípios gerais” do sistema tributário, prevê:

“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, bases de cálculo e contribuintes;”.

Percebe-se a harmonia do texto constitucional ao prescrever as atribuições da lei complementar em matéria tributária, tanto no âmbito geral (encampando todos os tributos), quanto no específico, relacionado ao ICMS, posto que, em ambas as hipóteses, referem que à lei complementar compete “definir” ou “fixar” a base de cálculo.

Existe, com especial ênfase no campo do ICMS, a clara intenção constitucional de eliminar os conflitos de competência, realçando o caráter nacional do imposto.

Parece indiscutível que a CF/88 reservou à lei complementar a função impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo, vinculando o Legislativo e o Executivo dos Estados à sua estrita observância por ocasião da criação e cobrança do ICMS.

Em obediência ao texto constitucional, a Lei Complementar nº 87/96, no §4º do artigo 13, fixou expressamente a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, trazendo três hipóteses de dimensão da materialidade do tributo, dos quais nos interessa, especificamente, aquele contida no seu § 4º, inciso II, que diz respeito às transferências realizadas por estabelecimento fabricante do produto objeto da remessa para outro estabelecimento do mesmo titular:

“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:

(...)

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”.

Dessa forma, observa-se que a base de cálculo se submete ao regime da reserva legal – reserva de lei complementar, por força do comando constitucional, e não poderia ser diferente.

No tocante a entendimento do contribuinte de que tal redação seria meramente exemplificativa (matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), quanto à aplicabilidade deste regramento, observo que já se encontra pacificado ao âmbito da doutrina, bem como na jurisprudência que tais rubricas são exaustivas, não admitindo interpretação extensiva em qualquer situação, e de qualquer outro sentido. Ao amparo de tal assertiva, posso mencionar decisão do Supremo Tribunal Federal, exarada no RE nº 79452-RS, conforme voto o Min. Marco Aurélio Melo: “... obviamente que se o legislador quisesse tratar os elementos de custo definidos no Art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96 como exemplificativos, a boa técnica legislativa indicaria a adoção dos vocábulos ou expressões “tais como”, “a exemplo de”, e nunca adotaria a expressão ‘assim entendido como’”.

Além disso, o comando contido no artigo 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96 é específico e taxativo, não admite nenhum outro tipo de custo além dos elencados, por uma questão de política tributária entre os entes federados. Logo, outros custos relativos, por exemplo, a manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia elétrica, combustível, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, conforme constante do lançamento tributário realizado.

Por tais razões, não posso concordar com tal arguição, não a acolhendo.

De fato, reporta-se que a determinação da base de cálculo submete-se ao regime da reserva legal, sendo que, qualquer legislação ordinária que venha a contraditá-la se constitui em afronta ao comando Constitucional, razão pela qual a determinação de base de cálculo diversa daquela prevista na Lei Complementar nº 87/96, ainda que por força de lei ordinária dos Estados ou do Distrito Federal, deve ser rechaçada por se apresentar como ilegal, além de inconstitucional.

Na esfera administrativa, frente a posições de estados como São Paulo e Minas Gerais, em estabelecer nas suas legislações conceitos alargados daqueles contidos na Lei Complementar, posso mencionar o voto proferido pelo Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, ao apreciar matéria de semelhante ordem, proferido no Acórdão nº 5.258, Recurso nº 22.214, de lavra do Conselheiro Antônio de Pádua Pessoa de Mello, in verbis:

“(...) É pacífico que Minas Gerais adicionou outra rubricas na ‘base de cálculo das transferências interestaduais’, frente à lei federal, e, repita-se, não cabe fazer qualquer análise técnica daquelas, por impertinente quanto à questão de fundo.

Ao recolher, na origem, imposto em montante superior ao devido pelas regras da LC 87/96, ainda que constrangido pela lei local, o contribuinte tem, em potencial, uma relação jurídica conflituosa com aquele sujeito ativo da obrigação tributária. Mas não pode ver legitimidade em um terceiro estranho àquela relação – in casu, o Estado do Rio de Janeiro – ser obrigado a admitir, como crédito, o prejuízo suportado pelo interessado, em outro Estado.”

Relevante, por pertinência, mencionar também, decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em decisão proferida no RE nº 707.635-RS, ao decidir que “a fixação da base de cálculo do produto industrializado para fim de ICMS, quando saí de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, para outro Estado, pelo art. 13, §4º, II, não pode ser modificado por regra estadual”.

Diante de tal posicionamento, mostra-se cristalino que a jurisprudência dos órgãos de cúpula do nosso Judiciário é unânime em reconhecer a submissão das normas infraconstitucionais à lei complementar veiculadora de “normas gerais de direito tributário”, especialmente no que se refere à base de cálculo.

De concreto, podemos inferir que em face dessa interpretação trasladada em norma, nasceu a possibilidade de conflitos entre o Estado de São Paulo e outros Estados, posto que o crédito do imposto carreado aos cofres paulistas poderá ser recusado pela Unidade Federada de destino, relativamente à parcela excedente ao

montante calculado de acordo com a Lei Complementar n.º 87/96, conforme vemos no presente momento.

Por outro lado, a limitação legal existente para determinação da base de cálculo do ICMS quando das transferências interestaduais de produtos fabricados pelo mesmo titular, não fere o princípio da não cumulatividade deste tributo, conforme alegação defensiva vez que tal princípio será efetivado pela técnica do abatimento ou compensação, disciplinada, por sua vez, por “Lei Complementar”, consoante disposição do artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “c”, da Constituição Federal, conforme já observado anteriormente.

Impende abordar que se a própria Lei Complementar nº 87/96, ao determinar taxativamente a efetiva base de cálculo limitada a alguns itens dos custos de produção, especificando literalmente a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não se há que falar em afronta ao princípio da não cumulatividade.

Dessa forma, na hipótese do remetente ter 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 nos artigos 93, § 5º, inciso II e 97, inciso VII do RICMS/97, sendo que agindo da maneira como a Recorrente vem se pautando impõe ao Estado da Bahia a absorção de um crédito fiscal superior àquele efetivamente devido, devendo adequar-se a tais artigos regulamentares que assim regem a matéria:

“Art. 93 Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

(...)

§ 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;”.

Ante a hipótese de o remetente ter destacado ICMS em valor superior ao devido, por ocasião da realização de operação de transferência de mercadorias em operações interestaduais, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o imposto devidamente destacado na nota fiscal, só pode gerar crédito ao destinatário das mesmas, respeitando o limite legal estabelecido.

Assim, as alegações postas não procedem, tendo 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 a devida e necessária base legal, em razão da Lei Complementar 87/96 especificar os custos de produção, como: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, na forma apurada pelo autuantes nos autos, nos quais cotejam os custos unitários nos termos legais, por produto, em relação aos custos de transferências consignados nas notas fiscais, ou seja, após expurgar da base de cálculo de transferências depreciação, manutenção, amortização, frete (CIF) que é mera despesa operacional, frise-se – energia, combustível, etc., por não se enquadrarem nas rubricas especificadas como custos de produção, conforme delimitado no referido dispositivo legal.

Especialmente quanto a energia elétrica, abordada no lançamento, como matéria-prima, sem qualquer outro elemento que amparasse sua utilização, eventualmente pode ser enquadrada em determinada etapa da produção como insumo, mas isso não se encontra demonstrado no curso do processo.

Em conclusão, o crédito apropriado pela recorrente é indevido, porquanto incorporou somas referentes a custos não autorizados pela Lei Complementar. Malgrado ser estadual a competência legislativa do ICMS, não é menos verdade que a legislação tributária de cada Estado deve guardar estrita obediência às regras e limites exarados pela norma complementar, e pela Constituição Federal, conforme se extrai de decisão do STJ, no julgamento do Recurso Especial nº 707.635-RS, pela sua 1ª Turma, tendo como Relator o Ministro José Delgado, publicado no DJ em 13 de junho de 2005, já mencionada anteriormente:

“TRIBUTÁRIO. ICMS. ARROZ BENEFICIADO. PRODUTO INDUSTRIALIZADO. TRANSFERÊNCIA DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DO MESMO CONTRIBUINTE. BASE DE CÁLCULO.

1. A definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, “a”, da CF.

2. A fixação da base de cálculo de produto industrializado para fim de ICMS, quando sai de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, para outro Estado, pelo art. 13, § 4º, II, não pode ser modificado por regra estadual.

3. Arroz beneficiado é produto industrializado.

4. A base de cálculo do ICMS, quando o arroz industrializado é enviado para estabelecimento do mesmo contribuinte em outro Estado é o custo da mercadoria, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

5. Impossibilidade de pauta fiscal.

6. Homenagem ao princípio da legalidade.

7. Recurso do Estado do Rio Grande do Sul improvido.”

E em conclusão, transcrevo parte do voto então proferido, relativo a tal tema:

“Sobre o assunto, em debate, há de se considerar que:

a) a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, “a”, da CF;

b) a LC nº 87 de 13.09.96, em seu art. 13, impera de modo absoluto, não podendo lei estadual reduzir ou ampliar o seu alcance;”

Dessa forma, creio que assim, nenhuma dúvida paira acerca não somente do acerto da autuação realizada, razão pela qual entendo que a infração é procedente.

Igualmente, não se pode afirmar, como o fez o sujeito passivo, que houve qualquer desobediência ao princípio da não cumulatividade, diante do fato de que ele pode tanto ser considerado como princípio constitucional quanto como técnica de apuração do valor a ser tributado.

Trata-se de uma operação contábil, na qual, do valor a ser recolhido a título de tributo, são deduzidos os montantes pagos em relação ao mesmo produto nas fases anteriores de seu ciclo econômico. A norma constitucional em evidência possui eficácia plena, não necessitando de normatização infraconstitucional posterior.

Em nosso ordenamento jurídico, pode-se retirar o conceito de não cumulatividade mediante a interpretação das regras previstas nos artigos 153, incisos IV, § 3º, II, e 155, II, § 2º, I, ambas da Constituição Federal.

Tais regras visam evitar o chamado efeito “cascata” da tributação, compensando-se o valor referente ao tributo recolhido nas operações anteriores com o valor a ser recolhido na operação ora considerada. Tem por escopo, indubitavelmente, desonerar o contribuinte da repercussão econômica que um sistema de tributação cumulativo acarretaria no preço final do produto.

Em suma, a não cumulatividade incide em momento posterior à constituição da obrigação tributária, e deverá ser realizada de maneira vinculada, vez ser necessária à apuração do imposto devido, e da qual não se pode dispor sem feri-la, além de não depender da existência de qualquer norma regulamentar para que produza seus efeitos no mundo jurídico.

E frente a isso, da análise do feito, em momento algum a determinação constitucional deixou de ser albergada, quando do lançamento, evidentemente, nas hipóteses em que deveria ser aplicada, e no caso da infração, o não aproveitamento integral dos créditos fiscais destacados nos documentos fiscais deu-se por vedação legal, o que não significa negação ou não aplicação a tal princípio.

No tocante a alegação de confiscatoriedade da multa, diante do percentual aplicado, observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, dentre os de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o “império da lei” ou “jus imperium”.

No campo tributário, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que “nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei”. Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência esta descrita no próprio corpo do texto constitucional.

O professor Roque Antonio Carrazza em seu livro *Princípios Constitucionais Tributários*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que “O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e

170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei”.

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia) disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

Com a edição da Lei nº. 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.

O Agente fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Analizando a posição jurisprudencial, posso citar a decisão com repercussão geral, o RE 582.461, de relatoria do ministro Gilmar Mendes (DJe 18.8.2011, Tribunal Pleno), onde discutia-se a constitucionalidade de multa de mora, no percentual de 20%, prevista na legislação do Estado de São Paulo (artigo 87 da Lei estadual 6.375/1991). A decisão, por maioria de votos, foi no sentido de negar provimento ao recurso do contribuinte e, assim, assentar a constitucionalidade da multa nos limites acima mencionados.

Merece destaque na referida Ementa do julgado, trecho que diz respeito à multa confiscatória: “1. Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Taxa Selic. [...] 4. Multa moratória. Patamar de 20%. Razoabilidade. Inexistência de efeito confiscatório. Precedentes. A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento). 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento.”

Posso mencionar, de igual forma, decisão do ministro Teori Zavascki, no RE 400927 MS, em decisão publicada em 18 de junho de 2013, no qual assim se manifesta:

“Ementa: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. MULTA MORATÓRIA APLICADA NO PERCENTUAL DE 40%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. INEXISTÊNCIA. PRECEDENTES DO TRIBUNAL PLENO.

1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal já decidiu, em diversas ocasiões, serem abusivas multas tributárias que ultrapassem o percentual de 100% (ADI 1075 MC, Relator (a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, DJ de 24-11-2006; ADI 551, Relator (a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, DJ de 14-02-2003).

2. Assim, não possui caráter confiscatório multa moratória aplicada com base na legislação pertinente no percentual de 40% da obrigação tributária.

3. Agravo regimental a que se nega provimento”.

Ainda analisando o assunto, entendo pertinente mencionar trecho do voto da ministra Elen Gracie que “este Tribunal, deparando-se com multas demasiadamente onerosas, reduziu-as de 100% para 30%, do que é exemplo o RE 81.550, julgado em maio de 1975. Considerou, então, que deveria haver uma compatibilização com a utilização do instrumento da correção monetária, que já compensava a perda do valor aquisitivo da moeda. Já no RE 220.284-6/SC, julgado em maio de 2000, reconheceu a constitucionalidade de multa de 30%”. E concluiu: “Estivéssemos, agora, nos deparando com multa de 40% ou mesmo de 30%, não hesitaria em entender que atualmente não poderiam perdurar. Quanto à multa de 20%, é, sem dúvida, pesada para o contribuinte inadimplente. Mas tenho que não se deve ir ao ponto de dizê-la inválida. A relação tributária não é equiparável às relações de consumo. A obrigação de pagar impostos consubstancia dever fundamental”.

Lembro, em relação a colocação defensiva acerca de multa no patamar de 2% que defende, não ser esta uma relação de consumo, conforme posto na peça apresentada, para justificar a redução da multa, e sim, relação tributária, e desta forma, sujeita a aplicação da regra tributária.

Da mesma forma, em relação aos Acórdãos mencionados pela defesa, alguns deles são de primeira instância, sujeitos a reforma por órgão superior, sendo o entendimento predominante neste Conselho, a procedência em autuações semelhantes, se bem que pontuo que o fato da empresa autuada ter em Autos de Infração anteriores recolhido os valores lançados, não a vincula, vez que são autônomas as autuações, vigorando o princípio do livre convencimento do julgador.

Contrariamente ao contido na informação fiscal, inexistente para a presente hipótese, qualquer Instrução Normativa a respeito desta matéria específica, motivo pelo qual inexistente o que se analisar a respeito, ou seja, transferências interestaduais originárias de estabelecimento industrial.

Quanto ao pedido dos próprios autuantes para a exclusão da multa imposta na autuação, esta instância administrativa não possui tal competência, devendo a apreciação e decisão quanto a tal medida ser feita pelas Câmaras de Julgamento Fiscal deste órgão se e quando provocadas.

No tocante às alegações de inconstitucionalidade trazidas no bojo da longa defesa apresentada, este órgão por impedimento legal, não pode adentrar em tal discussão, de acordo com o artigo 167, inciso I do RPAF/99, que determina que não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade.

Por tais razões, entendo que os argumentos defensivos não podem prosperar, motivo pelo qual voto no sentido de que o Auto de Infração deve ser julgado procedente.

Inconformado com a decisão da JJF, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, peça que se encontra anexada às fls. 218/230. Aduziu inicialmente que está estabelecida com atividade comercial no Estado da Bahia e recebe em transferência do seu estabelecimento fabril situado no Estado de Sergipe, mercadorias (cimento) para comercialização. Que para acobertar o deslocamento físico das mercadorias, em transferências para a citada filial, a Unidade Fabril (com estabelecimento sede na Fazenda Itaguassu s/n.º - município de Nossa Senhora do Socorro/SE) emitiu notas fiscais com o destaque do ICMS, fez os registros fiscais pertinentes nos livros próprios e, em tempo, promoveu o recolhimento do imposto para o Estado de Sergipe.

Afirmou, em seguida, que a Recorrente, através de seu estabelecimento filial, ao receber as mercadorias em transferências fez os registros das notas fiscais nos livros próprios, com apropriação do crédito do ICMS para, ao final de cada período fiscal, compensar os créditos lançados com o imposto incidente nas operações de venda, tudo com base no princípio da não-cumulatividade assegurado pela Constituição Federal.

Ressaltou que o procedimento de fiscalização teve por objeto examinar tributação de ICMS normal nas operações de transferências de cimento, entre estabelecimento industrial, situado em Sergipe, e sua filial atacadista, estabelecida no Estado da Bahia, ou seja, 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 a base de cálculo adotada para quantificação do tributo.

Transcreveu partes do texto da peça de lançamento onde foi detalhada a metodologia de cálculo adotada pelas autoridades fiscais, com destaque para o seguinte trecho: “(...) para sabermos o valor mensal do CUSTO DE PRODUÇÃO UNITÁRIO – R\$/Kg e R\$/saco (de 25 kg, e de 50Kg) e em toneladas (BC da LC 87/96) - procedemos a divisão do somatório de MATÉRIA-PRIMA; MATERIAL SECUNDÁRIO; EMBALAGENS; e MÃO-DE-OBRA pela QUANTIDADE PRODUZIDA NO MÊS/ANO ora auditado, quantidade essa (PRODUÇÃO MENSAL) fornecida pela própria Autuada (vide indicação das fls. no índice que compõe este Auto de Infração), consoante pode ser observado no demonstrativo (vide indicação das fls. no índice que compõe este Auto de Infração).”

Em seguida a recorrente transcreveu o conteúdo do § 4º, inciso II do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96, que assim dispõe:

Art. 13. 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;

Frisou que a fiscalização baiana extrapolando os limites fixados na lei complementar no dispositivo que trata da base de cálculo, 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.

Da matéria fática descrita no Auto de Infração afirmou estar presente um conflito de interesse em torno do ICMS, no tocante à base de cálculo do imposto – que serve de fundamento para glosa dos créditos do ICMS em referência – e que envolve critério de tributação determinado diferentemente, entre as duas Unidades Federativas. 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.

Disse que em momento algum se questiona que a Recorrente não fez recolhimento de ICMS. O que se coloca é 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. Ocorre 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, ou seja, o Estado da Bahia, pois teria necessariamente que ocorrer com a participação do Estado de Sergipe. Por esta razão, entende a Recorrente que a ação fiscal padece de manifesta nulidade 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.

No mérito a recorrente discorreu que as autoridades responsáveis pelo lançamento de ofício em exame imputaram à recorrente a acusação de ter utilizado nas operações de transferência, base de cálculo em valor maior do que o custo do produto produzido. E para validar tal entendimento adotaram o seguinte procedimento: *i) fizeram o levantamento de todas as notas fiscais emitidas no período considerado; e ii) elaboraram mapa demonstrativo do custo do estabelecimento Matriz, situado em Sergipe; iii) em seguida, fizeram o confronto entre os valores das bases de cálculo praticadas e o custo apurado e encontraram as diferenças de valores – igualmente demonstradas na citada listagem – sendo o resultado daí encontrado o valor que serviu para glosa dos créditos do ICMS e o estorno do crédito na escrita fiscal do estabelecimento filial, correspondente ao valor principal do Auto de Infração.*

Discorreu que a 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, o frete e o próprio ICMS. Só assim seria possível identificar o custo da mercadoria. Por esta razão, tendo em conta que o imposto incide sobre o custo do produto fabricado, deveria ser adotada para efetiva quantificação da base de cálculo apurada pela 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.*

Nesse aspecto, considerando que o procedimento adotado no lançamento é uniforme para todas as operações consideradas, entende a Recorrente ser suficiente para compreensão do que aqui se coloca, os seguintes aspectos:

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 pela 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.

Declarou que esses desacertos é que motivam a diferença levantada pela autoridade lançadora, ensejando a glosa dos créditos do ICMS legitimamente aproveitados pelas filiais da Recorrente no Estado do Bahia. Disse ainda que ao examinar o demonstrativo de custo trazido pela autoridade lançadora, não se 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. O que se diz em verdade é que levou-se em conta o custo total, extraído do livro Razão Analítico e dividido pela quantidade produzida. No entanto, a recorrente afirmou que o referido critério de tributação, além de não refletir a realidade dos fatos, é incompatível com a sistemática legal.

Enfatizou que noutros lançamentos da mesma natureza – matéria semelhante - em iguais operações de transferência, a PRIMEIRA JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL DA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DA BAHIA, bem como a PRIMEIRA E A SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL DA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DA BAHIA, julgaram improcedentes os lançamentos, com decisões proferidas nos seguintes termos:- Primeira Junta de Julgamento Fiscal: ACÓRDÃO JJF N.º 0452/01-03 - Primeira Câmara de Julgamento Fiscal - ACÓRDÃO CJF N.º 0168-11/12;- Segunda Câmara de Julgamento Fiscal - ACÓRDÃO CJF N.º 0147-12/12. Daí, entende que por qualquer ângulo que se enxergue a questão, não há como sustentar a validade do crédito tributário em apreço. Afirma que o lançamento em exame, portanto, se encontra desprovido de materialidade, devendo ser declarado nulo.

Alegou ainda que a multa levada a efeito no lançamento, no percentual de 60% do valor do tributo, é excessiva e extrapola a proporcionalidade e a razoabilidade, em função da natureza da infração; que, na hipótese vertente, consiste, nos termos em que se alega no lançamento, de suposta utilização indevida de crédito de ICMS. Que a multa de 60% do tributo, mesmo prevista em lei – art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96 – não guarda conformidade com a natureza da infração e, por conseguinte, afronta o princípio da proporcionalidade, contemplado implicitamente na Constituição Federal.

Nesse diapasão, observou que o princípio da proporcionalidade se expressa para garantir outros valores também de base constitucional, a exemplo de: vedação de confisco (art. 150, IV), direito de propriedade (art. 5º, XX), livre exercício da atividade econômica (art. 170, II, e § Único), no sentido de vedar excesso e proibir arbítrio do Poder, mesmo que em face de aplicação de ato legislativo excessivo, desproporcional, que afete a propriedade, tal como ocorre no caso.

Em face da competência da autoridade lançadora e dos erros cometidos no tocante à matéria tributável reiterou o entendimento de que o lançamento é nulo de pleno direito e, por conseguinte, não procede a cobrança do lançamento *sub censura*. Ademais o procedimento adotado pela fiscalização negou ou suprimiu o direito assegurado pela CF, que consiste no crédito do ICMS pago (que incidiu) na operação anterior e, ainda, pela cobrança de multa de natureza confiscatória.

Ao finalizar a peça recursal formulou pedido para que seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário, mediante nova decisão, julgando-se improcedente o lançamento objeto do Auto de Infração em lide.

VOTO

Devo inicialmente apreciar o pedido de nulidade e também de ilegitimidade ativa do Estado da Bahia para proceder ao lançamento do imposto cobrado através do Auto de infração em exame.

A Recorrente alegou 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 e que a ação fiscal padece de manifesta nulidade 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”*.

Em verdade não há de se falar em ilegitimidade ativa, vez que nas operações interestaduais os créditos lançados nas entradas de mercadorias impactam diretamente o *quantum* de imposto a pagar no Estado de destino, e a Administração Pública está perfeitamente acobertada quanto aos direitos inerentes de fiscalizar a correta arrecadação dos impostos, em se tratando de contribuinte inscrito neste Estado.

Além do mais não há que se falar também em evento ocorrido fora do espaço territorial do Estado da Bahia, visto que uma vez que as mercadorias ingressaram no território baiano e aqui foram comercializadas, todos os eventos inerentes a essas operações estão na alçada do Fisco deste Estado, mesmo porque a Administração Fazendária tem a obrigação legal de fiscalizar a correta arrecadação de impostos e não pode assistir passivamente a uma arrecadação inferior à efetivamente devida, simplesmente por envolver operações iniciadas em outro Estado. Uma vez constatada a irregularidade, seja de operações iniciadas em outros estados ou até mesmo no exterior, tem a autoridade fiscal toda a legitimidade e competência para efetuar o lançamento de ofício já que houve, no caso em exame, ocorrência de fatos geradores do ICMS em operações que envolveram circulação de mercadorias no território deste Estado. Rejeitada a preliminar de nulidade e ilegitimidade ativa do fisco da Bahia.

No tocante ao mérito observo inicialmente que na composição da base de cálculo das transferências interestaduais foram considerados, a partir dos dados fornecidos pelo contribuinte nos relatórios de produção entregues à fiscalização, os itens matérias-primas, mão-de-obra, embalagens e materiais secundários, em conformidade com o disposto no art. 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96. Na revisão do custo utilizado para a formação da base de cálculo do ICMS, a fiscalização procedeu à exclusão do item “coque verde de petróleo”, insumo empregado no processo produtivo da autuada para a produção de energia térmica e contabilizado na rubrica “Outros Custos” na conta 712030000.

Frente a contexto fático acima exposto observo que neste processo há um aspecto fundamental a ser analisado: *a definição dos elementos formadores da base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa de produtos industrializados, elementos esses que se encontram listados em norma específica do ICMS – o art. 13, § 4º, inc. II, a LC nº 87/96*.

Tomo com pressuposto válido o fato de que a Lei Complementar nº 87/96 fixou ou elegeu, de forma taxativa e literal, os elementos do custo de produção (matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento), que, somados, formam a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados. Na hipótese, não é possível ser acrescida à base de cálculo outros itens não previstos expressamente na lei, sob pena de se vulnerar o princípio federativo que assegura igualdade entre os membros da Federação, cujo propósito é definir um critério razoável de repartição da receita tributária entre o Estado de origem e o Estado de destino das mercadorias. A norma legal tem por objetivo, portanto, realizar um dos princípios nucleares da CF/88: o princípio federativo, através da repartição das receitas tributárias do ICMS entre o Estado produtor e o estado de destino das mercadorias.

Nessa diretiva é pacífica a jurisprudência do CONSEF, conforme se pode deduzir das decisões exaradas nos Acórdãos nºs 0160-11/16, 0373-12/14, 0238-02/13 e 098-01/15. Observo ainda que contra a empresa recorrente houve a lavratura de outros Autos de Infração envolvendo idêntica questão, fato que se encontra relatado no corpo da peça de lançamento, tendo o CONSEF proferido decisão

no sentido de acolher a tese de que a LC 87/96 não comporta interpretação ampliativa no tocante a definição dos elementos de custos a serem aplicados nas transferências interestaduais de mercadorias objeto de produção industrial. Nesse sentido os Acórdãos relacionados aos PAFs 206891.0021/08-2, 206891.0030/08-1, 206891.0001/10-32, 206891.0024/08-21, 206891.0028/08-7, 206891.0003/10-6; 206891.0005/11-7, 206891.0023/08-5, 206891.0027/08-0, 206891.0002/10-0, 206891.0011/11-7, 206891.0025/08-8, 206891.0029/08-3; 232940.0001/10-0 e 206891.0002/11-8. A título de exemplo cito a decisão proferida no PAF nº **206891.0029/08-3**, cujo teor da Ementa reproduzimos abaixo:

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C/JF Nº 0168-12/09

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA. Para fim 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 tributária em vigor: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração caracterizada. Não comprovadas as inconsistências alegadas na defesa. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão da Junta de Julgamento. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

Na mesma diretiva do CONSEF e precedendo as manifestações deste órgão administrativo, as decisões originárias do STJ, no Resp. 1.109.298-RS e no Resp. 707.635-RS e do STF, no RE 79452-RS, também citados na peça inaugural do presente Processo Administrativo Fiscal.

Ainda, na mesma trilha da jurisprudência administrativa e judicial, a manifestação da Procuradoria Geral do Estado da Bahia (PGE/PROFIS), no Parecer vinculado ao Processo PGE/2011405993-0, merecendo destaque o seguinte trecho:

Consta da p. 6 deste Parecer originário:

[...] “Tem-se, portanto, que nenhum item que não possa ser enquadrado numa dessas categorias expressamente arroladas pode entrar composição da base de cálculo em questão, uma vez que a própria norma, em enumeração tipicamente numerus clausus, cuidou de restritivamente delimitar os específicos e estritos gastos que podem e devem ser computados no cálculo do aludido “custo da mercadoria produzida”.”

Já na página 7 está registrado:

“[...] Em face da enumeração restritiva constante da norma legal, somente integram o custo de produção, para fins do art. 13, §4º, II, da LC 87/96, as despesas concernentes a matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, de maneira que gastos outros, que com estes não se identifiquem, devem ficar de fora da base de cálculo, naquelas hipóteses de transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.”

O que se extrai da jurisprudência administrativa e judicial majoritária é que a norma da LC nº 87/96, em enumeração taxativa, delimitou os gastos que podem ser computados no custo das mercadorias produzidas, para efeito da formação da base de cálculo nas transferências interestaduais.

Ocorre que as 4 (quatro) rubricas mencionadas na norma legal – MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO, MÃO-DE-OBRA DIRETA e ACONDIONAMENTO são não definidas na LC nº 87/96 e em nenhuma outra norma tributária. Em razão disso o interprete do direito tributário, para aplicá-lo, deve necessariamente recorrer aos conceitos oriundos da ciência contábil.

Nesse sentido, observo que lastreado no texto Constitucional (art. 146, III), o Código Tributário Nacional (CTN) – lei ordinária com *status* de lei complementar – estabeleceu as “normas gerais em matéria de legislação tributária”.

O art. 109 do CTN prescreve que os princípios gerais de direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos efeitos tributários. No silêncio da lei tributária o instituto pode ser importado do direito privado, com a mesma conformação, sem deformações, nem transfigurações. Assim, por exemplo, a compra e venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente etc., têm conceitos postos no direito privado, que ingressam na cidadela do direito tributário, sem mudar de roupa e sem outro passaporte que não o preceito da

lei tributária que os “importou”.

Já o art. 110 do CTN, que estabelece que: “A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

Portanto, havendo silêncio das leis tributárias, como ocorre no presente caso em relação à LC nº 87/96, procura-se então guarida nas normas de direito privado, atentando, sempre, para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas no texto da Carta Magna, nem mesmo o Direito Tributário infraconstitucional pode alterá-los. Nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado.

Os autuantes, ancorados no CTN, foram buscar a definição e o alcance daquelas expressões da lei complementar do imposto. A partir da regulação normativa que orienta e define os conceitos aplicáveis contabilidade empresarial, procedeu-se à delimitação conceitual do que seja entendido como matéria-prima, mão-de-obra; material secundário e acondicionamento. Importante reiterar, mais uma vez, que a Lei Complementar nº 87/96, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu ou fixou, de forma taxativa, os elementos do custo de produção que deverão compor ou formar a base de cálculo nas transferências de produtos industrializados, mas não conceituou o que seria cada um deles.

A partir da Contabilidade de Custos e das normas que disciplinam os regimes de escrituração e classificação das contas e tomando por referência o trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, verifico que há nos autos argumentos e provas técnicas suficientes a fundamentar a metodologia de apuração da base de cálculo de transferência adotada pelos autuantes. Transcrevo abaixo os pontos relevantes relacionados com o citado estudo:

“São três os elementos básicos do Custo industrial:

Materiais;
Mão-de-obra;
Custos indiretos de fabricação.

Materiais: Os materiais utilizados na fabricação podem ser classificados em:

Matérias-primas: são os materiais principais e essenciais que entram em maior quantidade na fabricação do produto. A matéria-prima para uma indústria de móveis de madeira é a madeira; para uma indústria de confecções é o tecido; para uma indústria de massas alimentícias é a farinha.

Materiais secundários: são os materiais que entram em menor quantidade na fabricação do produto. Esses materiais são aplicados juntamente com a matéria-prima, complementando-a ou até mesmo dando o acabamento necessário ao produto. Os materiais secundários para uma indústria de móveis de madeira são: pregos, cola, verniz, dobradiças, fechos etc.; para uma indústria de confecções são: botões, zíperes, linha etc.; para uma indústria de massas alimentícias são: ovos, manteiga, fermento, açúcar etc.

Materiais de embalagens: são os materiais destinados a acondicionar ou embalar os produtos, antes que eles saiam da área de produção. Os materiais de embalagens, em uma indústria de móveis de madeira, podem ser caixas de papelão, que embalam os móveis desmontados; em uma indústria de confecções, caixas ou sacos plásticos; em uma indústria de massas alimentícias, caixas, sacos plásticos.

Você poderá encontrar, ainda, outras nomenclaturas a respeito dos materiais, como: materiais auxiliares, materiais acessórios, materiais complementares, materiais de acabamento etc. Dependendo do interesse da empresa, essas subdivisões poderão ser utilizadas. Para efeito didático, consideraremos todos esses materiais como materiais secundários.

Mão-de-obra: Compreende os gastos com o pessoal que trabalha na empresa, envolvendo salários, encargos sociais, refeições e estadias etc.

Custos Indiretos de Fabricação: Compreendem os demais gastos necessários para a fabricação dos produtos, como: aluguéis, energia elétrica, serviços de terceiros, manutenção da fábrica, depreciação, seguros diversos, material de limpeza, óleos e lubrificantes para as máquinas, pequenas peças para reposição, telefones e comunicações etc.” [...]

Nesse contexto, as energias, os combustíveis, a exemplo do **coque verde de petróleo**, a depreciação e os materiais consumidos no processo de produção de cimento e na conservação de equipamentos não estão albergados no conceito de matéria-prima ou material secundário.

Corroborando este mesmo entendimento cito trechos do livro “*Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações*”, de autoria dos professores Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke, editado pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras da Universidade de São Paulo (FIPCAFI), um dos Institutos mais respeitados do País, donde fica claro que:

- *Os custos dos materiais diretos equivalem à valoração dos consumos efetuados pela produção (...);*
- *Os custos de mão-de-obra direta incluem salários do pessoal que trabalha direta e produtivamente na fabricação do produto, adicionados a eles os respectivos encargos sociais, trabalhistas e previdenciários;*
- *Os gastos gerais de fabricação, também chamados custos indiretos industriais, incluem todos os demais custos incorridos na produção (inspeção, manutenção, almoxarifado, supervisão, administração da fábrica, depreciação, energia, seguros, etc.) e são, em geral, atribuídos aos produtos por meio de rateios. Tais custos são geralmente aplicados com base no número de horas ou valor da mão-de-obra direta, ou de horas-máquina etc.”*
(Ob. cit. 6ª ed. rev. e atual. Editora Atlas: São Paulo, 2003. P. 126).

Sob o aspecto contábil observo que foi pontuado corretamente no Auto de Infração e na peça informativa firmada pelos autuantes, a partir de literatura especializada, a diferença entre “matéria-prima” (MP) e “material secundário” (MS). A primeira (MP) é a mais importante porque entra em maior quantidade no processo produtivo, enquanto que a segunda (MS), entra em menor quantidade no processo produtivo. Já a semelhança entre “matéria-prima” e “material secundário” é que ambos são materiais, integram o produto final e são custos diretos no processo produtivo. A título exemplificativo, podemos tomar como referência uma empresa do ramo de vestuário com os seguintes elementos de custos: MATERIAIS DE PRODUÇÃO (MATÉRIA-PRIMA): tecido de algodão; tecido sintético; MATERIAIS SECUNDÁRIOS: linha, botões, etiquetas; MATERIAL DE EMBALAGEM: envelope plástico, caixa e papelão.

Fazendo um paralelo da situação acima descrita com o caso concreto em exame, envolvendo a produção industrial cimento, principal produto da atividade da unidade fabril da empresa Itaguassu, ora autuada, os minérios extraídos das rochas calcárias (carbonato de cálcio, sílica, alumínio, minério de ferro etc.) constituiriam as principais matérias-primas. Já os aditivos específicos e argila seriam os materiais secundários. As embalagens seriam os sacos destinados a acondicionar os produtos resultantes da fabricação (as diversas espécies de cimento). Porém todos esses elementos vão compor fisicamente o produto final, a ele se incorporando, enquadrando-se perfeitamente nas rubricas contábeis “matéria-prima”, “material secundário” e “acondicionamento”.

Por sua vez os insumos utilizados para gerar energia térmica ou calorífica nos fornos da indústria cimenteira, a exemplo do **coque verde de petróleo**, apesar de indispensáveis ao processo produtivo, não podem ser enquadrados no conceito de matéria-prima, material secundário ou acondicionamento, posto que não se incorporam ao produto final.

A linha interpretativa adotada pela empresa recorrente para definir e estabelecer o alcance das expressões matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento teve por parâmetro um procedimento hermenêutico de ampliar aqueles conceitos de natureza contábil para neles albergar todos os elementos de custo industrial da empresa. Para tanto os contribuintes fazem uso recorrente à analogia, integrando definições contidas em outras normas vigentes no ordenamento jurídico nacional, a exemplo das Leis das Sociedades Anônimas e Regulamento do Imposto de Renda de competência da União. Ocorre que esse recurso hermenêutico não pode ser acolhido no caso concreto em exame, visto que os elementos de custos nominados no art. 13, § 4º, inc. II, da Lei Complementar nº 87/96 foram ali firmados com o propósito de estabelecer o “*quantum*” de imposto seria destinado ao estado de origem e ao estado de destino das mercadorias produzidas, de forma a se garantir uma justa repartição da receita tributária entre as

unidades federadas envolvidas na operação. Frise-se ainda que ICMS mesmo sendo um tributo de amplitude nacional, a competência para a sua instituição e cobrança nos termos da Constituição Federal (art. 155, § 2º, inc. II) foi conferida aos Estados Membros e ao Distrito Federal, devendo prevalecer nessa perspectiva, na definição dos itens integrantes do art. 13, § 4º, inc. II, da LC nº 87/96 a linha interpretativa pela literalidade e taxatividade daqueles elementos nominados no texto legal e os parâmetros conceituais firmados pela ciência da contabilidade.

Passo agora a analisar o mérito da autuação sob a ótica ou dimensão normativa. Sob essa perspectiva a base impositiva ou base de cálculo 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 nº 87/96 que, em comando da própria Constituição Federal diz caber a essa espécie normativa fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais definindo os fatos geradores, o regime de compensação do imposto e os seus respectivos contribuintes (art. 146, III, “a” e art. 155, § 2º, XII, “c”). Reproduzo abaixo os mencionados comandos normativos da Lei Maior:

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.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

Assim sendo, as 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.

Convém mais uma vez consignar que a base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC nº 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.

A Lei Complementar veicula regras de estrutura que se projetam sobre as demais normas do ordenamento, exceto, óbvio, a Constituição Federal, porque dela recebeu o papel de estabelecer os pilares que serão fundamentos da materialidade (fato gerador, base de cálculo) e arrecadação do ICMS.

Isto posto, a matéria em questão, envolvendo a operação de transferência de mercadorias produzidas em um Estado e remetidas para estabelecimento localizado em outro Estado, ainda que pertencente ao mesmo titular, deve ser tratada necessariamente na forma prevista na Lei Complementar. 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, por ficção, fatos geradores de ICMS tendo em vista opção exercida pelo legislador das normas gerais que produz reflexos tributários nas pessoas envolvidas no processo de transferência, ou seja, no estabelecimento de origem e no estabelecimento de destino das mercadorias como também no valor do imposto a ser debitado na respectiva operação, definindo-se o montante a ser recolhido na unidade federativa de origem das mercadorias e o crédito fiscal a ser suportado no Estado de destino.

A partir de então fácil é o entendimento: desconsiderada a *circulação jurídica* 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 nº 87/96, 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.

Importante destacar ainda que o ICMS é um imposto sobre o consumo, e que o encargo dele decorrente é ao final, suportado, pelo consumidor final. Produtor, industrial, distribuidor e comerciante se resolvem mediante o sistema de crédito do imposto pago na etapa anterior, diante do princípio não cumulatividade do imposto (sistema de compensação do imposto). Mantido o procedimento do autuado, a lógica do ICMS estaria comprometida, uma vez que o Estado onde localizado está o consumidor final, tendo recebido transferência superavaliada, deixa de receber parcela do produto que lhe compete no sistema de repartição engendrado pelo ICMS pela CF/88 e pela LC 87/96. Isto 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 locupletem uns às custas dos outros. Ademais, a Constituição Federal veda expressamente a União de “instituir tributo que implique distinção ou preferência em relação a Estado, em detrimento de outro” (art. 151, I). Como consequência lógica, é vedado o favorecimento de qualquer unidade da Federação, no exercício de sua competência legislativa concorrente (art. 24, I, CF/88).

Assim é que a Lei Complementar ao sujeitar todas as pessoas políticas da Federação, tem a função impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo do ICMS. Mesmo tendo os Estados e Distrito Federal a competência legislativa, 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, elegendo os itens de valores mais relevantes, (*matéria-prima, material secundário e acondicionamento, além da mão-de-obra*), objetivando promover uma justa partilha do imposto entre o estado produtor e o estado consumidor. Não se trata, conseqüentemente, de uma exemplificação, já que as classes de custos citadas no texto normativo não são exemplos de custos (entendido aqui na sua totalidade), mas se apresentam como partes dele, as quais devem ser somadas, segundo a literalidade do texto.

Em decorrência, na situação presente, agindo o contribuinte em desconformidade com as regras previstas na citada Lei Complementar 87/96, gerou débito de ICMS a maior na operação de origem e conseqüentemente apropriou-se de crédito fiscal de ICMS a maior no estabelecimento destinatário, situado na Bahia. Em decorrência, infringiu o disposto no art. 93, § 5º, II do RICMS/97, com correspondente previsão no art. 309, § 7º, do RICMS/12 (Dec. nº 13.780/2012). Essas regras estabelecem a admissão de crédito fiscal no valor do imposto corretamente calculado, quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo

superior à estabelecida em norma contida no art. 13, § 4º da Lei Complementar nº 87/96.

A empresa recorrente por sua vez, nas considerações defensivas e nas razões de recurso, tentou estabelecer uma relação de pertinência entre o direito de apropriação de crédito fiscal e a formação da base de cálculo nas de transferência de produtos fabricados. Observo, todavia, que são questões totalmente distintas, conforme foi corretamente abordado pelos autuantes na informação fiscal. Uma coisa é a análise do direito ao crédito fiscal nas operações de aquisições de mercadorias em geral e em especial, conforme detalhado no caso concreto, de produtos destinados à produção de energia térmica ou calorífica, a exemplo do insumo “COQUE VERDE DE PETRÓLEO” aplicado no processo produtivo da autuada. Outro ponto, totalmente distinto, é querer dizer, por exemplo, que o COQUE VERDE DE PETRÓLEO é parte integrante do conceito de matéria-prima ou de material secundário, para efeito de composição da base de cálculo nas operações de transferência de mercadorias. Ou seja, a base de cálculo nas operações de transferência de mercadorias nada tem a ver com o direito ao creditamento nas operações de compra e venda de mercadorias e a exclusão desse item da composição do custo de transferência não contraria o princípio da não-cumulatividade.

É importante mais uma vez destacar que o legislador ao eleger e listar os elementos de CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA que devem compor a base de cálculo nessas operações fez a inclusão da MÃO-DE-OBRA e essa rubrica não tem nenhuma correlação com operações de mercadorias para efeito de creditamento do ICMS.

Pelas razões acima expostas nos posicionamos pela legalidade e legitimidade dos procedimentos adotados na ação fiscal, que procedeu ao estorno dos créditos fiscais de ICMS vinculados à rubrica “COQUE VERDE DE PETRÓLEO”, contabilizado pela empresa autuada como “outros custos”, visto que este item se destina a geração de energia térmica nos fornos destinados à produção de cimento, e considerando ainda que esse insumo não se incorpora ao produto final, não fazendo parte, portanto, do rol dos elementos taxativamente previstos no texto do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 (*matéria-prima, mão de obra direta, material secundário e acondicionamento*).

Portanto, a Lei Complementar do ICMS (LC 87/96), em atendimento ao princípio constitucional do Pacto Federativo e da repartição equilibrada das receitas tributárias entre as unidades federadas, enumerou de forma taxativa os itens de custo que devem compor a base de cálculo nas transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de mercadorias resultantes de processos de produção industrial. Veda-se, via o sistema de compensação do imposto, através do mecanismo de apuração de débitos e créditos que uma unidade federada se locuplete em desfavor de outra, incorporando na base de cálculo das operações de transferências elementos de custos estranhos àqueles que foram fixados literalmente na norma geral tributária.

Em razões subsidiárias foi alegada na peça recursal a abusividade da multa aplicada no Auto de Infração. O contribuinte postula, na peça recursal, que esta instância julgadora proceda à redução ou exclusão da penalidade de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, letra “a”, da Lei nº 7.014/96.

Observo, entretanto, conforme se encontra indicado no Anexo do Demonstrativo do Débito (fl. 05), que se forem atendidas as condições estabelecidas no art. 45 e 45-B da lei de regência do ICMS, a multa por descumprimento de obrigação principal poderá sofrer redução entre 70% a 25%. De certa forma, a depender da atitude tomada pelo estabelecimento autuado perante a infração que lhe foi imputada, pode haver redução significativa do ônus da multa aplicada, menor do que o percentual de 60% grafado no Auto de Infração. A lei de regência do imposto na Bahia estabelece mecanismos de aplicação automática que implicam em reduções dos valores nominais das penalidades.

Quanto à questão da excessiva onerosidade da multa frente ao princípio constitucional do não confisco, trata-se de matéria que não pode ser apreciada na instância administrativa, visto que o julgador do contencioso fiscal não pode declarar a inconstitucionalidade de norma vigente no ordenamento jurídico, deixando de aplicá-la. Incide no caso as disposições do art. 167, inc. I, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99. Essa pretensão poderá ser submetida pelo contribuinte

aos órgãos competentes do Poder Judiciário através do manejo das ações próprias.

Ademais a questão pertinente à redução ou à exclusão da multa por descumprimento de obrigação principal, ao apelo da equidade, por falta pagamento ou pagamento a menos do imposto é questão que se encontra fora no campo de competência das Câmaras Ordinárias de Julgamento do CONSEF.

Face ao exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário e mantenho a decisão de piso pela PROCEDÊNCIA do lançamento.

VOTO DIVERGENTE

Peço a devida vênia para discordar do i. Relator quanto ao seu posicionamento em relação à Infração 1, “utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo”, referente ao coque verde de petróleo.

Ab initio, vejo que não há qualquer controvérsia quanto ao fato de as operações objeto da autuação ser de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, ou seja, entre unidades de uma mesma empresa, situadas em outros Estados da Federação.

“Foi detalhado na peça acusatória que na composição da base de cálculo das transferências interestaduais foram considerados, a partir dos dados fornecidos pelo contribuinte nos relatórios de produção entregues à fiscalização, os itens matérias-primas, mão-de-obra, embalagens e materiais secundários, em conformidade com o disposto no art. 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96. Na revisão do custo utilizado para a formação da base de cálculo a fiscalização procedeu à exclusão do item “coque verde de petróleo”, insumo empregado no processo produtivo da autuada para a produção de energia térmica e contabilizado na rubrica “Outros Custos” na conta 712030000.”

O coque verde de petróleo é assim descrito pelo site da Petrobrás:

O coque verde de petróleo (CVP) é um produto sólido, obtido a partir do craqueamento de óleos residuais pesados em unidades de conversão de resíduos denominadas Unidades de Coqueamento Retardado (UCR). Nesses locais é feita a destruição de resíduos da destilação de petróleo, principalmente resíduo de vácuo, com o objetivo de obtenção de derivados claros. Como coproduto desse processo é obtido o coque verde de petróleo.

Existem dois tipos principais de CVP: o esponja e o agulha. O primeiro é gerado a partir de óleos residuais de destilação a vácuo, em que a carga da unidade pode também ser transformada em óleos combustíveis e asfalto. Já o segundo é obtido a partir de óleos aromáticos pesados, normalmente gerados em processo de conversão térmica (alcatrão de craqueamento térmico) e/ou catalítico (óleo decantado de FCC). O primeiro tipo é o mais comum em todo o mundo, atingindo cerca de 90% da produção mundial e é aquele produzido pelas unidades da Petrobras.

A principal característica do CVP produzido nas refinarias da Petrobras é o baixo teor de enxofre. O CVP BTE (teor de enxofre inferior a 1%) nacional tem um elevado teor de carbono fixo, possui estabilidade química (não explosivo, não reativo e com alto ponto de ignição), é insolúvel em água e possui baixo teor de cinzas e de compostos voláteis.

Em química, o catalisador é uma substância que altera a velocidade de uma reação, sem ser consumido, durante o processo. Os Catalisadores para fins de créditos de ICMS são considerados materiais secundários, principalmente nos processos da indústria química e petroquímica onde eles atuam acelerando o processo ou facilitando às reações necessárias a produção ou manutenção das condições necessárias à ocorrência destas.

Desta forma vejo que neste processo específico o coque verde de petróleo age diretamente no forno de produção do cimento. Ele age diretamente na fornalha de produção e sua queima gera energia necessária a produção do cimento, assumindo assim o papel de produto secundário.

Outro ponto que devemos analisar é que todas as legislações estaduais entendem que outras rubricas, inclusive a energia elétrica, compõem a base de cálculo nas transferências

interestaduais.

Neste ponto a Recorrente fica em um beco sem saída, pois se não considera estas rubricas no custo da mercadoria transferida é autuada no estado de origem, e se considera é autuado no estado destinatário. Tal fato gera uma insegurança jurídica à Recorrente, que em qualquer situação que adote será penalizada.

Diante de todo o exposto, entendo que o coque verde de petróleo utilizado pela Recorrente deve compor o valor do custo de transferência utilizado nas operações interestaduais entre seus estabelecimentos.

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.3037/16-8** lavrado contra **ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S.A. (CIMENTO NASSAU)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$155.288,98**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Tolstoi Seara Nolasco, Luiz Alberto Amaral de Oliveira e Maurício Souza Passos

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Paulo Sérgio Sena Dantas, Leila Barreto Nogueira Vilas Boas e José Carlos Barros Rodeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de dezembro de 2017.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO – RELATOR

PAULO SÉRGIO SENA DANTAS - VOTO DIVERGENTE

RAIMUNDO LUIZ ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS