

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0046/14-0
RECORRENTE - SEARA ALIMENTOS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0118-04/15
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - PUBLICAÇÃO: 28/12/2017

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0453-12/17

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais dos produtos fabricados pelo mesmo titular, entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, assim definido em lei: o custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração comprovada. Não acolhidas as preliminares suscitadas. Negado o pedido de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVÍDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 4ª JJF Nº 0118-04/15, que julgou Procedente o Auto de Infração nº 206891.0046/14-0, lavrado em 09/12/2014, para exigir ICMS no valor histórico de R\$609.472,64, em razão de “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”.

A 4ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 07/07/2015 (fls. 162 a 175) e decidiu pela Procedência, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

“VOTO

O presente lançamento versa sobre a glosa de créditos nas operações de transferências interestaduais advindas de estabelecimento industrial.

Inicialmente, em função das colocações feitas pela Recorrente, a título de preliminar, gostaria de tecer algumas considerações que entendo pertinentes.

Valho-me do mesmo artigo 5º da Lei Complementar nº 939/2003, trazido pelo contribuinte, para rechaçar a arguição de nulidade, por inexistir intimação prévia para que o sujeito passivo realizar o estorno dos créditos supostamente apropriados que foram objeto da autuação. Diz o mencionado texto:

"Art. 5º. São garantias do contribuinte:

(...)

II – a faculdade de corrigir obrigação tributária, antes de iniciado o procedimento fiscal, mediante prévia autorização do fisco e observada a legislação aplicável, em prazo compatível e razoável". (grifei)

A norma legal, nos fala na possibilidade do contribuintes, antes do início da ação fiscal, poder corrigir eventuais erros e equívocos cometidos em suas práticas fiscais. Todavia, intimada para início de procedimento fiscal, e isto sequer foi contestado, perda a empresa tal faculdade, vez que, na forma do artigo 26, inciso III do RPAF/99, determina que considera-se iniciado o procedimento fiscal no momento da intimação, por escrito, ao contribuinte, seu preposto ou responsável, para prestar esclarecimento ou exibir elementos solicitados pela fiscalização.

E, sabidamente a ação fiscal inibe qualquer tentativa de regularização por parte do contribuinte intimado, no sentido de purgar a mora incorrida ou existente. E o Termo de Início de fiscalização ou de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos Fiscais inibe qualquer ação do contribuinte no sentido de sanar

irregularidades acaso existentes, tendo sido regularmente emitido.

Desta forma, a ação fiscal tendo sido iniciada através da intimação e conhecimento ao contribuinte de que se encontrava sob ação fiscal, não permitiria mais qualquer recolhimento espontâneo realizado pelo contribuinte, e sim, através do lançamento de ofício, tal como realizado, o que me leva a afastar tal argumento, rejeitando-o.

Quanto ao fato do sujeito passivo alegar nulidade do lançamento por cerceamento do seu direito de defesa, sob o argumento de que a capitulaçãoposta pelos autuantes se apresentava genérica, da mesma forma não posso acolher, vez que a infração foi devidamente detalhada, tendo sido mencionado por diversas vezes qual seria a prática tida como contrária ao ordenamento legal, e a Lei Complementar exaustivamente citada, bem como os demais dispositivos normativos.

Além disso, o próprio artigo 19 do RPAF/99 que poderia amparar o pleito defensivo, dispõe explicitamente, que a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.

Ademais, o sujeito passivo compreendeu plenamente o teor da acusação fiscal, tanto é que compareceu ao processo, apresentando defesa coerente com os fatos apurados pela fiscalização, o que bem demonstra que ainda que verdadeiro, o que não vem a ser o caso, o argumento apresentado não pode ser acolhido, vez que não implicou em qualquer prejuízo para a defesa, a qual, diga-se de passagem, foi plenamente exercida pela empresa autuada, de forma plena.

Quanto ao pedido de realização de diligência, indefiro de plano, por entender que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147, inciso I, alínea "a" do RPAF/99, o qual estabelece que deverá ser indeferido o pedido de diligência, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável.

É preciso se observar que o não deferimento da mesma não pode ser considerado como cerceamento de defesa, à vista do fato dos dados constantes no processo serem suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147 do RPAF/99, o qual estabelece que deverá ser indeferido o pedido de diligência, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável.

Ainda que atendidos todos os requisitos para a sua concessão, caso a autoridade julgadora entender que o pedido é prescindível, deverá fundamentar o indeferimento, sob pena de nulidade da decisão por cerceamento do direito de defesa. Como decorrência do princípio da livre convicção, as diligências ou perícias também podem ser requeridas de ofício pela autoridade julgadora, quando as entender necessárias, conforme autorização normativa, e ocorrida neste processo.

Diante de tais considerações, impende dizer-se que embora obedeça aos requisitos legais, o pedido submete-se unicamente à decisão do julgador, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício, ficando o atendimento ou não do pedido submetido ao entendimento unicamente do julgador.

Ressalte-se que a diligência, mais do que qualquer coisa, é prerrogativa do relator, diante do seu entendimento, ou da necessidade de coligir ao feito elementos que aclarem a discussão da lide, o que não é o caso do presente feito.

Por outro lado, o pedido deveria ter sido feito, com base em fatos objetivos apurados pela Recorrente, lastreado em indicações, e não, como feito ao longo do processo, de forma genérica e sem apontar qualquer dado, elemento, ou falha no levantamento ocorrido, o que deveria fazer por força de lealdade processual. Pela mesma razão, havendo prova a ser produzida, a Recorrente deveria fazê-lo, ainda mais se considerarmos que os elementos necessários para tal, a saber, os livros e documentos fiscais foram emitidos pela Recorrente, e permanecem em seu poder.

Ademais, não observou a defendente o teor do artigo 145 do RPAF/99, o qual determina que o interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade, o que, em momento algum apesar da longa exposição, conseguiu figurar na peça apresentada.

Digno de registro, é o fato da jurisprudência vir se posicionando no sentido, de inexistência de cerceamento de defesa, ante a negativa de tal pedido, a exemplo das decisões abaixo transcritas:

"TST - RECURSO DE REVISTA RR 862 862/2003-002-10-00.1 (TST)

Ementa: RECURSO DE REVISTA. CERCEAMENTO DE DEFESA. INDEFERIMENTO DE OITIVA DE TESTEMUNHA E DE PERÍCIA. PROVA DOCUMENTAL NÃO IMPUGNADA PELO RECLAMANTE NO MOMENTO OPORTUNO. Documentos colacionados por uma parte e não impugnados pela outra. Artigos 368 e 372 do CPC . Não caracteriza cerceamento de defesa o indeferimento de oitiva de testemunha e de

realização de perícia grafodocumentoscópica objetivando desconstituir a validade e a eficácia de documentos não impugnados. Recurso a que se nega provimento."

"TJRS - Agravo de Instrumento AI 70046629127 RS (TJRS)

Ementa: AGRAVO DE INSTRUMENTO. DIREITO PRIVADO NÃO ESPECIFICADO. AÇÃO DE DESCONSTITUIÇÃO DE PENHORA. REALIZAÇÃO DE PERÍCIA GRAFODOCUMENTOSCÓPICA. INDEFERIMENTO. Cabe ao Juiz, como destinatário da prova e para formar seu convencimento, decidir acerca da pertinência da prova pericial. Desnecessária a perícia contábil. Em decisão monocrática, nego seguimento ao agravo de instrumento. (Agravo de Instrumento Nº 70046629127, Vigésima Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Glênio José Wasserstein - Data de Publicação: 16/01/2012"

"TJSP - Apelação APL 9126802752009826 SP 9126802-75.2009.8.26.0000

Data de Publicação: 18/01/2013

Ementa: CERCEAMENTO DE DEFESA Prova pericial requerida Anatocismo alegado Indícios inexistentes Alegações genéricas Julgamento antecipado autorizado. Sem qualquer indicação precisa acerca da irregularidade havida nos cálculos apresentados pelo credor, de rigor o indeferimento da prova pericial genericamente requerida. Cerceamento de defesa não caracterizado. Recurso não provido".

Assim, conclui-se que a garantia da ampla defesa, seja qual for à 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 ausente qualquer elemento de prova que venha a contradizer ou contrapor o lançamento realizado, ainda assim, houve a oportunidade da autuada produzi-la. Logo, não pode a mesma arguir qualquer prejuízo à sua defesa.

Quanto aos argumentos de mérito, 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, podendo citar inúmeras decisões deste órgão, a exemplo dos Acórdãos CJF nos 0239-02/12, 0266-11/09, 0012-11/10, 0231-12/12 e 0289-12/12, este último relativo à própria Recorrente.

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:

(...)

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. Verbete próprio. 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 da CF/88, 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 Art. 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, 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 submete-se ao regime da reserva legal – reserva de lei complementar, por força do comando constitucional, e não poderia ser diferente.

No tocante à alegação 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 argüição, não a acolhendo.

Quanto à Decisão Normativa CAT-5, de 15/06/2005, expedida pelo Estado de São Paulo, invocada pela autuada, e que determina, em evidente arrepião a Lei Complementar nº 87/96, a inclusão nos custos de produção de diversas rubricas, para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS quando das transferências interestaduais de produtos fabricados pelo contribuinte entre estabelecimentos da mesma titularidade, entendo que tal instrumento não se adéqua ao preceituado na já mencionada Lei Complementar nº 87/96, vez que, não pode qualquer unidade da Federação dispor diversamente daquela estipulada expressamente pela Lei Complementar do ICMS.

E 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 contradizê-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 rubrica 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 nº 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 recursal 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 do 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 nº 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, mencionada incidentalmente pela Recorrente como matéria-prima, sem qualquer outro elemento que amparasse seu pleito, 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, impõe 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.

No tocante à arguição de confiscação de multa aplicada, 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-se a posição jurisprudencial, podemos 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 nº 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”.

Quanto aos argumentos defensivos que envolvem discussão acerca da constitucionalidade da norma, lembro a vedação imposta a este Órgão, diante do teor contido no artigo 167, inciso I do RPAF/99, de que não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade, vez ser esta atribuição exclusiva do Poder Judiciário.

Dessa forma, a argumentação do sujeito passivo não pode ser acolhida, diante dos argumentos expostos, não sendo possível o afastamento da aplicação dos percentuais de multa indicados no lançamento, pois, os mesmos possuem estrita base legal.

Frente a tudo quanto exposto, julgo pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração ora apreciado.”

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 187 a 206, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Preliminamente, suscita a nulidade por cerceamento do seu direito de defesa, uma vez que a autuação não especifica a exata capitulação da suposta infração, bem como que não apresenta todos os dispositivos legais pertinentes ao caso. Explica que, do lançamento, obviamente, devem constar os fundamentos, os motivos e as provas que levaram a fiscalização a impor a exigência do imposto e a pena imposta, pois se cuida de um dos direitos e garantias individuais assegurados pela Constituição Federal como próprio aos interesses das partes, garantia plena ao devido processo legal, à ampla defesa, pois ao acusado cabe saber, com clareza e embasamento justo e suficiente, as razões pelas quais foi condenado, como vem insculpido no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, cujo texto reproduz.

Argumenta que um dos meios inerentes à ampla defesa não é outro senão a demonstração, clara e indubiosa, dos motivos que levaram ao lançamento, bem como o detalhamento dos dados essenciais à instrução do mesmo, devendo a autuação ser harmônica e coerente entre si, sob pena de nulidade. Em outras palavras, não se pode realizá-la de forma genérica, sem detalhar em quais incisos e artigos de Lei decorre a infração do contribuinte.

Afirma que a presente autuação traz, como fundamentação legal, diversos dispositivos legais. Porém, não há uma discriminação exata da suposta conduta infratora por parte da autuada. Questiona como pode a Recorrente se defender devidamente sem saber exatamente em qual situação sua conduta se encaixa, diante de tantas possibilidades? Assevera ser inviável o exercício do seu direito. Nesse sentido, alega que a capitulação genérica da fundamentação da notificação de lançamento incorre em evidente cerceamento de defesa, rechaçado pela Magna Carta, que eleva à condição de direitos e garantias fundamentais a ampla defesa e o contraditório, pois sem a correta e detalhada capitulação da infração não há como se defender, como contraditar o que não conhece, implicando em vício insanável, mesmo com toda a informalidade do processo administrativo, pois a garantia à ampla defesa é de índole constitucional e o citado art. 5º, LV, diz que o processo administrativo deve também assegurar a defesa ampla.

Afirma que tudo isto gera o cerceamento do direito de defesa da Recorrente, por não permitir, de forma clara e precisa, a devida compreensão dos fatos que motivaram o lançamento realizado, assertiva que está respaldada em decisões do Colendo Conselho de Contribuintes. Transcreve acórdão da 6ª Câmara do Conselho de Contribuintes em apoio ao seu ponto de vista.

Por todo o exposto, defende que o Auto de Infração deve ser declarado absolutamente nulo, em decorrência dos vícios insanáveis relatados.

Suscita ainda a nulidade por vício processual, pois entende que, antes da lavratura do auto de infração, a fiscalização deveria ter intimado a Recorrente para realizar o estorno dos créditos supostamente aproveitados de forma indevida. Explica que a medida é necessária porque a Recorrente deve ser previamente constituída e comunicada em razão de lançamento gerado por atos praticados por terceiros.

Argumenta que este procedimento deveria ter sido cumprido pela fiscalização, por ser uma forma de respeitar direitos da Recorrente prescritos nos artigos 2º, 4º e 5º da Lei Complementar nº 939 [sic], de 03 de abril de 2003, cujo texto reproduz. Transcreve julgado em processo administrativo em apoio ao seu ponto de vista.

No mérito, alega que a autuação está integralmente embasada no suposto descumprimento, por parte da Peticionária, da norma contida no art. 13, §4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 (cujo texto reproduz), que fixa a base de cálculo nas operações de transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular como sendo o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma de matéria prima, material secundário, mão-de-

obra e acondicionamento.

Argumenta que a LC 87/96 definiu os elementos que compõem o custo de produção, porém não conceituou cada um deles, de forma que é imprescindível se recorrer às definições da Contabilidade, de institutos privados e de outros preceptivos da área tributária, dentre os quais o art. 290 do Regulamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e o artigo 13, § 4º, da Instrução Normativa nº 38/97 (cujos textos, reproduz), que tratam de custo industrial de forma abrangente.

Afirma que, segundo a NPC 22 do IBRACON, enquadra-se no conceito de Custo de Produção: “(i) os incorridos e necessários na produção de determinado bem até a etapa em que ele (o bem) estiver em condições de ser comercializado; (ii) em relação aos bens em estoque produzidos pela própria empresa, considera-se “custo de produção” a soma dos gastos com matéria-prima, mão-de-obra direta e quaisquer outros gastos fabris (como mão-de-obra indireta, energia, depreciação, etc), excluídos apenas e tão-somente aqueles cuja ocorrência é imprevisível”.

Alega que o posicionamento do Fisco baiano pela taxatividade do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, vai de encontro às normas transcritas acima e às normas contábeis que tratam da definição de custo de produção, o que viola o art. 110 do CTN (cujo texto reproduz), o qual prevê 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.

Argumenta, ademais, que a leitura do art. 13, da Lei Complementar nº 87/96, de maneira taxativa, faria ruir toda a lógica de incidência do ICMS, que é a de tributar a expressão econômica de mercadorias e serviços, pois de acordo com a ciência da contabilidade, os elementos previstos na lei são apenas algumas das despesas que compõem o custo de produção industrial. Assegura que a interpretação do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, associada a preceitos contábeis, visa a garantir que o dispositivo atinja os efeitos econômicos reais pretendidos.

Nesse sentido, informa que, a pretexto de delimitar o alcance da regra mencionada, o Fisco paulista fez publicar a Decisão Normativa CAT no 05/2005, determinando que a base de cálculo nas indigitadas operações deveria corresponder ao custo contábil de produção apurado pelo contribuinte, posto que a Lei Complementar nº 87/96, neste quesito, seria meramente exemplificativa, não exaurindo o conteúdo da base de cálculo nas transferências interestaduais.

Entende restar comprovada, assim, a impossibilidade de glosa dos créditos pela correta interpretação do artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, haja vista que a base de cálculo do ICMS utilizada nas operações de transferências foi devidamente apurada, uma vez que os elementos identificados no citado dispositivo legal são apenas exemplificativos e não taxativos, já que a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência deve ser entendida como a soma dos custos de produção efetivamente incorridos, incluindo outros elementos além dos encargos diretamente relacionados aos custos com matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de obra, citados no dispositivo legal, sendo inapropriado se buscar na literalidade da norma uma definição única.

Desta forma, defende ter o direito de transferir os bens, considerando o seu custo integral de produção (incluindo: depreciação, frete, custo variável e custo fixo), alcândo, assim, os efeitos econômicos reais almejados, já que o disposto no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar 87/96 e no art. 17, § 8º, II da Lei Estadual nº 7.014/96 não podem enumerar taxativamente custos dissonantes da realidade da produção industrial e, por consequência, da base de cálculo das operações em tela.

Lembra que as cadeias de produção variam de acordo com as mercadorias a serem produzidas, variando, por consequência, o respectivo custo de produção. Argumenta que o custo de produção do sorvete (que integra o grupo dos produtos alimentícios, do subgrupo dos perecíveis) é, certamente, maior quando comparado ao custo de produção de um calçado. Da mesma forma os

produtos fabricados pela Recorrente (alimentícios, perecíveis) o são, se comparados, por exemplo, aos custos incorridos pelo fabricante de tecidos, que não são perecíveis. Ou seja, o custo de fabricação dos produtos alimentícios e perecíveis (como são os da Recorrente) é tanto maior quanto mais longa sua cadeia de produção, se comparada a produtos que não necessitam de acondicionamento especial, uma vez que cabe ao fabricante da mercadoria entregá-la preservada, em condições de ser consumida, sob pena de incorrer em crime contra a saúde pública e contra o consumidor.

Afirma ser seguro que o conceito de mercadoria "produzida" inserto na Lei Complementar nº 87/96 está intimamente ligado ao término da cadeia produtiva, que, no caso dos alimentos perecíveis, só termina quando o produto chega ao ponto de venda em condições de ser comercializado, ou seja, em condições para ser vendido.

Destaca que "acondicionar" implica fornecer as condições necessárias para que o produto seja comercializado. No caso dos produtos perecíveis, o resfriamento e o congelamento são fundamentais para garantia das condições mínimas de sanidade exigidas pelos Ministérios da Agricultura e da Saúde (assim como pela Vigilância Sanitária dos Estados da Federação), motivo pelo qual a respectiva cadeia produtiva se encerra nos pontos de venda, conforme anteriormente exposto. Acondicionar, pois, um produto perecível (como aqueles industrializados pela Recorrente) implica computar, como "custo", todas as despesas incorridas com câmaras frias, energia elétrica, custos tecnológicos, transporte especial etc.

Afirma que, a corroborar o exposto, está a legislação que regula o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI (Decreto nº 4.544/2002), que prevê as atividades de resfriamento e congelamento como etapas industriais do processo produtivo, também conhecidas por "manutenção da cadeia do frio". Destaca que tal regra decorre não apenas da legislação do IPI, mas também da legislação sanitária – integrante do conjunto de normas disciplinadoras da atividade industrial da empresa alimentícia (Lei n. 1.283/1950) – que exige controle absoluto do processo produtivo, antes e depois do abate dos animais, bem assim no transporte dos produtos perecíveis até a chegada ao ponto de venda.

Explica que todo o processo é acompanhado por fiscais do Serviço de Inspeção Federal do Ministério da Agricultura – SIF, os quais, inclusive, lacram os caminhões que saem das fábricas – esses lacres só podem ser rompidos, no destino, por um fiscal do Ministério da Agricultura - com o fim de controlar a temperatura de acondicionamento dos produtos, a evidenciar o excessivo rigor no controle de tais mercadorias.

Por essa razão, entende que o custo da mercadoria alcança toda a matéria prima, material secundário, mão-de-obra, acondicionamento e todos os demais custos incorridos na produção da mercadoria, inclusive aqueles glosados pelo fisco no presente auto de infração, uma vez que todos eles compõem o custo da mercadoria industrializada pela Recorrente.

Sendo assim, conclui que é forçoso o cancelamento do crédito tributário consolidado no auto de infração em epígrafe, uma vez que todos os itens glosados integram a base de cálculo do ICMS, por se tratarem de custo para a produção da mercadoria, conforme amplamente demonstrado.

Mas assegura que não é somente isso, pois glosar os valores creditados pela Recorrente, a título de ICMS, significa violar, flagrantemente, o princípio da não-cumulatividade do referido imposto, constitucionalmente garantido. Explica que, de acordo com as notas fiscais acostadas aos autos, a Recorrente recebeu mercadorias, a título de transferência, de diversos Estados da Federação, de modo que os remetentes destacaram o valor do ICMS nas notas fiscais, o qual foi calculado considerando o custo de produção para compor a base de cálculo. Por isso, a partir do momento em que a Recorrente recebeu as mercadorias acobertadas por notas fiscais com destaque de ICMS, nasce seu direito ao creditamento do imposto, com fundamento no princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS. Transcreve doutrina de Hugo de Brito Machado em apoio ao seu ponto de vista.

Argumenta que o princípio da não-cumulatividade é, portanto, verdadeira garantia constitucional assegurada aos contribuintes do ICMS, que, assim, são autorizados a abater do cálculo do imposto devido o montante que incidiu na etapa anterior. Para que este princípio tenha plena efetividade, entende que deve ser assegurado a todos os contribuintes que façam o encontro de contas entre a totalidade de seus créditos, decorrentes de suas entradas, e de seus débitos, resultantes das saídas oneradas pelo imposto. Qualquer negativa ou mitigação deste direito será inconstitucional e, portanto, não deverá prosperar.

Destaca que as únicas exceções válidas ao princípio da não-cumulatividade são os casos de isenção e não incidência, tal como estabelecido pelo inciso II, § 2º do art. 155 da Constituição Federal (cujo texto reproduz), já que em ambos não houve a incidência do imposto em etapas anteriores, não gerando, assim, crédito a ser aproveitado posteriormente. Conforme bem elucidou o professor Roque Antonio Carrazza (in “ICMS”, Malheiros Editores, 5ª ed., 1999, págs. 196 e seguintes) não se está diante de simples recomendação do legislador constituinte, mas de norma cogente que, por isso mesmo, nem o legislador ordinário, nem o administrador, nem, muito menos, o intérprete, podem desconsiderar.

Afirma que a fiscalização deste Estado, no entanto, demonstra ignorar a própria essência e relevância deste princípio, já que pretende furtar a Recorrente de seu direito constitucionalmente assegurado de se creditar do imposto que incidiu nas transferências de mercadorias advindas de suas filiais de outros Estados da Federação. De forma totalmente arbitrária, afirma que o crédito apropriado pela Recorrente seria indevido por ter sido incluído na base de cálculo do imposto itens que não integrariam o custo da mercadoria, sem se atentar que o imposto foi efetivamente pago aos Estados de origem.

Argumenta, contudo, que o legislador constituinte foi enfático e suficientemente claro ao prescrever o direito ao abatimento do ICMS incidente em etapas anteriores. Se, no momento das saídas das mercadorias em transferência para a Seara/Simões Filho incidiu o ICMS, não há qualquer razão para privar a Recorrente de seu direito integral ao crédito correspondente, muito menos sob a alegação de que a base de cálculo do imposto foi calculada de forma incorreta. Conforme anteriormente exposto, o rol do artigo 13, §4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, não é taxativo, mas exemplificativo, cabendo ao próprio contribuinte apurar os custos que integram a produção de sua mercadoria, em conformidade com os princípios e a metodologia da Contabilidade de Custos.

Desta forma, conclui que, tendo a Recorrente calculado a base do imposto de acordo o disposto no artigo 13, §4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, e efetuado o recolhimento, nos Estados de origem, de 100% do valor de ICMS apurado, não pode este Estado da Bahia pretender privar a Recorrente de seu direito integral ao crédito correspondente, sob pena de afronta ao primado constitucional da não cumulatividade. Transcreve doutrina do Professor Aires F. Barreto, bem como decisões judiciais do Superior Tribunal de Justiça em apoio à sua tese.

Desta forma, advoga que é inequívoco que a glosa efetuada pela Fiscalização deste Estado da Bahia é dissonante da doutrina e da jurisprudência pátria, afrontando, ademais, um dos princípios basilares do Direito Tributário, constitucionalmente garantido, o da não-cumulatividade do ICMS, o que não se pode admitir.

Sendo assim, por mais esta razão faz-se imperioso o cancelamento do auto de infração em epígrafe.

Ainda que se entenda pela manutenção da exigência fiscal, advoga a necessidade de que a multa imposta, 60% do valor supostamente devido, deva ser prontamente afastada ante sua patente natureza confiscatória, visto que não se compatibiliza com o nosso sistema constitucional tributário, pois defende que penalidade em tal percentual acaba por elevar sobremaneira o valor do auto de infração, assumindo nítida feição confiscatória. Nesse sentido, lembra que a doutrina e a jurisprudência pátria determinam que o princípio do não-confisco seja aplicável também às sanções tributárias e não apenas ao tributo propriamente dito.

Corroborando com esse entendimento, lembra que o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça sempre repudiaram qualquer tipo de cobrança que tivesse cunho ou caráter confiscatório, mesmo antes da existência do artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, conforme julgados cujas ementas reproduz.

Alega que as multas, quando aplicáveis, devem serem em seus patamares mínimos, em respeito a todos os princípios constitucionais acima mencionados e como medida única de prestígio da proporcionalidade e da razoabilidade. Nesse sentido, considerando que no caso em tela o valor total da multa é 60% do valor supostamente devido, tem-se que esta deverá ser corrigida para ser aplicada em patamares razoáveis e proporcionais, em respeito aos Princípios Constitucionais ora invocados.

Defende, por fim, a necessidade de realização de perícia, cuja possibilidade se encontra prevista no art. 123 do RPAF, cujo texto reproduz. Explica que, no caso em tela, os cálculos realizados pelo Fisco na lavratura do auto de infração em epígrafe foram equivocados, de modo que resultaram nos valores indevidamente cobrados no presente processo. Portanto, caso o entendimento do julgador seja diverso da improcedência da presente autuação, o que se admite apenas a título de argumentação, a realização de diligência se faz imperiosa, uma vez que apenas uma perícia técnica seria capaz de comprovar se, efetivamente, houve ou não excesso no preço de transferência interestadual de mercadoria.

Ante o acima exposto, caso o entendimento seja diverso da nulidade ou da improcedência do auto de infração, o que se admite apenas para argumentar, a realização de diligência é imperiosa.

Além do acima exposto, ressalta que há de se considerar a prevalência do princípio da Verdade Material no processo administrativo fiscal, que consiste na busca da verdadeira realidade dos fatos, utilizando-se de todos os meios legais necessários para tanto. Traz à colação o ensinamento do jurista Demetrios Macei em apoio ao seu ponto de vista.

Conclui, portanto, em que pese a existência ou não de documentos comprobatório nos autos, o verdadeiro sentido da verdade material é o da busca da realidade fática que permeia a situação colocada em julgamento, nem que para isso se faça necessária a conversão do julgamento em diligência, solicitação de documentos e demais atos instrutórios visando a obtenção de elementos probantes. Sendo assim, pugna pela eventual juntada posterior de documentos, sempre visando a elucidação total dos fatos em comento.

Ante o acima exposto, a Recorrente requer seja conhecido e dado provimento ao Recurso Voluntário para: (i) Conforme argumentos trazidos em sede de preliminar, seja ANULADO o AI em epígrafe, já que eivado de nulidades insanáveis; (ii) No mérito, seja o AI julgado IMPROCEDENTE, conforme argumentado alhures; (iii) Subsidiariamente, ou seja, caso o entendimento seja diverso da improcedência do AI, o que se admite apenas para argumentar, seja excluída ou reduzida a multa exigida nos presentes autos, já que ofende os princípios do não confisco e da proporcionalidade/razoabilidade; (iv) Ainda de forma subsidiária, a Recorrente requer a realização de DILIGÊNCIA, conforme argumentação supra.

Termos em que pede deferimento.

Às folhas 222/238, foi emitido parecer pela PGE/PROFIS, da lavra do Dr. Elder dos Santos Verçosa, opinando pela aplicação imediata do Decreto nº 16.738/16 (que alterou o art. 136, inciso III do RPAF/99), de forma que se deixou de tornar imperiosa a emissão de parecer jurídico nos PAF's em tramitação neste Conselho de Fazenda, somente se revelando necessário quando solicitado pelo órgão julgador e mediante indicação precisa dos pontos a serem abordados.

VOTO

Preliminarmente, quanto à alegação de falta de especificação da capitulação da infração, noto que não assiste razão ao sujeito passivo, pois a leitura do Formulário SEAI (folha 10) permite

constatar que o lançamento enquadrou a conduta como contrária ao que dispõe o art. 93, § 5º, inciso II, c/c o art. 97, inciso VIII, ambos do RICMS/97, cujo texto reproduzo abaixo.

“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:*

*...
VIII - nas situações do § 5º do art. 93, relativamente à parte excedente;
...”*

A leitura dos dispositivos regulamentares acima reproduzidos não dá margem a dúvidas, pois acusam o sujeito passivo de ter se creditado indevidamente em operações interestaduais.

Quanto à alegação de nulidade por ausência de intimação prévia, noto que o sujeito passivo fundamenta a sua alegação em dispositivos da legislação do Estado de São Paulo, mais especificamente na LC 939, de 03/04/2003, que aprovou o Código de Defesa do Contribuinte, diploma legal este que não tem aplicação no território do Estado da Bahia, não sendo, consequentemente, de se acolher o argumento.

Assim, rejeito as alegações de nulidades suscitadas.

Quanto ao pedido de diligência, sob a alegação de ser um direito da Recorrente, é importante ressaltar que a perícia ou diligência não se constituem em direito subjetivo das partes, mas sim em instrumento a serviço do juízo, com vistas a esclarecer fatos, cujo conhecimento requeira exame de bens ou documentos. Não é, portanto, um meio de defesa, mas um instrumento, podendo o perito (diligente) ser definido como um auxiliar do juízo.

Nesse sentido, é que o legislador do RPAF previu que o pedido de diligência poderá ser indeferido, quando o julgador considerar que os elementos contidos no processo se lhe afigurem como suficientes, nos termos do seu art. 147, inciso I, alínea “a”, conforme abaixo reproduzido.

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

*a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;
...”*

O disposto na alínea “b” do dispositivo citado reforça a idéia de que a diligência não pode ser tratada como meio de defesa, pois não substitui a ação probatória da parte, conforme se depreende do texto abaixo.

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

*...
a) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;
...”*

Assim, indefiro o pedido de diligência por entender que os elementos do processo são suficientes

à formação da minha convicção.

No mérito, quanto à alegação empresarial de que a fiscalização utilizou uma metodologia equivocada para apuração do custo relativo às operações de transferências, é importante destacar que a LC 87/96 foi explícita ao definir a base de cálculo para a operação, conforme se lê em seu art. 13, abaixo reproduzido.

“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 (grifos acrescidos).
...”

Primeiramente, é importante que se diga que o texto da lei não se limitou a referir-se ao custo, mas avançou, especificando componentes dessa variável patrimonial e fazendo uso de uma enumeração taxativa que resultou em restringir as partes do custo que devem compor a base de cálculo nas operações de transferência interestadual.

De fato, fez referência a apenas quatro “classes” de custos que compõem o custo total. Ora, essa forma de se referenciar ao custeio deixa transparecer uma atitude influenciada por determinada corrente teórica, cujo critério classificatório nos dá pistas que acabam por conduzir a compreensão acerca da base de cálculo aplicável a essas operações. A eleição (pelo legislador) de quatro categorias conceituais, usualmente tratadas na doutrina, dá-nos pistas e nos orienta acerca de qual teria sido a sua intenção. Isso porque a referência feita a partes de um todo quer significar que a base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferência (diferentemente do que defende o sujeito passivo) deve abranger apenas uma parcela dos custos, mas não a sua totalidade, senão seria despicienda a sua enumeração. Essa é, sem dúvida, uma primeira conclusão a que se pode chegar.

Não se trata, consequentemente, de uma exemplificação, já que as classes citadas não são exemplos de custo (entendido aqui na sua totalidade), mas efetivamente se apresentam como partes dele, as quais devem ser somadas, segundo a literalidade do texto.

Assim, a despeito de toda a divergência que a matéria enseja, não se cogita da hipótese de utilizar o custo total como base de cálculo para as transferências interestaduais, prevista na norma da lei complementar 87/96.

Ademais, considerando que a lei referiu-se a “classes” e não a “itens” de custos, é possível afirmar que tais classes compõem uma classificação teórica cujo conteúdo pode ser garimpado na literatura. Senão vejamos, embora não se tenha precisão do conceito manejado pelo legislador, um segundo esforço na delimitação desse significado exige reconhecer que as quatro classes de custeio referidas pela lei situam-se, todas, dentro da categoria dos “custos diretos”, pois é usual na doutrina contábil a referência às matérias-primas, à mão-de-obra, ao material de embalagem e ao material secundário como subdivisões dos custos diretos de fabricação.

Vejamos, por exemplo, o que nos afirma Manoel Valenti:

“Tomemos, por exemplo, uma indústria de móveis de madeira que fabrica vários produtos. Para fabricar uma mesa, essa indústria tem como custos diretos:

Matéria-prima: madeira.

Materiais secundários: dobradiças, pregos, cola, verniz e lixa ...

Mão-de-obra: salários e encargos do pessoal que trabalha diretamente na produção”

O professor Cláudio Sameiro discorre nesse mesmo sentido, ao descrever as categorias em que se divide o custo direto:

“Elementos Básico de Custos

Basicamente, os componentes de custo industrial podem ser resumidos em três elementos:

- *MD – Materiais diretos (matéria-prima, material secundário, embalagens)*
- *MOD / MOI Mão-de-obra Direta e Indireta*
- *Gastos gerais de fabricação (energia elétrica, aluguéis, seguros, telefone, manutenção, lubrificante, etc)."*

O professor René Gomes Dutra traz exemplos de custos diretos, conforme a seguir:

“... São exemplos de custos diretos matéria-prima direta e mão-de-obra direta, pois os próprios títulos indicam a classe a que pertencem, além de outros custos que podem ser enquadrados nessa classe. ”

Eliseu Martins faz menção à relação entre o custo e o produto fabricado.

“Portanto, a classificação de Direto e Indireto que estamos fazendo é com relação ao produto feito ou serviço prestado, e não à produção no sentido geral ou aos departamentos dentro da empresa.”

É possível concluir, assim, que o legislador aderiu à tipologia traduzida como custos diretos/custos indiretos como o primeiro delimitador para apuração da base de cálculo. Ou seja, elegeram-se apenas algumas “classes” de custo integrantes, todas, da categoria (mais ampla) “custos diretos”. Tal atitude se explica pelo fato de que o Congresso Nacional tinha como pressuposto, ao emitir a norma, um sistema de não-cumulatividade do tipo “crédito-físico”, o que supõe que o creditamento admitido limita-se àqueles itens que se incorporam diretamente ao custo do produto acabado, inadmitindo aqueloutros decorrentes de uma apropriação mediante rateio.

Os custos diretos têm como traço característico a ausência de necessidade de rateio, como afirma, uníssona, a doutrina especializada.

Segundo Roberto Biasio, referindo-se aos custos dos materiais:

“São os gastos relacionados com os materiais utilizados no processo produtivo. Podem ser diretos (quando forem identificados, de forma direta, os produtos que os consomem) ou indiretos (quando os materiais são usados de forma genérica, em vários produtos, sem a identificação de quanto é gasto em cada um, de forma específica).”

Ainda de acordo com Biasio, o conceito de custos diretos está diretamente associado à idéia de ausência de rateio.

“Para alocação dos custos aos produtos e/ou serviços é necessário primeiro identificar e separar quais são os custos diretos e quais são os indiretos. Os custos diretos, por serem facilmente identificáveis nos produtos que os consomem, são alocados diretamente aos respectivos produtos, sem a necessidade de qualquer tipo de rateio .”

Na doutrina de Cláudio Sameiro, a ausência de rateio também se configura em traço característico dos custos diretos:

“... podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo. São apropriados diretamente (sem rateio) aos produtos e são possíveis de serem identificados (matéria-prima, mão-de-obra, embalagens, etc). Em geral, identificam-se com os produtos e variam proporcionalmente à quantidade produzida”

O professor Manoel Valenti define, assim, os custos diretos:

“compreendem os gastos com materiais, mão-de-obra e gastos gerais de fabricação aplicados diretamente no produto. Esses custos são assim denominados porque seus valores e quantidades em relação ao produto são de fácil identificação. Assim, todos os gastos que recaem diretamente na fabricação do produto são considerados Custos Diretos.”

O rateio (ou a sua ausência) é, também na doutrina de George Sebastião Guerra Leone, um elemento definidor da natureza do custo:

“Em resumo, o que se quer dizer é que a diferenciação entre custos diretos e indiretos é necessária para o cálculo mais realístico do custo de qualquer objeto, ...”

“Todo item de custo que é identificado naturalmente ao objeto do custeio é denominado de custo direto.

“Por outro lado, todo o item de custo que precisa de um parâmetro para ser identificado e debitado ao produto ou objeto do custeio é considerado um custo indireto. ...”

Assim, ainda que não seja possível definir, de forma precisa, a extensão conceitual da locução “custo da mercadoria produzida”, pode-se, contudo, compreender que se trata de apenas uma parcela do todo (o custo direto), mas jamais o custo total como pretende a recorrente.

Esse é o entendimento que foi consagrado pela jurisprudência deste CONSEF, conforme acórdãos JJF Nº 0255-11/16, CJF Nº 0160-11/16, CJF Nº 0112-11/16, CJF Nº 0069-11/16 e CJF Nº 0067-11/16, cujas ementas se encontram transcritas abaixo.

“1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO JJF Nº 0255-11/16

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. *Operações de transferências interestaduais dos produtos fabricados pelo mesmo titular, entre estabelecimentos da mesma empresa. A base de cálculo é restrita ao custo de produção, assim definido em lei: matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra, nos termos do art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96. Indevido a utilização de créditos fiscais pelo destinatário relativo à aplicação da alíquota interestadual sobre os demais elementos de custo de produção. Rejeitada a prejudicial de mérito do prazo decadencial. Decisão por maioria. Não acolhida as preliminares de nulidades. Decisão não unânime. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.”*

“1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0160-11/16

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA EM LEI COMPLEMENTAR. *Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma sociedade empresária, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação tributária em vigor: matéria prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.”*

“1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0112-11/16

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. *Para utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação do imposto: custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.”*

“1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0069-11/16

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTO AO MESMO TITULAR. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EFETUADAS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. *Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido no art. 13, § 4º, II da LC 87/96: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão não unânime.”*

“1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0067-11/16

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. BASE DE CÁLCULO FIXADA PELA UNIDADE DA FEDERAÇÃO DE ORIGEM SUPERIOR À ESTABELECIDA EM LEI COMPLEMENTAR, CONVÊNIOS OU PROTOCOLO. *Fato demonstrado nos autos. A imputação diz respeito ao parâmetro fixado pelo art. 13, §4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96. Não importa o “conceito de custo contábil” segundo a técnica dos manuais de contabilidade. Para integrar a base de cálculo do ICMS nas saídas, em transferência, de mercadoria destinada a outro estabelecimento do mesmo titular situado em outro Estado deve prevalecer o “conceito legal” do custo da mercadoria produzida expressamente veiculada no dispositivo normativo. Não é todo e qualquer custo de produção que integra a base de cálculo, de acordo com o regramento supracitado da Lei Complementar nº 87/96. A base cálculo é constituída, tão-somente, pela soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. A enumeração erigida pelo legislador especifica taxativamente quais as rubricas que devem ser incluídas na base de cálculo. Infração subsistente. Não acatadas as preliminares suscitadas. Mantida a Decisão recorrida*

Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.”

Por isso, entendo que não merece reparo a decisão de piso ao reconhecer que a base de cálculo da operação foi apurada em consonância com o direito aplicável.

Embora o sujeito passivo tenha afirmado que a fiscalização efetuou “cálculos equivocados”, não teve o cuidado de especificar a sua insurgência, o que torna inepta a sua peça recursal neste ponto.

Quanto à alegação recursal de que possui o direito de lançar o crédito relativo a imposto destacado no documento fiscal de entrada, é importante frisar que o destaque a maior do imposto na origem não é garantia do creditamento no destino, mas somente daquela parcela do tributo corretamente calculada, conforme dispõe o art. 93, § 5º, inciso II do RICMS/97, abaixo reproduzido.

“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.

...”

Assim, não acolho a alegação recursal neste ponto.

Quanto ao caráter confiscatório da multa aplicada, faz-se necessário ressaltar que a sanção pecuniária imposta decorreu diretamente da lei, mas especificamente do disposto no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei 7.014/96, sendo vedado a este colegiado afastar a incidência da regra citada sob pena de violação ao quanto disposto no art. 167, inciso I do RPAF, abaixo transscrito.

“Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

I - a declaração de inconstitucionalidade;

...”

Não é possível, igualmente, reduzir a multa imposta ao apelo de equidade, pois este colegiado não possui competência para tal.

Diante do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

VOTO DIVERGENTE

Peço a devida vénia para discordar do i. Relator quanto ao seu posicionamento em relação à parte da 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 a energia elétrica.,

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.

A energia utilizada no processo de conservação da carne até o seu destino assume uma importância tal que sem ela não existiria a comercialização do produto final.

Como a empresa pode desconsiderar de seu custo de transferência este elemento que é indispensável a comercialização de seu produto final?

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 a ocorrência destas.

Desta forma vejo que neste processo específico a energia age diretamente na manutenção do produto a ser comercializado, e sem ela não existiria o armazenamento o transporte e até mesmo a comercialização do produto, 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 as considera é autuado no estado destinatário. Tal fato gera uma insegurança jurídica a Recorrente, que em qualquer situação que adote será penalizada.

Diante de todo o exposto, entendo que a energia elétrica utilizada pela Recorrente deve compor o valor do custo de transferência utilizado nas operações interestaduais entre seus estabelecimentos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0046/14-0**, lavrado contra **SEARA ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$609.472,64**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Paulo Sérgio Sena Dantas e Tiago de Moura Simões.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de dezembro de 2017.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

PAULO SÉRGIO SENA DANTAS – VOTO DIVERGENTE

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS