

PROCESSO	- A. I. N° 206891.0028/08-7
RECORRENTE	- ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A. (CIMENTO NASSAU)
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF n° 0345-04/08
ORIGEM	- IFEP COMÉRCIO
INTERNET	- 15/05/2009

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0085-12/09

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA. Para fim de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação tributária em vigor: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração caracterizada. Não comprovadas as inconsistências alegadas na defesa. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 4ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para cobrar ICMS, no valor de R\$258.111,97, em virtude de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais, com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à estabelecida na Lei Complementar nº 87/96.

O autuado apresentou defesa e, preliminarmente, suscitou a nulidade do lançamento alegando que a ação fiscal foi desenvolvida por autoridade incompetente e que havia ausência de materialidade da infração. No mérito, contestou o critério de apuração do imposto adotado pela fiscalização afirmando que o demonstrativo elaborado para fundamentar o lançamento não atendia aos preceitos legais, uma vez que não foi identificado o custo composto por matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, nos termos do art. 13, § 4º, inc. II, da LC 87/96. Sustentou também o caráter confiscatório da multa aplicada. Fez transcrições de doutrina e jurisprudência. Prestada informação fiscal pelos autuantes foi o processo distribuído para a 4ª Junta de Julgamento que ao decidir a lide exarou o voto pela procedência da autuação, conforme fundamentação a seguir transcrita:

*“(...) O autuado suscitou a nulidade do Auto de Infração, sob argumentos de incompetência da autoridade lançadora e cometimento de erros no tocante à matéria tributável, bem como pela negação de direito assegurado na Constituição Federal.*

*Com relação ao primeiro argumento, de que a fiscalização exerceu procedimento de fiscalização em outro estado, extrapolou seu espaço territorial, verifico que o estabelecimento autuado localizado no Estado da Bahia comercializa mercadorias produzidas no Estado de Sergipe no seu estabelecimento matriz. Para aferir se base de cálculo das operações de transferências realizadas entre os estabelecimentos do mesmo titular encontravam-se em conformidade com o estabelecido em Lei Complementar, a fiscalização requisitou e fez uso de dados contidos na contabilidade do estabelecimento matriz localizado no Estado de Sergipe. Como a aplicação da Lei Complementar é extensiva a todos os estabelecimentos localizados no território nacional, entendo que o procedimento fiscal é legal, não configurando qualquer excesso de territorialidade.*

*Da mesma forma não pode ser acatada a nulidade pretendida sob argumento de ausência de materialidade, entendida como evento ocorrido fora do espaço territorial (âmbito de validade). Sobretudo, porque os Auditores Fiscais do Estado da Bahia não foram fiscalizar a regularidade do imposto devido ao Estado de Sergipe, porque para isto, de fato, não têm competência. Os prepostos fiscais foram designados para verificar a formação da base de cálculo que serviu às transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, situado o fabricante remetente no Estado de Sergipe e o destinatário no Estado da Bahia.*

*A ação fiscal foi empreendida com base nas normas do Estado da Bahia, que encontra o seu fundamento de validade na própria Constituição Federal (art. 155, § 2º, XII, “i” e 146, III, “a”) que estabeleceu poder aos Estados-membros para legislar privativamente sobre os tributos cuja competência lhes foi atribuída, além do disposto no art. 146, III, “a” do mesmo diploma legal, ao determinar que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais, em relação aos fatos geradores, base de cálculo e contribuinte. Na situação presente, verificou-se a aplicação das disposições previstas no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar (LC) 87/96, cujas regras são aplicáveis em todo território nacional, o que confere legitimidade à ação fiscal.*

*Com relação a aplicação de multa desproporcional com caráter de confisco. A alegação de que a proporção da multa aplicada evidencia caráter de confisco, vedada em conformidade com o art. 150, VI CF 88, não pode ser acatada, uma vez que a multa indicada no presente Auto de Infração é legal, com previsão na Lei nº 7.014/96, em seu artigo 42. Não acolho também o questionamento da redução da multa para 2% (dois por cento), previsto na Lei nº 9.298/96, que alterou a Lei nº 8.078/90 (Código de Defesa do Consumidor), porquanto tais normas versam sobre obrigações na seara do direito privado, diferente das questões tributárias, tratadas no âmbito de Direito Público. Além disso, não se inclui na competência deste órgão julgador declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual (art. 167, I, RPAF BA) ou apreciação de pedido de cancelamento ou redução de multa decorrente de obrigação principal, competência exclusiva da Câmara Superior deste CONSEF, a teor do art. 159, RPAF/BA. No entanto, conforme indicado no Anexo do Demonstrativo do Débito (fl. 06), se, atendida as condições estabelecidas no art. 45-A da Lei nº 7.014/96, a multa aplicada poderá ter redução de até 100%.*

*No caso em comento, a ação do Fisco foi dirigida à glosa de determinados valores que compuseram a base de cálculo e que foram utilizados ao arreio da legislação que rege o ICMS e que, portanto, não podem ser apropriados a título de crédito. Assim, tal questão foi abordada pelo autuado como em ofensa ao princípio da não cumulatividade e será apreciada mais adiante por se tratar de mérito.*

*Superadas as preliminares invocadas, passamos as discussões de mérito.*

*O Auto de Infração exige ICMS relativo à utilização indevida de crédito fiscal decorrente de operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar.*

*Alega, de início, o autuado em suas razões defensivas que houve equívocos da fiscalização ao não excluir no valor de cada nota, os valores de frete e do próprio ICMS para identificar o valor do custo da mercadoria produzida, e que o custo apurado através das demonstrações financeiras, não corresponde ao custo parcial, engloba outros componentes como exaustão, depreciação, amortização. Tais alegações são rechaçadas tendo em vista o que segue:*

- 1) *O demonstrativo juntado à fl. 28, consolida valores relativos à matéria-prima, material secundário, embalagens (acondicionamento), extraídos do livro Razão (fls. 48/52), e valor da mão-de-obra (custo de pessoal e encargos sociais) informado na DIPJ (fls. 54/61);*
- 2) *Após a apuração do custo de produção unitário, foi confrontado com a base de cálculo consignada em cada nota fiscal de transferência (fls. 13/25), determinando a diferença entre o valor previsto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 e o que foi consignado a maior, de acordo com o demonstrativo ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, aplicando a alíquota interestadual prevista na legislação sobre a diferença apurada, para calcular o valor do crédito utilizado a mais que o que seria de direito.*

*Assim, em contrário ao que foi afirmado pelo autuado, o custo apurado pela fiscalização não engloba outros componentes (exaustão, depreciação, amortização, frete), mas sim, limitado aos itens previstos na lei (matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra).*

*Da mesma forma, os insumos também foram considerados, inicialmente, sem inclusão do ICMS; na apuração do imposto foi, nesse momento, sim, incluído o valor do ICMS à alíquota de origem, conforme consta nos demonstrativos às fls. 13 a 26.*

*Ressalto que o levantamento fiscal baseou-se em documentos e declarações econômico-fiscais fornecidos pelo próprio estabelecimento da empresa e, na defesa, não foram indicados erros ou inconsistências nos cálculo, apenas alegações de forma genérica que foram incluídos valores indevidos. Conforme disposto nos arts. 123 e*

142 do RPAF/BA (Dec. 7.629/99) e assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do lançamento, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações.

Também não foram juntadas aos autos quaisquer provas de que no custo médio de produção apurado pela fiscalização por unidade de saco de cimento, estivesse inclusa parcela de frete, e em se tratando de provar fato controverso que o contribuinte dispõe, tendo recebido os demonstrativos elaborados pela fiscalização junto com o Auto de Infração, lhe cabia carrear ao processo, provas capazes de elidir a acusação. Não o fez porque é verdade a assertiva fiscal.

Quanto ao argumento de que o demonstrativo de custo elaborado pela fiscalização, não atende aos requisitos legais, por não ter identificado o custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não pode ser acatado, tendo em vista que, conforme apreciado anteriormente, a fiscalização na apuração do custo ateve-se apenas a estes elementos de custo registrado na contabilidade do estabelecimento remetente, em conformidade com o disposto no art. 13, § 4º, II da LC 87/96. Como o próprio titular registrou na sua contabilidade os valores dos custos, cabe a ele indicar possíveis inconsistências no levantamento fiscal, ou apresentar a planilha de custo de produção para demonstrar os valores reais.

Cita ainda em reforço a seu posicionamento, a Decisão contida no Acórdão JJF 0452/01-03 (fl. 149/150), que julgou improcedente uma situação anterior semelhante contra o mesmo contribuinte, com relação à utilização de outros custos na base de cálculo das transferências. Melhor sorte não pode ter o autuado, uma vez que aquela Decisão foi reformada pela Segunda Câmara, após a realização de diligência saneadora, Acórdão CJF 234/12-04 de 13/12/04 (fl. 234).

A discussão, no presente Auto de Infração está centrada na base de cálculo a ser corretamente utilizada nas transferências das mercadorias relacionadas nos demonstrativos de fls. 13/26.

A base imponível constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário por conter a dimensão da obrigação quantificando o objeto da imposição fiscal. Relativamente às operações com mercadorias aplicam-se as regras da Lei Complementar 87/96 que, em comando da própria Constituição Federal diz caber à lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais definindo os fatos geradores e contribuintes (art. 155, § 2º, XII, "i" e art. 146, III, "a").

Art. 146. Cabe à lei complementar:

...

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.

Assim sendo, ao contrário do que concluiu antes o contribuinte, regras para o estabelecimento da base de cálculo do ICMS, deve ser buscada a partir do texto constitucional. Este remete para a Lei Complementar, que traçará linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência a unidade e coerência do ordenamento jurídico nacional. A base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96 (texto reproduzido no Estado da Bahia no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96).

Art. 13 – A base de cálculo do imposto é:

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

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

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

Assim, nas operações interestaduais de transferências, sendo a definição da base de cálculo matéria reservada à Lei Complementar, não pode ser modificada por lei estadual, seja de Sergipe, seja de Minas Gerais ou da Bahia. Permitido fosse a cada Estado interpretar à LC 87/96, de acordo com os seus interesses, importaria em grande insegurança jurídica e com prejuízos ao pacto federativo.

*Isto posto, a matéria em questão, operação de transferência de mercadorias produzidas em um Estado e remetido para estabelecimento localizado em outro Estado, ainda que pertencendo ao mesmo titular, deve ser tratada necessariamente da forma prevista na Lei Complementar.*

*Logo, ao constituir base de cálculo de forma não prevista na mencionada LC respaldada, como sabemos, na Constituição Federal, o autuado assume o risco e a responsabilidade pela exigência do crédito tributário, além de suportar o consequente ônus financeiro. Ainda que tenha agido em cumprimento à orientação dada pela própria administração do Estado de Sergipe, a obrigação tributária existente com o Estado da Bahia deve ser preservada.*

*Nesse norte, a saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do ICMS corresponderá a uma das três opções previstas no art. 13, § 4º, da Lei Complementar do ICMS.*

*No caso concreto, nas operações de transferências de mercadoria entre o Estabelecimento Fabricante remetente e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o custo da mercadoria produzida, e não o custo total, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, matéria secundária, mão-de-obra e acondicionamento, segundo disposto no inciso II da norma supracitada. Tal regra de tributação não pode ser desprezada em função da imposição de outros diplomas legislativo, caso isto se admita, estaria descaracterizada toda a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual.*

*Ainda mais porque nas operações de transferência de mercadoria, apesar da circulação física, não se observa um negócio jurídico mercantil, não existe transmissão de titularidade. Apesar da circulação física não há circulação jurídica, porque a operação não foi realizada entre duas pessoas distintas. Em outras palavras, não houve a mudança de proprietário ou de possuidor. Não ocorrendo, portanto, a mudança de titularidade.*

*No entanto, tais transferências, são consideradas fatos geradores de ICMS, tendo em vista opção exercida pelo legislador das normas gerais. Com acerto, sobretudo, quando a mercadoria é transferida para estabelecimento do próprio remetente, mas situado no território de outra pessoa política (Estado ou Distrito Federal), em função da atual regra matriz do ICMS cuja remessa traz reflexos tributários às pessoas envolvidas no processo de transferência tanto o estabelecimento de origem com também para o estabelecimento de destino.*

*A partir de então fácil é o entendimento: desconsiderada a circulação na transferência interestadual de mercadorias de um estabelecimento para o outro do mesmo titular, não haveria tributação e, nesse caso, o Estado de origem nada poderia arrecadar. Em sentido contrário tributando em excesso, fora do contexto alinhavado pela LC 87/97, o Estado de destino seria prejudicado, porque teria que suportar um crédito fiscal maior. É o que acontece no caso concreto e que se combate com a lavratura do presente Auto de Infração.*

*É sabido que o ICMS é um imposto sobre o consumo, o encargo dele decorrente é, a final, suportado, pelo consumidor final. Produtor, distribuidor e comerciante se resolvem mediante o sistema de crédito do imposto pago na etapa anterior (não cumulatividade). Mantido o entendimento do autuado, a lógica do ICMS estaria comprometida, uma vez que o Estado onde localizado está o consumidor final, tendo recebido transferência com valor a maior, deixaria de receber parcela do produto que lhe competia no sistema de repartição engendrado pelo ICMS.*

*Não bastasse, tal situação fere o pacto federativo que é princípio constitucional expresso (art. 18 e 60, § 4º, CF 88) - além do princípio da autonomia distrital - a não admitir que Estados e Distrito Federal se locupletem uns às custas dos outros.*

*Assim é que a Lei Complementar a sujeitar todas as pessoas políticas da Federação tem a função impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo do ICMS. Mesmo tendo a competência legislativa estadual, os Estados e Distrito Federal devem estrita obediência às regras gerais emanadas do texto complementar. Nessa política tributária é que o legislador procurou delimitar a base de cálculo nas operações de transferências, no caso em tela, relacionando itens de valores mais relevantes, tributados pelo ICMS (matéria-prima, material secundário e acondicionamento), além da mão-de-obra, objetivando promover uma justa partilha do imposto entre o Estado produtor e o Consumidor.*

*Insiste ainda o autuado que o lançamento de ofício está em contrariedade ao princípio da não cumulatividade. É cediço que o ICMS é não cumulativo, conforme mandamento constitucional, "compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal" (artigo 155, § 2º, I, da CF/88).*

*Não obstante a plena eficácia da norma constitucional a operacionalização do princípio em questão foi cometida ao legislador complementar (art. 155, § 2º, inciso, XII, "c"). Coube então à Lei Complementar 87/96 a definição do atual regime de compensação do imposto, com o intuito de dar cumprimento ao princípio da não-cumulatividade (art. 19/21, LC 87/97). Ou seja, o princípio operacionaliza-se por meio do abatimento, feito*

*pelo próprio contribuinte, entre débito e crédito na sua escrituração fiscal, de tal forma que o valor efetivamente recolhido aos cofres públicos resulte do encontro dos débitos pelas saídas, subtraído dos créditos das entradas previstas na lei.*

*Portanto, o princípio da não cumulatividade outorga ao sujeito passivo o direito subjetivo de pagar ICMS relativo à diferença apurada no encerramento do período, entre seus créditos e seus débitos, na forma “imposto contra imposto”. Isto é, o montante do ICMS cobrado nas operações anteriores relativas à aquisição de bens será compensado com o devido nas operações de saídas.*

*Alguns doutrinadores, ao invés de perceber no modelo não cumulativo um princípio, preferem tratar como uma técnica de compensação de impostos, justamente porque o princípio se efetiva através da técnica contábil do débito e crédito, além de não integrar a estrutura do ICMS, eis que sua aplicação ocorre posteriormente à configuração do débito tributário, o que também o afasta da noção de base de cálculo, tendo em vista que a compensação dos débitos com os créditos é elemento estranho à quantificação do tributo. Vale então salientar que a técnica da não cumulatividade, a rigor, ocorre em momento posterior à constituição do débito tributário. Acerca de tal questão o doutrinador José Eduardo Soares de Melo, na obra ICMS Teoria e Prática, 9ª. Edição, Ed Dialética, 2006, p. 235, consigna o seguinte: “(...) Trata-se, débito e crédito, de distintas categorias jurídicas, que desencadeiam relações jurídicas diferentes e independentes, nas quais credor e devedor se alternam”.*

*Ainda mais imperioso registrar que a constituição não autoriza que o ICMS seja onerado para o contribuinte de direito por conta do aludido princípio. Ao contrário, é garantido ao contribuinte nas vendas que promova, transferir ao adquirente o ônus do imposto que recolherá ao Estado, ao tempo em que se credita do imposto que suportou nas operações anteriores. Como, aliás, compreende o próprio autuado ao afirmar antes que “esse mesmo texto constitucional buscou desonerar o produto nas operações intermediárias, de modo que a carga tributária recaia sobre o consumidor final”.*

*No caso em tela, por se tratar de transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, o próprio princípio invocado pelo autuado que encontra efetividade na LC que, ao disciplinar o regime de compensação, fixa os elementos necessários à operacionalização do sistema de abatimentos, que não poderia, em absoluto, significar alteração de direitos nem a concessão de privilégios para quaisquer entes da mesma federação. Assim, é também a própria Lei Complementar 87/96 que estabelece os critérios como essa transferência ocorrerá, de sorte que não se amesquinhe toda a sistemática pensada para o ICMS, o que o fez através do art. 13, §4º, II da LC 87/96, reproduzido no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96 (ICMS BA).*

*A legislação do ICMS do Estado da Bahia trata a questão conforme os dispositivos a seguir mencionados:*

*Art. 93 § 5º Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado:*

*...*  
*II - quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou quando o imposto houver sido recolhido com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.*

*Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, qualquer que seja o regime de apuração ou de pagamento do imposto:*

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

*Desse modo verifica-se que a ação fiscal calcada nos dispositivos legais supracitados encontra-se em perfeita consonância com os preceitos da não-cumulatividade do ICMS, não tendo tal alegação força para elidir a exigência fiscal.*

*Saliento ainda, que conforme Decisão proferida pelo STJ no RE 707.635-RS/2004, a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à lei complementar. No presente caso, o disposto no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar (LC) 87/96 não pode ser modificado por lei estadual e muito menos por Decisões Normativas, tendo em vista que são regras hierarquicamente inferiores à mencionada LC. Caso se entenda ao contrário, cada Estado poderia interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, o que certamente geraria uma insegurança jurídica.*

*Enfatizo que este posicionamento (interpretação literal do art. 13, § 4º da LC 87/96), não é um posicionamento isolado, haja vista que conforme anteriormente apreciado, foi manifestado pelo STJ (RE 707.635-RS). Constatou que a restrição imposta pela LC 87/96, referente a matérias-primas, materiais secundários e de embalagem (acondicionamento), estende-se a outros dispositivos e diplomas legais, conforme ressaltado pelos autuantes (art. 2º da Port. 607/2006 da SUFRAMA; art. 3º do Dec. 6008/2006), bem como já foi manifestado em decisões*

*de segunda instância deste Conselho, a exemplo dos Acórdãos CJF 210-11/04; CJF 409-11/03, CJF 234/12-04 e CJF 340-11/06.*

*Entendo que o legislador ao estabelecer regra limitativa de componentes do custo de produção para estabelecer uma base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferências interestaduais, entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, quis promover uma partilha mais justa entre os Estados produtores e consumidores, tendo em vista que o consumidor final é que arca com o montante do ICMS pago em todas as operações de circulação, cujos valores pagos em determinadas fases, são compensados nas operações subsequentes.*

*Por tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento produtor situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, incluiu valores que não previstos na LC 87/96. Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a estabelecida no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior que o previsto na legislação no estabelecimento remetente e um crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido de acordo com o disposto no art. 93, § 5º, II c/c art. 97, VIII do RICMS/BA.*

No Recurso Voluntário o contribuinte reiterou os termos da sua defesa arguindo o que segue. Inicialmente fez um breve histórico dos fatos que deram causa a autuação até a Decisão de primeira instância, aduzindo que algumas questões relevantes para a elucidação da lide não foram enfrentadas na Decisão recorrida. Transcreveu o voto proferido pela 4ª JF.

Em seguida foi suscitada a nulidade do lançamento, ao argumento que o fisco baiano não detinha competência para fiscalizar as operações ocorridas foram do seu espaço territorial. Diz que o caso em tela trata de ICMS normal e, diferentemente da hipótese de substituição tributária, qualquer ação fiscal só poderia ter sido realizada por iniciativa do Estado de Sergipe, já que se algum tributo viesse a ser devido ao Estado da Bahia, necessariamente, implicaria recolhimento indevido ao Estado de Sergipe, passível, portanto, de restituição ou de ressarcimento.

Quanto à materialidade do lançamento, afirmou que a sua escrita contábil, composta pelo Diário, o Razão, o Balanço Patrimonial e as demais demonstrações financeiras informam o custo total das mercadorias produzidas, que compreende, além da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, outros custos tais como depreciação, exaustão, transporte, encargos financeiros, etc., os quais não integram o conceito de custo previsto no art. 13, § 4º, II, da LC Nº 87/96. Afirmou que a fiscalização considerou no levantamento fiscal o custo total das mercadorias produzidas e, por conseguinte, encontrou diferença de valores inexistentes, pois, para efeito de comparação dos custos, tomou como parâmetro os valores tributáveis declarados nas notas fiscais e, portanto, a base de cálculo utilizada pela fiscalização estava equivocada, já que contemplava as despesas de frete e o próprio ICMS. Todavia, destacou que por imperativo legal a base de cálculo é o custo da mercadoria produzida, compreendendo a soma da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Disse que para efeito de comparação, as parcelas referentes ao frete e ao ICMS devem ser excluídas do valor tributável, conforme exemplos numéricos relacionados à Nota Fiscal nº 577788, anexada à fl. 273 do PAF.

Argumentou mais à frente que o procedimento fiscal violou o disposto no art. 150, I, da Constituição Federal e que a Lei Estadual nº 7.014/96, nos seus artigos 30 e 31, que regulam o estorno de crédito, não fazem qualquer referência à sua glosa. Diz que, se fosse o caso, o valor a ser glosado seria parte do crédito, mas não a sua totalidade e que o procedimento adotado pela fiscalização violou o princípio constitucional da não-cumulatividade. Frisou que, se houve pagamento de ICMS na operação anterior, então tem que haver o direito ao correspondente crédito fiscal, para efeito de compensação com o imposto devido na operação posterior.

Em relação à multa exigida em conjunto com o imposto o recorrente sustenta ser a mesma excessiva e desproporcional. Ressaltou que a referida multa atinge a propriedade e afeta o patrimônio da fonte produtora, caracterizando um verdadeiro confisco, o que é vedado pela Constituição Federal. Menciona que, no âmbito do direito privado, as multas por descumprimento de obrigação não ultrapassam 2% do seu objeto. Transcreve dispositivos legais,

doutrina e jurisprudência.

Ao finalizar seu arrazoado, o recorrente pede que o Recurso Voluntário seja provido, para que, mediante nova Decisão, seja declarada a nulidade do lançamento e a insubsistência do Auto de Infração.

A Procuradoria Estadual, em Parecer de lavra da Dra. Maria José Ramos Coelho afastou inicialmente a arguição de nulidade suscitada pelo recorrente quanto à incompetência do sujeito ativo, visto que o lançamento foi formalizado perante o estabelecimento localizado no Estado da Bahia que comercializa mercadorias oriundas do estabelecimento matriz, localizado no Estado de Sergipe, pautando-se a exigência na glosa dos créditos fiscais indevidamente apropriados nessas operações. Afirmou que os estornos efetuados pela fiscalização estão corretos à luz do que determina LC Nº 87/96, visto que o valor de transferência deveria abranger tanto somente o custo de matéria-prima, material secundário, acondicionamento e de mão-de-obra, tendo o contribuinte, no entanto, computado na base de cálculo outros encargos, resultando na diferença quantificada no presente Auto de Infração. Ademais, ressaltou que a materialidade da infração tem respaldo em dados obtidos junto ao estabelecimento matriz, localizado em Sergipe, não se sustentando a alegação de inclusão do frete e do ICMS calculado por dentro, visto que os demonstrativos elaborados, pelo autuante, inseridos nos autos, foram elaborados sem a inclusão dessas parcelas. Afastou também as arguições de inconstitucionalidade apresentadas na súplica recursal, posto que essa questão foge à competência dos órgãos administrativos de julgamento, conforme regra expressa contida no art. 167, inc. I, do RPAF/99. No que se refere à multa lançada no Auto de Infração afirmou que a imposição deriva de norma expressa da Lei nº 7.014/96, em seu art. 42, inc. VII, “a”, havendo possibilidade de sua graduação desde que preenchidos pelo sujeito passivo infrator alguns requisitos, conforme prevê o art. 45-A do referido diploma legal.

Ao finalizar opinou pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

No Auto de Infração em lide ao contribuinte é imputada a infração de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferência de produtos industrializados, entre estabelecimentos da mesma empresa, com base de cálculo fixada na unidade federada de origem em valor superior à estabelecida na Lei Complementar 87/96.

O lançamento de ofício está assentando na apuração do custo de produção, a partir da contabilidade do estabelecimento matriz da empresa, localizado no Estado de Sergipe, donde foram quantificados os valores atinentes à matéria-prima, material secundário, embalagens e mão de obra utilizada na produção. Para a fiscalização, os valores desses itens e exclusivamente eles é que devem compor o preço de transferência entre estabelecimentos de uma empresa industrial, conforme estabelece o art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, regra que é reproduzida no art. 17, § 8º, II, da Lei do ICMS do Estado da Bahia, de nº 7.014/96.

Visando invalidar o presente lançamento o recorrente suscitou a nulidade do Auto de Infração alegando que o fisco baiano não teria competência para fiscalizar operações ocorridas no Estado de Sergipe, pois os créditos fiscais estornados tiveram como contrapartida débitos fiscais que geraram recolhimentos de imposto para a unidade federada de origem das mercadorias.

Não acolho essa tese defensiva, visto que as operações de transferência fiscalizadas pelo fisco baiano, apesar de originárias do Estado de Sergipe, destinavam mercadorias produzidas pela fábrica da recorrente, localizada naquela unidade da Federação, para o estabelecimento situado neste Estado. Buscou a fiscalização estadual verificar se o crédito fiscal apropriado pelo estabelecimento destinatário se encontrava dentro dos limites legais e, para tanto, intimou o sujeito passivo para que este apresentasse a sua planilha de custo fabril. De posse desses dados,

extraídos da contabilidade do ente empresarial, os autuantes quantificaram, nos demonstrativos anexados às fls. 13 a 26 do processo, as parcelas do custo de produção que compuseram a preço de transferência, procedendo à exclusão de todos os componentes que se encontravam além dos limites fixados pela lei. Não há a nulidade apontada pelo sujeito passivo, visto que o fisco estadual não fiscalizou o tributo devido ao Estado de Sergipe, mas a repercussão do valor do tributo debitado em cada nota fiscal de transferência na conta corrente fiscal do estabelecimento destinatário das mercadorias, uma vez que o valor debitado em cada documento fiscal corresponde ao crédito fiscal a ser lançado na escrita do destinatário. Procedendo assim o fisco da Bahia apurou como foi formatado pelo contribuinte o seu preço de transferência, a fim de certificar se o mesmo foi quantificado dentro dos limites estabelecidos na LC N° 87/96. Logo, não há a alegada extração de competência, uma vez que a ação fiscal que redundou na lavratura do Auto de Infração em epígrafe se referente tão-somente ao estabelecimento localizado na Bahia a partir dos dados fornecidos pelo estabelecimento matriz do Estado de Sergipe, obtidos do próprio sujeito passivo, a partir das intimações fiscais que lhe foram regularmente entregues.

No que se refere à quantificação da base cálculo, objeto também de contestação pela parte recorrente, verifico que os demonstrativos acostados ao processo provam que os autuantes apenas consideraram os custos previstos no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, quais sejam: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Após extrair esses valores da contabilidade do estabelecimento localizado no Estado de Sergipe, 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 87/96, e, em consequência, acertadamente, foi glosada a parcela que excedia ao previsto nesse dispositivo da referida Lei Complementar.

Ressalto que no exemplo numérico citado no Recurso Voluntário o contribuinte apresenta raciocínio equivocado, pois nele não foi confrontado o custo de produção previsto na LC 87/96 (a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), com a base de cálculo utilizada na transferência. No seu exemplo, o recorrente partiu da base de cálculo consignada na nota fiscal para chegar ao custo de produção, todavia o caminho a ser feito era o contrário: partir dos elementos que compõem o custo de produção para se chegar ao valor da base de cálculo que deveria ter sido adotada na transferência daquela mercadoria. Dessa forma, a Nota Fiscal n° 577788, acostada à fl. 255, é uma comprovação do acerto da ação fiscal, pois nela a base de cálculo do ICMS está em valor superior ao máximo previsto no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96.

Os argumentos recursais referentes à legalidade do estorno dos créditos também não merecem acolhimento. Isto porque o direito à apropriação de crédito fiscal possui limites previstos em lei. No caso em tela, a Lei Complementar 87/96, no seu art. 13, § 4º, II, e a Lei Estadual n° 7.014/96 (art. 17, § 8º, inciso II,), estabelecem qual o valor da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa e, em consequência, o limite do crédito a ser utilizado pelo estabelecimento destinatário. Verificou-se, no caso concreto, que crédito fiscal foi utilizado a maior, em razão do preço de transferência abarcar itens não inseridos na definição legal, fato que implicou na glosa dos valores excedentes, ao teor do disposto no § 5º do art. 93 do RICMS-BA, que só admite a apropriação do crédito fiscal corretamente calculado. No caso em exame o ICMS glosado foi apenas e tão-somente do valor que excedeu ao previsto na legislação. Não há, portanto, 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 N° 87/96.

Não houve, em decorrência, qualquer violação às regras constitucionais atinentes ao princípio da não-cumulatividade, até porque a Carta Magna, em seu art. 155, § 2º, inciso XII, letra “c”, atribuiu à lei complementar a competência para disciplinar o regime de compensação do imposto.

Diante do permissivo da Lei Maior a questão referente à apuração do imposto nas transferências interestaduais foi expressamente regulada nos dispositivos infraconstitucionais já mencionados e que serviram de lastro jurídico para fundamentar o presente lançamento.

No mérito, estou convencido acerca do acerto dos procedimentos adotados pelos autuantes. Destaco que sobre idêntica questão já tive oportunidade de me manifestar em outros dois processos, correspondentes ao Auto de Infração de nº 206891.0010/08-0 (Acórdão nº 0383-12/08) e Auto de Infração nº 206891.0006/07-5 (Acórdão nº 0016-12/09). Nos citados acórdãos, ao adentrar no exame de mérito das apelações interpostas, abordei o tema ora em exame, atinente à interpretação dos dispositivos legais que regem a base de cálculo nas transferências interestaduais de produtos industrializados, conforme fundamentação abaixo:

[...]

*Filio-me a linha de interpretação restritiva. Primeiro por considerar que as parcelas correspondentes ao custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra, pela sua dimensão aberta, originária da ciência contábil, deve partir dos fins a que objetiva a lei do ICMS, que por ser tributo de competência estadual, tem a repartição da carga tributária, nas operações interestaduais, dividida entre os Estados produtores e Estados destinatários das mercadorias. Há que se privilegiar o aspecto teleológico da norma. Nessa linha de entendimento, em raciocínio analógico, observa-se que a fixação das alíquotas, nas operações interestaduais, são, em regra, de valor inferior às estabelecidas para as operações internas, considerando que a repartição do imposto deve aquinhar o Estado de destino com a maior parcela. Nesse mesmo sentido, interpretamos que o conceito de custo de produção, para fins de transferência, deve ser restritivo, para abranger tão-somente aquelas parcelas diretamente afetadas ao processo de produção industrial. Por matérias-primas, os produtos diretamente incorporados ao produto final; por materiais secundários aqueles que participam diretamente do processo produtivo, como elemento indispensável, sem se agregar ao produto final; por mão-de-obra, aquela afetada diretamente ao processo de produção; e, por material de acondicionamento tão-somente os itens utilizados na embalagem das mercadorias que saírem da área de produção. Ressalto que a energia elétrica, a depender do processo produtivo, poderá ser matéria-prima, a exemplo da eletrólise, ou material secundário, na condição de insumo indispensável à produção industrial, que enseja direito ao crédito fiscal. 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.*

*Nessa mesma linha de intelecção, adotando-se a interpretação gramatical ou literal, se a vontade do legislador fosse a preconizada pelo recorrido, o texto da lei deveria se limitar, por exemplo, às expressões “custo das mercadorias produzidas” ou “custo de produção industrial”, sem descer a detalhes quanto aos componentes do custo, conforme fez a LC 87/96 e a norma estadual baiana. É de se concluir, portanto, seja através da interpretação teleológica, seja através da hermenêutica textual, que o conceito de custo industrial não pode admitir ampliação, sob pena, inclusive, de ferir o pacto federativo, cláusula pétrea da nossa Constituição, pois cada Estado fixaria na sua legislação o conceito de custo que lhe fosse mais conveniente e interessante para fins de aumentar a sua arrecadação tributária. Inaplicável, portanto ao Estado da Bahia o parecer CAT 05/05, de São Paulo.*

*Com isso não quero dizer que a apuração dos custos efetuada pela empresa esteja incorreta do ponto de vista da ciência contábil. Não é isso. No caso em exame, a legislação não altera o conceito contábil. Apenas para fins de fixação da tributação na origem e no destino das mercadorias, estabelece uma base de cálculo própria, no Estado de origem, albergando tão-somente os componentes previstos no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, devendo os outros componentes do custo industrial serem integrados nas operações subsequentes, a se realizarem no Estado de destino das transferências, cabendo a este o recebimento do imposto sobre estas parcelas.*

[...]

Diante do acima exposto, reafirmo o meu entendimento pela legalidade e pelo acerto da apuração do imposto que foi lançado no presente Auto de Infração e, com apoio no parecer da Procuradoria Estadual, mantenho a Decisão da Junta de Julgamento, pois ficou constatado que o recorrente utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, em valor superior ao permitido pela legislação.

Por fim, quanto à multa indicada na autuação, no percentual de 60%, de igual forma, reparo algum a fazer na decisão recorrida. A penalidade 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, ao teor do disposto no inciso I do artigo 167 do RPAF/99. Ademais, a referida 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.

Em face do acima exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 206891.0028/08-7, lavrado contra ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A. (CIMENTO NASSAU), devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$258.111,97, 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 abril de 2009.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

MARIA HELENA CRUZ BULCÃO – REPR. DA PGE/PROFIS