

A. I. N°. - 206891.0067/18-0
AUTUADO - QUÍMICA AMPARO LTDA.
AUTUANTES - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO,
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 16/05/2019

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0094-03/19

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, nos termos do art. 13, § 4º II, da LC nº 87/96, e art. 17, § 7º da Lei nº 7.014/96. Cálculos do débito efetuados em conformidade com as disposições legais e os ditames da ciência contábil. Afastadas as nulidades arguidas. Indeferido pedido de realização de diligência. Não acatado pedido de redução ou cancelamento Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 19/10/2018, exige ICMS no valor de R\$1.261.484,12, acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal do imposto, nas operações interestaduais, com base de cálculo fixada pela Unidade Federada de origem, superior à estabelecida em Lei Complementar, Convênios ou Protocolos, (Infração 01.02.23), em relação aos meses de janeiro de 2014 a dezembro de 2015. Trata-se de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo nas operações de transferências estaduais com o conseqüente pagamento do ICMS a menor que o devido. Consta que o trabalho tem amparo nas decisões do STJ, do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, do CONSEF, e na Lei Complementar 87/96, art. 13, § 4º, II, que no caso do presente auto de infração, diz respeito a verificação da base de cálculo, custo da mercadoria produzida, nas operações interestaduais, envolvendo produtos industrializados, em outras Unidades da Federação, que foram fabricados exclusivamente pela empresa, através de remetentes, e transferidos para a filial localizada neste Estado.

O sujeito passivo apresenta impugnação fls.59/89, através de advogados, procuração fls.41/42. Registra a tempestividade da defesa. Sintetiza os termos da autuação. Afirma impugnar o lançamento fiscal consubstanciada nas razões de fato e de direito a seguir aduzidas.

Comenta que segundo consta no Auto de Infração, a base de cálculo deveria corresponder tão somente ao custo da mercadoria produzida, que se restringiria à apenas o custo da matéria-prima, material secundário e acondicionamento, afastando-se a inclusão dos valores referentes aos gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete, energia, combustível, além do custo da matéria-prima, material secundário e acondicionamento, o que também teria fundamento legal na Lei Complementar nº 87/96.

Observa que pelo que se extrai das descrições dos fatos trazidos no auto de infração, o erro da base de cálculo está na inclusão, pela ora Impugnante, dos valores referentes aos gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete, energia, combustível, além do custo da matéria-prima, material secundário e acondicionamento. Sendo assim, conclui-se que, para a autoridade fazendária, a base de cálculo deveria corresponder tão somente ao custo da mercadoria produzida, que se restringiria à apenas o custo da matéria-prima, material secundário e acondicionamento, afastando a inclusão dos outros precitados custos, o que também teria fundamento legal na Lei Complementar nº 87/96. Deste modo, pelo suposto erro na determinação da base de cálculo, teria se enquadrado na situação prevista no § 7º, do art. 309, RICMS/BA.

Diz que, a autuação parte de afirmações genéricas, ou seja, apenas com o apontamento amplo de que a autuada havia se equivocado quanto à base de cálculo, sem a correta descrição dos fatos, e, por via de consequência, a correta capitulação da suposta infração. Todavia, o Auto de Infração não possui suporte para seu apenamento, sendo de rigor o julgamento de total improcedência da autuação fiscal, porquanto: (i) ocorreu afronta ao princípio da não-cumulatividade, nos termos do art. 155, § 2º, I da Constituição Federal/1988, assim como, aos arts. 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96, uma vez que tem todo o direito de se creditar do ICMS, nas operações interestaduais; (ii) não se pode pretender alterar a forma de apuração estabelecida pela Constituição Federal, com a devida obediência do quanto constante dos atos normativos dos Estados da Bahia e de São Paulo, tendo sido utilizado para a apuração dos cálculos relativos à base de cálculo para a apuração do ICMS, na realização de tais operações, o custo definido e apurado do produto, segundo as normas brasileiras de contabilidade --- *a regra exigida e imposta pelo Estado de São Paulo*; (iii) a aplicação da regra contida no artigo 100 do CTN, haja vista que sua situação se subsume ao cancelamento total da multa imposta, especialmente porque foi obrigada pelo Estado de São Paulo a agir dessa forma, devendo ser considerado o posicionamento aplicado pelo CONSEF neste sentido, em recente decisão proferida em caso idêntico; e (iv) subsidiariamente, a indevida aplicação de multa em patamares extorsivos, encontrando-se eivadas de vícios de inconstitucionalidade ou subsidiariamente a aplicação da regra contida no § 7º, do artigo 42, da Lei Estadual n.º 7.014/1996, haja vista que sua situação se subsume ao cancelamento total da multa imposta, especialmente porque foi obrigada pelo Estado de São Paulo a agir dessa forma.

Repete o enquadramento legal e a descrição dos fatos, para dizer que, concluiu a autoridade fiscal, a necessidade de estorno do crédito fiscal sobre os custos incluídos indevidamente na base de cálculo do ICMS pago no Estado de origem e que se creditou, quando da transferência da mercadoria em seu estabelecimento no Estado do Bahia.

No entanto, muito embora tenha sido informado o referido artigo do RICMS/BA, tido como violado, entende ter restado evidente, que não houve qualquer tipo de especificação exata sobre a infração supostamente cometida pela Impugnante, uma vez que a capitulação apresentada a título de infração, não é capaz de detalhar, ao certo, o que de fato acarretou a autuação fiscal descrita nos presentes autos.

Comenta que como se trata de uma suposta glosa de créditos, relacionada a determinados itens que entraram no seu estabelecimento, caberia à Autoridade Fiscal informar quais deles e a razão pela qual não preencheriam os conceitos da legislação e, igualmente, o porquê a legislação do Estado de São Paulo (Estado de Origem) foi afastada unilateralmente, colocando todo o peso da autuação sobre as costas da Impugnante.

Aduz que se o auto de infração pretende impugnar a forma como os insumos ou materiais entraram no estabelecimento e foram creditados, não há justificativa para que a lavratura não venha acompanhada de trabalho que especifique minuciosamente cada um dos itens em que se tenha entendido ter havido cometimento de infração ou má interpretação da legislação. Assim, em nada adianta a mera afirmação de que houve descrição precisa da infração, se o auto de infração em si não informou qual(is) os elementos não preencheriam os requisitos legais e o motivo. Ademais, afirma que a autuação possui vício de motivação, porquanto está claro que o Estado da Bahia mostrou-se contrário à conduta legislativa do Estado de São Paulo, de modo que

não há conduta alguma, de sua parte, que tenha infringido as regras do Estado da Bahia, mas sim, um conflito de normas (aparente ou não) entre ambos Entes Federados. Sobre o tema cita James Marins, que ratifica a necessidade de corretamente pormenorizar a fundamentação administrativa e não apenas baseá-la no argumento de autoridade e nas afirmações genéricas ou que apenas repetem as disposições abstratas da lei e do regulamento.

Acrescenta que este é o entendimento exarado por esta Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia – SEFAZ/BA, em decisão proferida, no sentido de asseverar que é fundamental que o auto de infração esteja revestido de total e absoluta clareza com relação às infrações tidas como ocorridas, para que seja possível a devida defesa do contribuinte, sem a qual, torna-se nula, de pronto, a referida autuação fiscal. Transcreve no mesmo sentido, o entendimento pacificado pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal desta Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, nos autos do AI 124157.0847/10-4, em flagrante cerceamento de defesa.

Conclui que o auto de infração em questão encontra-se eivado de vícios, tendo em vista que, nem sequer, a infração, supostamente cometida, foi devidamente capitulada pelo Auditor Fiscal, impossibilitando a compreensão do que ocasionou, efetivamente, a cobrança e correspondente imposição da multa apresentadas e constantes do corpo da autuação fiscal.

Salienta o fato de que, também o enquadramento legal das infrações cometidas, não foi apresentado de forma completa e satisfatória, de maneira a possibilitar a devida defesa, uma vez que, nem sequer o Fiscal Autuante se deu ao trabalho de especificar, quais os incisos de cada um dos artigos elencados e tidos como infringidos se adequam à infração, supostamente cometida.

Comenta que fica á *mercê* do Fisco, sem que tenha plenas condições de apresentar uma impugnação completa e satisfatória, para que seja possível a reversão da cobrança fiscal em questão, relativamente à capitulação da infração cometida.

Registra que no que concerne à Lei Complementar nº 87/96, vale ressaltar que em sua redação restou definido, em seu artigo 13, § 4º, inciso II, como base de cálculo do ICMS, na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado que “o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”.

Salienta que a legislação complementar federal, diz quais os elementos podem ou não ser considerados dentro do conceito de custo de produção, ou ainda, por exemplo, dentro do subgrupo material secundário, cabendo à autuação discriminar quais são e o porquê que determinados elementos considerados pela Química Amparo, não teriam sido corretamente por ela elencados.

Explica que muitas vezes, para o controle mais específico da contabilidade (*o que vai além do que poderia prever o legislador federal*), são utilizadas ramificações aos conceitos mais genéricos (como por exemplo, material secundário), de modo que cabe ao auditor fiscal procurar entender ou ainda discriminar quais elementos estariam além do previsto pela legislação. Nada disso foi feito. Ao contrário, resumiu-se a fiscalização em indicar um julgamento proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, o qual dirimiu questão diferente da tratada no presente caso. Ali, o contribuinte autuado teria lançado mão do inciso I, do § 4º, do artigo 13, da Lei Complementar n.º 87/96, enquanto que a autuação lhe impôs a aplicação do inciso II, próprio para o estabelecimento fabril.

Argumenta que nestes autos, a Química Amparo lançou mão do inciso II, do § 4º, do artigo 13, da LC 87/96, havendo apenas uma suposta divergência do conceito de custo de produção. Toda a discussão, aqui, está dentro do conceito alocado no inciso II, diferentemente do caso trazido pelo auditor fiscal. Sendo “custo de produção” conceito retirado do Direito Privado, atrelado, como visto, à contabilidade, bem como considerando que, pela norma tributária não é possível que haja a distorção dos conceitos de Direito Privado pelos entes tributantes, a melhor interpretação ao caso mostra-se justamente a evitada pelo fisco baiano, mas atendida pelo contribuinte, ou seja, a

que olha verdadeiramente ao caso concreto e se avalia os gastos despendidos com a produção da mercadoria, como, além de obviamente a própria matéria-prima, manutenção e energia.

Frisa que a autoridade fiscal, por meio da remissão a conceitos jurídicos abstratos ou à sua convicção subjetiva, sem invocar parâmetros da operação interestadual sob análise e tantas outras circunstâncias do caso concreto, não pode ser apenada quando praticou conduta em conformidade com a legislação complementar que é utilizada para fundamentar a autuação.

Assevera que com isto, restou violado o princípio da não-cumulatividade, ao se impedir o creditamento de valores que efetivamente fazem parte da cadeia produtiva e afetam diretamente o preço final do produto. Isto porque, o ICMS é imposto de caráter não-cumulativo (Constituição Federal – art. 155, § 2º, I), que determina que em seu pagamento deve ser compensado o imposto devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

Todavia, aduz que a despeito da amplitude e generalidade da norma constitucional consagradora do princípio da não-cumulatividade, os Estados da Federação vieram a estabelecer restrições indevidas ao direito de crédito dos contribuintes, não previstas na norma constitucional, que acabaram por tornar cumulativo o imposto. A técnica da não-cumulatividade, aplicável aos impostos sobre o consumo, tem por finalidade evitar sua incidência em cascata, de forma a impedir o acúmulo progressivo da carga tributária em função do número de transações pelas quais passarem os produtos e mercadorias, até que cheguem ao consumidor final.

Por outro lado, afirma que a não observância ao princípio da não-cumulatividade provoca um aumento de carga tributária desordenado: (i) desestimulando a atividade econômica como um todo; (ii) prejudicando as exportações, já que se torna impossível, justamente em função dessa imprevisibilidade, a desoneração da carga tributária incidente sobre cada bem; (iii) favorecendo, em contrapartida, as importações, visto que os bens importados acabam passando somente por uma ou duas transações antes de chegarem ao consumidor final, ao contrário do que ocorre com os bens nacionais; e, por fim, (iv) aumentando a regressividade dos tributos, uma vez que produtos essenciais podem acabar sendo taxados aleatoriamente de forma muito mais significativa do que produtos supérfluos ou suntuosos.

Aduz que partindo de uma interpretação teleológica da norma constitucional, temos que sua finalidade é justamente impedir a superposição da carga tributária relativa aos impostos sobre o consumo, com vistas a evitar todos os prejuízos acima mencionados.

Sobre o princípio da não-cumulatividade consagrado na norma constitucional, observa que sua aplicação é, e sempre foi, imperativa. O próprio artigo 155, § 2º, I, da Constituição Federal estabelece, taxativamente, que o ICMS “*será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação (...) com o montante cobrado nas anteriores*”. Aduz que não há margem para digressões: o princípio deveria ter sido e deve ser aplicado integralmente.

Diz que no caso dos autos, trata de regular situação de imposto cobrado (*efetivamente pago*) na operação anterior. Assim, não havendo nenhuma restrição constitucional com relação a isso, muito menos poderia o Fisco Baiano criar alguma punição, de glosa do crédito por analogia (*proibida em Direito Tributário, nos termos do art. 108, §1º CTN*), com base em uma restrição advinda de uma interpretação distorcida da legislação. Tal situação deriva da própria hierarquia das leis, onde a Constituição Federal ocupa posição de destaque, subordinando todas as demais regras do ordenamento jurídico que, obrigatoriamente, deverão observar as suas disposições. Nesse sentido, cita lições de Paulo de Barros Carvalho e Aliomar Baleeiro.

Explica que de acordo com o preceito constitucional invocado, o direito ao crédito do ICMS nasce no momento em que o contribuinte pratica operação de circulação de mercadorias e não após, quando for determinada a destinação de ditas mercadorias. Basta, para tanto, que a operação de aquisição e/ou circulação do bem seja tributada pelo ICMS para que ocorra, sobre esse fato, a incidência da norma constitucional gerando direito ao respectivo crédito do imposto.

Observa, nesse sentido, que em nenhum momento, a Constituição Federal vincula a estrutura de abatimento a uma mesma mercadoria ou produto industrializado. Repete que o ICMS um imposto incidente sobre operações e não sobre mercadorias (CF/88, art. 155, § 2º, I). E, sendo este o único requisito exigido pela Carta Magna para tanto, temos que quaisquer outras exigências, restrições ou determinações da legislação ordinária que, direta ou indiretamente, importarem no descumprimento do princípio da não-cumulatividade será conforme se demonstrou anteriormente, inconstitucionais. Assim, afirma que a destinação e a natureza das mercadorias são fatores irrelevantes para caracterização do direito ao creditamento do ICMS. Mais especificamente: se as mercadorias adquiridas são ou não empregadas na industrialização, se serão destinadas à integração do ativo fixo ou não, se são materiais de uso e consumo, insumos, matérias primas ou produtos intermediários e se se desgastam ou não no processo produtivo, isso não importa para fins de incidência da norma constitucional instituidora do direito ao crédito do ICMS.

Conclui dessa forma, que para fins de creditamento do ICMS, que os bens adquiridos tenham sido tributados pelo imposto para que se imponha, necessariamente, a aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade. No presente caso, torna-se fundamental e imprescindível a aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade, tendo em vista que, assim como o quanto constante do art. 155 da Constituição Federal, deve-se aplicar também, o art. 19 da Lei Complementar nº 87/96. Acrescenta o quanto preconizado pelo art. 20, do aludido dispositivo legal.

Sendo assim, diz que resta evidente que, em havendo crédito de operações decorrentes do ICMS, como no presente caso, em que há, efetivamente, a apuração de créditos em face das operações interestaduais ocorridas, com base na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 87/96, a Impugnante tem o direito de proceder ao seu creditamento, sem que seja autuada em razão de tal operação, sendo vetado a qualquer Estado ou ao Distrito Federal, alterar a sua forma e critério de apuração, sob pena de violação à própria Constituição Federal.

Apresenta entendimento que no presente caso, ao manter-se a cobrança sobre os valores relativos ao creditamento entendido como indevido, em face das operações interestaduais realizadas para estabelecimento de sua titularidade, resta evidente que foi aviltado o quanto constante da Constituição Federal, assim como a Lei Complementar nº 87/96, na sua essência. Isso porque procedeu ao cálculo da sua base de cálculo de ICMS, para fins de creditamento, o valor correspondente ao custo da produção de suas mercadorias, nos exatos termos do quanto obrigatoriamente imposto pelo Estado de São Paulo, por meio da Decisão Normativa CAT nº 5, de 15/06/2005, expedida dentro do conceito de legislação tributária (CTN, artigos 96 e 100, inciso I).

Sendo assim, diz que com base na mencionada Decisão Normativa CAT nº 05/2005, resta evidente que não há qualquer óbice para a apuração da base de cálculo do ICMS, ao se considerar que o art. 13, § 4º, II, Lei Complementar nº 87/96 não deverá ser interpretada de forma taxativa, devendo ser considerada de forma mais abrangente, como se deu no presente caso.

Salienta que ao interpretar, literalmente, o quanto constante da Decisão Normativa CAT nº 05/2005, entendeu, de forma acertada, que não haveria qualquer prejuízo na sua aplicação, porque alcançou o conceito de custo, mínimo necessário, para a produção do bem e consequentemente os conceitos relativos ao quanto entendido como ‘matéria-prima’, ‘material secundário’, ‘mão-de-obra’ e ‘acondicionamento’.

Ressalta que no caso em questão não se trata da imposição da base de cálculo, “o custo da mercadoria produzida”, pois, nos termos do art. 146, inc. III, da CF/88, cabe à Lei Complementar, tanto definir as normas gerais em matéria de tributação, como as regras de determinação dos fatos geradores e bases de cálculo.

Chama a atenção do Julgador, que nenhuma vantagem tem, ao aplicar a interpretação contábil do Estado de São Paulo ou a interpretação contábil do Estado da Bahia, dentro da interpretação literal e jurídica que cada um faz do artigo 13, da Lei Complementar 87/96. O gasto da Impugnante é o mesmo para ambas as interpretações. Se há diferença para os sujeitos ativos das relações

tributárias, caberia, por exemplo, ao Estado da Bahia promover ação cível originária de cobrança em face do Estado de São Paulo, perante o Supremo Tribunal Federal, jamais autua-la, que nada -- - absolutamente nada --- contribui para esta situação dissonante.

Neste sentido, verifica que a interpretação literal do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, ao caso em questão, não se coaduna com a regra do art. 111 e incisos do CTN, que estabelece as situações em que a legislação tributária será interpretada literalmente.

Sustenta que não há qualquer razão que justifique a autuação sofrida, tendo em vista que procedeu aos cálculos da base de cálculo do ICMS, com base nos custos apurados de acordo com as normas de procedimentos contábeis vigentes e registrado nos livros de Inventários do período auditado, acrescido do próprio imposto, conforme regra de tributação estabelecida para este tributo, a título de base de cálculo para suas transferências, qual seja, o custo da mercadoria, em toda a sua abrangência.

Conclui que a terminologia constante do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, considerada, de forma equivocada como sendo taxativa pelo Fisco baiano, é puramente exemplificativa, devendo-se entender que ‘matéria-prima’, ‘material secundário’, ‘mão-de-obra’ e ‘acondicionamento’, podem ser interpretados como Custos de Produção, devendo, para tanto, ser alargado o conceito apresentado pelo dispositivo legal em questão, em face da autorização expressa concedida pela própria Portaria CAT 05/2005. Ademais, o que se verifica é que, de um modo geral e corretamente mais abrangente, os custos realizados na produção, antes mesmo de estar pronto para a sua comercialização, serão denominados Custos de Produção.

Explica que, nestes autos, a Química Amparo lançou mão corretamente do inciso II, do § 4º, do artigo 13, da LC 87/96, havendo apenas uma suposta divergência do conceito de custo de produção. Toda a discussão, aqui, está dentro do conceito alocado no inciso II. Por outro lado, a autuação fiscal manteve o incorreto posicionamento de que os custos que integram a produção são os constantes, necessariamente, no inciso II, do § 4º, do artigo 13, da LC 87/96, o que, como apontado, não se coaduna com o princípio da não-cumulatividade do ICMS, que possibilita o creditamento do valor total da transferência, incluídos os custos de produção da mercadoria.

Aponta que a incorreta interpretação do preceito legal, cometido pela autuação, resulta inclusive em ações contraditória para com a Impugnante, que restou novamente autuada pelo fisco baiano por interpretação diametralmente oposta da Administração Estadual quando da saída das mercadorias deste estado para outros Estados da Federação, conforme a fundamentação no auto de infração nº 281082.0022/12-7 que reproduz.

Afirma ser esse, o outro lado de uma mesma moeda da *guerra fiscal*, já que o Estado da Bahia impugna a legislação de outro Ente Federado (*custo de produção*), mas, quando está na mesma posição deste, age da mesma maneira que outrora impugnava.

Salienta que a única distinção existente entre ambos os processos administrativos é a de que, no outro caso (auto de infração nº 281082.0022/12-7), o Estado da Bahia não era o destinatário, mas, sim, o remetente, de modo que afastou as limitações (distorcidas) do ICMS-transferência, para que o valor do imposto interestadual fosse maior, refletindo o correto custo de produção. Por isso que, quanto naquele processo administrativo, a Impugnante não impugnou esta parte da autuação, mas concordou com ela, recolhendo o valor devido.

Assim, o Estado da Bahia não pode proceder a um nítido *venire contra factum proprium*, na relação de direito material, tão somente para procurar, caso a caso, obter o maior ganho possível em termos de arrecadação. De rigor assim que, no presente caso, também seja aplicada a coerência, no sentido de se considerar o valor real da operação e o valor do ICMS realmente pago, assim escriturado, que traz em si o custo de produção, que partilhará do preço do produto, na operação posterior.

Diante do exposto e nos termos do art. 100, incs. II e III/CTN, c/c arts. 155, II, §2º, I/CF; e arts. 12, I, e 13, I, da Lei Complementar 87/96, de rigor o acolhimento da presente impugnação, haja vista a

adoção de critério de formação da base de cálculo exigido pelo próprio Estado da Bahia, na consonância do quanto exigido pelo Estado de São Paulo, nas hipóteses em que o Estado da Bahia figura como Estado de Origem, diante da proibição do *venire contra factum proprium*.

Subsidiariamente e para se dizer o mínimo, de rigor ao menos que a impugnação seja parcialmente acolhida ---- *à luz da posição administrativa anterior, em sentido contrário ao que motivou a autuação do débito deste caso* ----, aplicando-se o quanto disposto no art. 100, par. ún./CTN, no sentido de que a observância daquilo que já estipulado pelo Fisco afasta aplicação de multa e de consectários legais: “*Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo*”.

A despeito do quanto exposto, aponta que em recente decisão proferida pela Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual – CONSEF, publicada em 01/11/2018, houve a total anulação da multa imposta no auto de Infração n.º 206891.3043/16-8, cuja matéria é idêntica à presente. Informa que segundo referido acórdão, fundamentado em parecer jurídico da Procuradoria Geral do Estado da Bahia, a Impugnante deve ser beneficiada com a anulação da multa aplicada, uma vez que se aplica ao caso, o artigo 100, incisos I e III do Código Tributário Nacional.

Aduz que este benefício decorre, justamente, do conflito de normas e interpretações entre o Estado de São Paulo e Bahia sobre o que ser incluído na base de cálculo do ICMS. Como apontado, por um lado temos o posicionamento do Estado de São Paulo por meio da Decisão Normativa CAT n.º 5, de 15/06/2005, expedida dentro do conceito de legislação tributária (CTN, artigos 96 e 100, inciso I), ao passo que o Estado da Bahia possui interpretação divergente, mudando de posicionamento conforme lhe beneficie. Com isso, certamente que não se poderia aplicar multa punitiva à Impugnante que apenas cumpriu com determinações exigidas pelo Estado de São Paulo, Estado de origem da operação autuada, sendo evidente que caso a Impugnante não calculasse a base de cálculo do imposto, com base no entendimento do Estado de origem, a Impugnante poderia sofrer autuações naquele Estado. Aduz que ratificando o posicionamento da PGE, o acórdão proferido nos autos do auto de Infração n.º 206891.3043/16-8, determinou a exclusão da multa punitiva imposta naqueles autos. Considera portanto, tratar-se no caso dos autos, de situação idêntica, de conflito entre normas tributárias de distintos estados, de rigor a aplicação do entendimento acima exarado pelo CONSEF, no sentido de total exclusão da multa punitiva, juros de mora e atualização monetária sobre o valor do auto de infração, nos termos do artigo 100, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Ainda sobre a penalidade aplicada, alegação acerca de seu enquadramento legal, como matéria de redução ou cancelamento da multa, demonstra, ainda, seu efetivo enquadramento em norma benéfica à redução da multa punitiva. Como apontado, diz que foi forçada pelo próprio Estado de São Paulo a praticar a sistemática de cálculo da base de cálculo para o recolhimento de ICMS e o seu consequente creditamento, sob pena de ser autuada no próprio Estado produtor, qual seja, o Estado de origem. Neste sentido, o próprio corpo do presente processo administrativo reconhece que agiu nos termos estabelecidos na legislação do Estado de São Paulo, não havendo, portanto, qualquer razão para se entender necessária a incidência de multa nos termos cobrados, conforme o quanto constante da própria legislação baiana, que, em seu § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/1996.

Diz ser exatamente o caso presente, em que não teve qualquer intenção em burlar qualquer norma do Fisco baiano, tendo agido, em total consonância com o quanto constante da Lei Complementar nº 87/96, bem como em obediência ao quanto disposto pela legislação paulista. Do contrário, seria autuada pelo próprio Estado de São Paulo.

Ademais, esclarece, que além de não ter agido com fraude, dolo ou simulação, o que, por si só já desconfigura a incidência de multa nos patamares cobrados pelo Fisco baiano, a Química Amparo, por meio da operação realizada, também não se furtou ao recolhimento do próprio

ICMS, o que demonstra a própria atuação fiscal, ao ser multada com base na hipótese prevista no inciso VII, do art. 42, da Lei nº 7.014/96.

Neste caso, diz que não há que se falar em incidência de multa, sobretudo, nos patamares cobrados, devendo-se considerar, para tanto, que foram plenamente cumpridos os requisitos constantes do § 7º, do art. 42, da Lei nº 7.014/1996, uma vez que o próprio agente fiscal capitulou a infração como sendo aquela em que não houve descumprimento de obrigação principal ou mesmo pagamento do imposto devido, tornando-se, necessário o cancelamento total da multa imposta no presente caso. E ainda que assim não fosse, frisa que a multa aplicada mostra-se absolutamente desproporcional, até mesmo porque não houve qualquer dolo, de sua parte, no tocante à operação realizada, quanto à suposta infração descrita pelo Agente Fiscal.

Requer o provimento da Impugnação, mantendo-se os créditos efetivados; ou, subsidiariamente, para o afastamento da multa, ou sua adequação em atenção ao princípio da proporcionalidade; se necessário (*haja vista que a adoção correta de premissas jurídicas permite reconhecer seu direito ao creditamento*), requer seja determinada, a conversão do julgamento em diligência.

Por fim, requer que todas as intimações sejam exclusivamente realizadas em nome dos advogados José Manoel de Arruda Alvim Netto, advogado inscrito na OAB/SP nº 12.363; e Eduardo Pellegrini de Arruda Alvim, advogado inscrito na OAB/SP nº 118.685, ambos com endereço na Rua Atlântica, nº 516, Jardim América, São Paulo – CEP 01440-902, e, endereço eletrônico em *publicacoes@arrudaalvim.com.br*, sob pena de nulidade.

A equipe de Autuantes presta informação fiscal fls.113/148. Afirma que o objetivo desta é procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS na hipótese de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação, de modo que, didaticamente, se compreenda os lindes da controvérsia ora instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal.

Para uma construção lógica sobre a questão objeto deste Processo Administrativo Fiscal - PAF, diz ser imprescindível analisar as diversas nuances que envolve essa matéria, a começar pelo veículo normativo que o legislador deve utilizar para se encontrar ou apurar o valor monetário objeto de tributação nessas situações. Reproduz os dispositivos legais que sustentam a autuação fiscal.

Afirma que o art. 146, III, “a” impõe o emprego de idêntico veículo normativo quando da definição de bases de cálculo para os impostos de um modo geral. Neste esteio legal, em obediência, portanto, ao contido na Carta Magna, a Lei Complementar nº 87/96, no art. 13, § 4º, II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Aduz que do texto positivado ora exposto, pode-se concluir, que a Lei Complementar listou (fixou) os elementos de composição do valor tributável para efeito do ICMS, ou seja, definiu e elegeu os elementos de custos de produção que devem ser somados para se encontrar a base de cálculo do ICMS nessas operações.

Cita a legislação do Estado da Bahia, dizendo que tanto na Lei instituidora do ICMS de nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, quanto no Regulamento do ICMS Baiano (art. 56, inciso V, letra “b”) traz essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/86. Comenta o acerto dos legisladores estaduais, que assim atuaram, em face da clareza da norma esculpida no inciso II, do parágrafo 4º, do artigo 13 da LC 87/96.

Quanto aos seus impactos, registra que as empresas que transacionam em mais de um Estado não podem olvidar do alcance da regra prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, para não destacar ICMS a mais (quando da emissão das notas fiscais de transferências interestaduais) e recolher aos cofres do Estado de origem valor maior que o devido. Pois no conjunto das operações entre os mesmos

titulares e em decorrência do princípio constitucional da não-cumulatividade, o contribuinte sempre pagará o mesmo valor de imposto.

Comenta que a importância deste fato deve ser sublinhada porque, se incorrer em erro, ou seja, se pagar imposto a menos para qualquer ente tributante, possíveis implicações financeiras poderão ocorrer, haja vista que o Fisco tenderá a utilizar os meios ao seu alcance para ter de volta o que lhe pertence.

Reproduz a acusação fiscal. Diz constar do próprio corpo do Auto de infração sob comento, informações sobre o presente trabalho que tem amparo nas decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ), do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia (CONSEF) e na Lei Complementar 87/96 (art. 13, § 4, II), que, no caso deste Auto de Infração, diz respeito à verificação da Base de Cálculo (Custo da Mercadoria Produzida) nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados (em outras unidades da Federação) que foram fabricados exclusivamente pela empresa, através dos estabelecimentos remetentes, e transferidos para a filial localizada neste Estado.

Cita a Constituição Federal e a Lei Complementar 87/96, afirmando que do texto positivado pode-se concluir, sem resquício de dúvidas, que a lei complementar listou (fixou) os elementos de composição do valor tributável para efeito do ICMS, ou seja, definiu e elegeu os elementos de custos de produção que devem ser somados para se encontrar a base de cálculo do ICMS nessas operações.

Afirma que o texto normativo inserto na Lei Complementar, não escapa a qualquer tipo de intelecção ampliativa, a legislação do Estado da Bahia, por exemplo, tanto na Lei instituidora do ICMS de nº. 7.014/96 no seu art. 17, § 7º, II, quanto no Regulamento do ICMS Baiano (art. 56, inciso V, letra “b”) traz essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/86.

Registra que as empresas que transacionam em mais de um Estado não podem olvidar da compreensão do real sentido e alcance da regra prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, para não destacar ICMS a mais (quando da emissão das notas fiscais de transferências interestaduais) e recolher aos cofres do Estado de origem valor maior que o devido, pois, no conjunto das operações entre os mesmos titulares e em decorrência do princípio constitucional da não-cumulatividade, o contribuinte sempre pagará o mesmo valor de imposto.

A importância deste fato deve ser sublinhada pelo simples fato de que, se incorrer em erro, ou seja, se pagar imposto a menos para qualquer ente tributante, possíveis implicações financeiras poderão ocorrer, haja vista que o Fisco tenderá a utilizar os meios ao seu alcance para ter de volta o que lhe pertence. Nesta senda, busca-se examinar, em outro contexto, qual é a correta partilha do ICMS entre os entes tributantes (Estados e Distrito Federal), nas operações de transferências interestaduais de produtos industrializados.

Reproduz os termos transcrito na descrição dos fatos do auto de infração. Explica que os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF, acaso existente), energia, combustível etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando o subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

Registra que, em nenhum momento, foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal.

O Autuado argui a nulidade sob alegação de cerceamento ao direito de defesa em virtude de que a infração não foi devidamente capitulada pelos Autuantes e de que não houve explicação sobre os critérios adotados para a exclusão de rubricas da composição da base de cálculo.

Explica que falece razão à defendente, pois o auto de infração é composto de três folhas, onde, nitidamente, está descrito, com riqueza de detalhes, a infração cometida e os procedimentos adotados na auditoria fiscal-contábil.

No mérito, informa que como está registrado no próprio corpo do auto de infração sob comento, a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, que o fez tanto em meio físico (fls. indicadas no índice), quanto em meio eletrônico, onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção, por código de produto.

Assim sendo, em consonância com a mencionada LC 87/96 e com os julgados citados, em especial a decisão do STJ, foi considerado, para a definição da correta base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, o somatório de matéria prima, acondicionamento, material secundário e mão de obra (rubricas estas listadas nos demonstrativos e no corpo do auto de infração sob apreciação).

No entanto, diz que a autuada alega que teria o direito de formar a base de cálculo para as operações de transferências de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação com a utilização da legislação do Estado de São Paulo, com a inclusão, portanto, de todos os elementos de custo de produção, pois os mesmos são imprescindíveis para se chegar ao produto final. Ainda, assevera que a decisão normativa CAT 05/2005 de São Paulo reforça o entendimento da autuada.

Sobre a matéria frisa que a autuada tem que obedecer, em primeiro lugar, ao que está prescrito expressamente na nossa Constituição Federal e, ato contínuo, ao que prevê a Lei Complementar do ICMS, na forma do art. 155, § 2º, XII, “i”, combinado com o art. 146, III, “a”, ambos da CF/88, que reproduz. Já a Lei Complementar no 87/96, em seu art. 13, § 4º, II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao “custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”.

Assim sendo, diz que na realização desta auditoria, foi utilizado como parâmetro para a definição da base de cálculo o somatório dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Conclui que o comando contido no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo (além dos elencados acima).

Dessa forma, afirmam que os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando o subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

Explicam que, tomando como pressuposto válido o fato de que a lei complementar 87/96 fixou ou elegeu taxativamente, literalmente, os elementos de custo de produção (matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento), que, somados, formarão a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados, resta-nos, nesta oportunidade, colher o que existe na doutrina e nas normas gerais de Direito Tributário (em especial nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional), com o fito de construir a melhor exegese quanto ao conceito desses elementos de custo de produção.

Em suma, afirma que o instituto de direito privado/direito empresarial/contabilidade é “importado” pelo direito tributário, com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações. A compra e venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente etc. 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”. Posto isso, acrescenta Luciano Amaro, inexistindo modificação do instituto de direito privado/direito empresarial/contabilidade pela lei tributária, ele ingressa, pois, no campo fiscal com a mesma vestimenta que possuía no território de origem.

Nessa linha de pensamento, afirma ser natural e lógico, em surgindo controvérsias e dúvidas, buscar a solução nas normas tributárias. Havendo silêncio destas, como ocorre no presente caso (LC 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.

Diz que numa outra situação, não pode o legislador, para o caso abordado neste trabalho, dizer, de forma diferente do que está previsto no direito privado/direito empresarial/contabilidade, o que seja matéria-prima, mão-de-obra; material secundário e acondicionamento, haja vista que a Lei Complementar 87/96, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu, fixou os elementos de custo de produção que deverão compor ou formar a Base de cálculo, mas não conceituou o que seria cada um deles, isto é, o que se entende por matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento. Para tanto, o correto é recorrer às normas da Ciência Contábil, da Contabilidade ou de outros institutos de Direito Privado.

Discorre sobre trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, que define os quatro elementos de custo de produção ou as rubricas listadas na Lei Complementar nº 87/96 (art. 13, §4º, II), de forma bem simples e esclarecedora.

Analisa cada um dos componentes do custo no processo industrial. Com o objetivo de melhor contextualizar a questão sob exame e para uma melhor visualização dos elementos de custo de produção de uma empresa industrial, recorre ao magistério do ilustre mestre Leone (2006), onde pode ser verificada a classificação dos diversos elementos de custo, com o subsequente agrupamento dos mesmos, cujos excertos, reproduz.

Frisa que os elementos de custo formadores da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 estão claramente identificados nesta planilha: 1) matéria-prima (materiais de produção principais); 2) materiais secundários (materiais de produção suplementares ou secundários); 3) Acondicionamento (material de embalagem); e 4) Mão-de-obra (direta e indireta).

Sustenta que estes seriam sem sombra de dúvidas os quatro elementos de custo de produção que, somados os seus valores, formaria a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência de produtos industrializados. Os demais componentes do custo de produção ficariam excluídos dessa base de cálculo por imposição taxativa da Lei Complementar 87/96.

Sobre o tema reproduz publicação no Diário Oficial da União (D.O.U.), o Segundo Conselho de Contribuintes da Secretaria da Receita Federal do Brasil editou várias súmulas, dentre as quais destaca a de nº 12, determina que não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidas em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.

Diz que corrobora com este entendimento o Prof. Creso Cotrim (*Ob. cit.*), ao ratificar que a legislação define custo para transferência com os elementos que já conhecemos (art. 13, §4º, II da LC 87/96) e a inclusão da energia elétrica na composição da base de cálculo do ICMS só será possível se houver alteração na legislação vigente. Enfatiza que o STJ, em vários julgados, reafirmou essa orientação e firmou jurisprudência no sentido de que a energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumo, matéria-prima, nem produto intermediário, pois não se incorpora nem é consumida em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de “bens de uso e consumo” (AgRg no RE 731885 – PR – Rel. Ministro Luiz Fux, DJ de 20/03/2006; RESP 518656-RS – Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 31/05/2004; AgRg no AG 623105-RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21.03.2005; AgRg no RE 826689-RJ – Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 22/06/2006).

Assevera que energia elétrica (e outras formas de energia), lubrificantes e combustíveis também não se enquadram nos conceitos de produtos intermediários, nem de materiais secundários, tampouco no de matéria-prima.

Comenta que, após uma leitura mais acurada do disposto acima, que os “materiais de produção principais” são as “matérias-primas” e os “materiais de produção não-principais” são os próprios “materiais secundários”. Ambos, matéria-prima e material secundário, são materiais diretos. Fazem parte, diretamente, do processo produtivo e se incorporam na mercadoria produzida. O

mesmo poderia dizer para o material de embalagem ou acondicionamento, pois a mercadoria produzida não se apresenta para o mercado consumidor sem estar devidamente acondicionada ou sem a respectiva embalagem. Percebe-se, pois, que energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação, frete (despesas de vendas) etc., segundo a clássica e a atual lição da Ciência Contábil, não podem ser inseridos nos elementos de custos mencionados no § 4º, II, do art. 13 da LC 87/96.

Assevera que várias concepções teóricas existentes sobre o tema, como destacado, levam-nos ao mesmo ponto comum: que energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação etc. não são enquadráveis pela Ciência Contábil nos elementos de custo denominados de matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento. Em outras palavras: a vontade do Parlamento, ao aprovar esse regramento, foi no sentido de limitar, reduzir a formação da base de cálculo do ICMS nas transferências de produtos industrializados (ou mercadorias produzidas) para filiais localizadas em diferentes unidades da Federação, na forma do art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96, definindo, taxativamente, literalmente, a parte que seria cabível a cada ente público da Federação.

Destaca impropriedades que entende contidas na legislação do estado de Minas Gerais, art. 43, § 2º, incisos I a IV do Regulamento do ICMS. Ressalta as impropriedades contidas na legislação mencionada pela Autuada, referente ao Estado de São Paulo, Decisão Normativa CAT-5 de 15/06/2005.

Aponta autos de infração de idêntica natureza lavrados contra o Autuado e julgados pelo CONSEF, como Acórdão CJF-0249-11/14, JJF 0093-01/15, JJF 0229-03/15, JJF071-04/17. Cita posicionamentos do STJ. Cita e anexa o Parecer Jurídico da PGE nº 2011/405993-0.

Sobre a Instrução Normativa 52/2013, frisa que por tratar-se de norma esclarecedora, interpretativa e também por ser norma a instituir novos critérios de apuração procedimental pode ser interpretativa.

Sobre o pedido de dispensa da multa aplicada diz que cabe ao CONSEF analisar se, ao editar a Instrução Normativa 52/2013 transcrita no corpo do Auto de Infração, não estaria a empresa amparada pela aplicação da regra do CTN que prevê a não aplicação de penalidade à infração nos casos de se tratar de lei interpretativa. Nesse sentido, cita e reproduz o disposto nos artigos 100, 106, inciso I, e 96, todos do CTN, que nos levaram a esse entendimento.

Isto posto, afirma ser de conhecimento de todos, que as Portarias, em algumas situações, e as Instruções Normativas são normas complementares ao Decreto. Da mesma forma, como a referida I.N. esclarece a matéria disciplinada, deixou claro se tratar de norma expressamente interpretativa, assim como diz respeito a uma norma procedimental que tem previsão de ser editada por meio de legislação, de acordo com o art. 144 do CTN. Afirma que a Impugnante tem o direito do benefício da dispensa da penalidade pelo cometimento da infração constante deste Processo.

Como demonstrado e comprovado apresenta entendimento do acerto do presente Processo Administrativo Fiscal, e solicita aos Julgadores para concluírem pela Procedência Total deste Auto de Infração.

VOTO

O defendente alegou que o Auto de Infração padece de vícios por afirmações genéricas, ou seja, apenas com o apontamento amplo de que a autuada havia se equivocado quanto à base de cálculo, sem a correta descrição dos fatos, e, por via de consequência, embora na capitulação da suposta infração tenha sido informado o referido artigo do RICMS/BA tido como violado, entende que não houve qualquer tipo de especificação exata sobre a infração supostamente cometida pela Impugnante, uma vez que a capitulação apresentada a título de infração, não é capaz de detalhar, ao certo, o que de fato acarretou a autuação fiscal descrita nos presentes autos.

Analisando os elementos que fazem parte deste processo, observo que esta alegação contraria os fatos presentes na peça fiscal ora discutida. Conforme se verifica, no próprio corpo do auto de infração, encontra-se a descrição detalhada dos motivos que resultaram em sua lavratura, inexistindo dessa forma, a alegada falta de motivação.

Essa preliminar de nulidade não merece prosperar, uma vez que a descrição dos fatos, o enquadramento legal e os demonstrativos que acompanham o Auto de Infração permitem o conhecimento da acusação imputada e do débito tributário lançado, possibilitando, assim, a pleno exercício do direito de defesa. O fato descrito no Auto de Infração está materialmente comprovado no demonstrativo e CD acostados às fls. 08 a 17, onde o custo de produção da mercadoria foi confrontado com o valor da base de cálculo da transferência interestadual consignado em cada nota fiscal listada na autuação. Esse demonstrativo deixa claro que o defendente recebeu mercadoria em transferência com base de cálculo superior à fixada no art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96, tendo se apropriado do crédito fiscal destacado nas notas fiscais.

Constato que a sua composição, processamento e formalização se encontram em total consonância com o RICMS/2012, com a Lei nº 7.014/96 e com o RPAF-BA. Ou seja, o lançamento tributário contém todos os pressupostos materiais e essenciais, pois, a sua lavratura obedeceu ao disposto no art. 39 do RPAF/99.

Saliento que pela descrição da infração e conforme argumentos utilizados em sua defesa, depreende-se, claramente, que o defendente compreendeu e identificou do que está sendo acusado, incorrendo quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99, capaz de inquirar de nulidade o lançamento de ofício.

Sobre o pedido de realização de diligência fiscal, observo que a necessidade da sua realização não se encontra devidamente demonstrada nos autos, conforme prevê o artigo 145 do RPAF/99. Com fulcro no artigo 147, inciso II, alínea “a” do RPAF/99, indefiro a solicitação de diligência fiscal, pois a prova do fato não depende de conhecimento técnico especializado e os elementos existentes nos autos, são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores.

No mérito, conforme a descrição dos fatos, o autuado foi acusado de utilização indevida de créditos fiscais de ICMS, atinentes a operações de transferências interestaduais de produtos industrializados, realizadas entre estabelecimentos de uma mesma empresa, efetuadas com a utilização de base de cálculo, fixada na Unidade Federada de origem, em valor superior ao estabelecido na Lei Complementar nº 87/96. Observo que os demonstrativos acostados ao processo provam que os Autuantes apenas consideraram os custos previstos no art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96, quais sejam: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Após extrair esses valores de planilhas apresentadas à fiscalização pelo próprio defendente, os auditores incluíram o valor do ICMS e, em seguida, efetuaram o confronto do montante apurado com o valor consignado nas notas fiscais de transferências para a Bahia. Desse confronto, ficou evidenciado que o valor empregado nas transferências listadas na autuação, era superior ao previsto no art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96, e, em consequência, acertadamente, foi glosada a parcela que excedia ao previsto nesse dispositivo da referida Lei Complementar, bem como, ficou demonstrada a correta apuração da base de cálculo do imposto lançado.

Os argumentos defensivos pertinentes à previsão legal para a glosa de créditos não merecem acolhimento, pois o direito à apropriação de crédito fiscal possui limites previstos em lei. No caso em tela, a Lei Complementar nº 87/96, no seu art. 13, § 4º, II, estabelece qual o valor da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa, e, em consequência, do crédito a ser utilizado pelo estabelecimento destinatário.

Dessa forma, o valor do crédito fiscal utilizado a maior deve ser glosado, visto que a legislação posta, que só admite a apropriação do crédito fiscal em valor corretamente calculado. No caso em tela, o imposto glosado foi apenas o que excedeu ao previsto na legislação.

Não vislumbro qualquer violação ao princípio da não-cumulatividade no presente lançamento tributário, já que o direito ao crédito fiscal foi respeitado, dentro da limitação imposta pela LC nº 87/96. Apesar da abalizada argumentação trazida pelo defendente, não cabe a este órgão julgador administrativo, conforme disposto no art. 167, inc. I do RPAF/99, apreciar questão da constitucionalidade dessa limitação legal.

O defendente alegou que as parcelas excluídas do custo dos produtos transferidos, estavam ligadas diretamente ao seu processo produtivo, e, portanto, eram classificadas como insumos. Disse que o seu procedimento estava de acordo com a legislação do Estado de origem.

Não acolho essas alegações, pois, independentemente de serem ou não os custos glosados classificados como insumos, a exigência fiscal está baseada em determinação contida no artigo 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96, e no artigo 17, § 8º, II da Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, as quais só admitem os custos referentes à “matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”.

Quanto às disposições contidas na Decisão Normativa CAT-5, de 15/06/05, emitida pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, saliento que essa Decisão não se aplica ao Estado da Bahia e não possui o condão de modificar o que está expresso na LC Nº 87/96 e na Lei nº 7.014/96.

Apesar da bem elaborada argumentação pertinente à aplicação ao caso em tela, do previsto no artigo 2º do Decreto-Lei nº 834/69, não há como se acolher essa tese defensiva de que esse referido Decreto-Lei tenha sido recepcionado pela Constituição de 1988, uma vez que não há compatibilidade desta, com aquele Decreto. Dessa forma, entendo que o disposto no citado artigo do Decreto-Lei nº 834/69, foi derogado com a promulgação da Constituição Federal de 1988.

A alegada boa-fé do defendente, também não é capaz de elidir a acusação e nem de reduzir a multa, pois, nos termos do artigo 136 do CTN, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente.

Comungando com o entendimento externado pelos Autuantes, e com reiteradas decisões deste CONSEF, considero que a interpretação desses dispositivos legais (art. 13, § 4º, II da LC 87/96 e art. 17, § 8º, II da Lei Estadual 7.014/96), deve ser feita de forma mais restritiva, ou literal.

O conceito de custo de produção, no ICMS, portanto, deve estar alinhado a uma interpretação teleológica que demonstra a sua vinculação a razões de política tributária, conforme foi ressaltado na Decisão exarada pelo Supremo Tribunal Federal, no RE 79452/RS.

Quanto à multa indicada na autuação, no percentual de 60%, não há reparo a fazer na autuação, pois a pena indicada no Auto de Infração é a prevista na alínea “a”, do inciso II, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, para a irregularidade que foi apurada, não cabendo a este Órgão Julgador administrativo, apreciar aspectos referentes à constitucionalidade da legislação tributária estadual, conforme disposto no inciso I, do artigo 167 do RPAF/99. Ademais, a multa poderá ter o seu percentual reduzido, a depender da data do pagamento do Auto de Infração, nos termos dos artigos 45 e 45-A, da Lei nº 7.014/96.

Como já comentado anteriormente, não obstante os respeitáveis argumentos defensivos referentes à possibilidade de análise de matéria constitucional na esfera administrativa, não há, por força do expressamente disposto no artigo 167, inciso I do RPAF/99, como este colegiado apreciar aspectos da constitucionalidade da legislação tributária estadual.

Entendo que não se pode dizer que a apuração dos custos efetuada pela empresa esteja incorreta, do ponto de vista da ciência contábil. Entretanto, no caso em exame, para fins de fixação da tributação na origem e no destino das mercadorias, a legislação estabelece uma base de cálculo própria, albergando tão-somente os componentes previstos no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, ou seja, a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, devendo-se calcular o imposto sobre estas parcelas nas operações interestaduais, relativas a transferências entre estabelecimentos da mesma empresa.

Constatado que a exigência fiscal consubstanciada no presente Auto de Infração, está lastreada nos dispositivos legais citados neste voto, encontrando-se em consonância com os princípios constitucionais, inclusive em relação à não-cumulatividade do ICMS. Assim, concluiu pela subsistência da autuação, tendo em vista que foi apurado que o estabelecimento remetente proporcionou ao destinatário (autuado) um crédito fiscal a ser utilizado, maior do que o previsto na legislação, o que constitui um crédito fiscal indevido de acordo com o estabelecido no § 7º, do art. 309 do RICMS/2012.

O impugnante pediu para que todas as intimações sejam exclusivamente realizadas, em nome dos advogados José Manoel de Arruda Alvim Netto, advogado inscrito na OAB/SP nº 12.363; e Eduardo Pellegrini de Arruda Alvim, advogado inscrito na OAB/SP nº 118.685, ambos com endereço na Rua Atlântica, nº 516, Jardim América, São Paulo – CEP 01440-902, e, endereço eletrônico em publicacoes@arrudaalvim.com.br, sob pena de nulidade. Saliento que, embora não seja obrigatória a comunicação de intimações e decisões ao advogado da empresa, mas sim à parte envolvida na lide, no endereço constante do seu cadastro junto ao Estado, nada obsta de que seu pleito seja atendido pelo setor competente deste CONSEF, enviando as intimações sobre o presente processo no endereço indicado.

Face ao exposto, entendo que o autuado não trouxe aos autos, qualquer fato ou prova que tivesse o condão de descaracterizar o presente lançamento de ofício.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0067/18-0**, lavrado contra **QUÍMICA AMPARO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.261.484,12**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de maio de 2019.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVEA - JULGADOR