

A. I. N°. - 206891.0057/08-7
AUTUADO - COMPANHIA BRASILEIRA DE ALUMÍNIO
AUTUANTES - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO E
JOAQUIM MAURICIO DA MOTTA LANDULFO JORGE
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET 10.12.09

5^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0348.05/09

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE 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 do imposto: custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Infração caracterizada. Não acatada a preliminar de nulidade suscitada e indeferido o pedido de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Através do Auto de Infração em lide, lavrado em 23/12/2008, foi exigido o ICMS no valor de R\$ 308.028,56, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, 'a' da Lei nº 7.014/96, 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 protocolo. A exigência está dividida em duas infrações de igual teor, sendo que a infração 1 (R\$ 9.391,11) foi baseada em informações do contribuinte e a infração 2 (R\$ 298.637,45) na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica do mesmo.

No campo “Descrição dos Fatos” consta que a ação fiscal se refere à verificação da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação, que foram transferidos para filiais localizadas neste Estado. Por força de disposição constitucional (artigos 155, § 2º, XII, 'i', e 146, III, 'a'), a Lei Complementar nº 87/96, através do art. 13, § 4º, II, prescreve que nessa situação a base de cálculo deve corresponder aos custos da mercadoria produzida, que equivalem à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. A LC 87/96 dá amparo à Lei 7.014/96 (art. 17, § 7º, II) que, por sua vez, ressalta o disposto no art. 56, V, 'b' do RICMS/BA, que exige a glosa de crédito fiscal decorrente de base de cálculo a mais nas situações aqui tratadas. Desse modo, os demais gastos devem ser expurgados para fins de determinação da base de cálculo legal.

Acrescenta-se que a infração 1 diz respeito ao frete CIF, incluso no preço da mercadoria. Foi detectado que o autuado, nas operações de entradas, fez a inserção do mencionado frete quando da composição da base de cálculo do imposto, o que não é adequado nem legal, uma vez que esta parcela não faz parte do custo de produção, mas sim da despesa com vendas (somente é conhecida quando da comercialização ou da transferência, não existindo vínculo com o custo de produção). A infração 02 trata de expurgo, mediante arbitramento, dos itens atinentes à depreciação, manutenção, arrendamento e outros custos registrados em DIPJ 2003 / 2004. Nessa linha, tais itens foram discriminados de acordo com o seu percentual no total dos custos declarados na DIPJ (40,555%).

Visando confirmar o acerto da auditoria, são apresentadas decisões de tribunais superiores atinentes à matéria.

O autuado, através de representante legalmente constituído, apresentou impugnação às fls. 135 a 151.

Após sintetizar os fatos ocorridos, traça breves comentários acerca do seu processo produtivo, que se inicia no Estado de Minas Gerais com a extração da bauxita. O minério é então levado ao Estado de São Paulo, onde está localizada a sua única fábrica. Na planta industrial, a bauxita é submetida aos processos de mistura, aquecimento e filtração, do que resulta o produto denominado alumina. Este produto é encaminhado a fornos eletrolíticos e fundido, com o uso de energia elétrica, resultando então no alumínio. Após esta etapa, o alumínio líquido é encaminhado ao setor de fundição, onde é transformado em lingote ou tarugo.

Deste modo, ao falar em custo de produção de alumínio, considera que a matéria prima não é bauxita, mas sim o lingote, fato que eleva o valor do mesmo.

Em preliminar, aduz a falta de capitulação legal da infração que ensejou o arbitramento da base de cálculo, pois o fiscal teria deixado de informar em qual dos casos previstos no art. 937 do RICMS/BA a situação se enquadra, situação que infringe o art. 39, V do citado Regulamento c/c o art. 5º, LV da CF/88, restando cerceado o seu direito de defesa. Também entende ausente a capitulação legal do método utilizado para se proceder ao arbitramento da base de cálculo. Ressalta que o mesmo se deu de forma irregular, pois apresentou todos os documentos solicitados e prestou as informações requeridas, sendo que as planilhas encaminhadas demonstram de maneira suficiente a composição do seu custo. Citando decisões deste Conselho e o art. 150, I da CF/88, salienta que o arbitramento é medida de exceção e não forma comum de se proceder à fiscalização.

Diz que o fiscal está realizando auditoria relativa aos exercícios de 2004 a 2007, tendo solicitado informações sobre o seu processo produtivo. Pergunta o motivo de não tê-lo feito antes de lavrar o presente Auto de Infração.

No mérito, com relação à inclusão do frete no preço da transferência, diz que não existe relação entre o pagamento do mesmo pelo remetente e a inclusão do valor no preço das mercadorias, ainda mais quando a operação é realizada entre unidades da mesma empresa. O que se verifica é que o custo do transporte é arcado pela matriz paulista, que toma o crédito do imposto, gerando uma diminuição no preço da mercadoria e mais competitividade dos seus produtos. Através do documento 08, de fls. 360 a 366, diz provar que todo o custo do frete é arcado pelo estabelecimento fabril e não é repassado para o preço do produto.

Alega que o fato de se ter considerado, na auditoria, como custo, apenas matéria prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra traduz incorreção da base de cálculo e desobediência ao que determina o art. 938, IV do RICMS/BA, que transcreve à fl. 144. Pondera que apesar de a LC 87/96 dispor que a base de cálculo de transferência deve ser composta pelos custos de matéria prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra, tais itens devem ser analisados criteriosamente, pois os diversos processos produtivos são díspares, e o que é matéria prima para um estabelecimento pode não ser para outro.

Com o fim de exemplificar, à fl. 145, traz o Parecer 05530/2008, que autoriza o crédito do imposto referente a óleo combustível.

No tocante à exclusão dos custos de depreciação, esclarece que os mesmos nunca restaram considerados para efeito de composição de base de cálculo nas transferências, razão pela qual não foram informados nas planilhas enviadas ao Fisco (doc. 04, fls. 163 a 316).

Argumenta que energia elétrica e manutenção deveriam ter sido consideradas como custos (matéria prima, material secundário e / ou mão de obra tecnológica), conforme se depreende dos Pareceres de fls. 147 a 149.

Por fim, pede a nulidade, improcedência ou que o processo seja convertido em diligência, para que o fiscal refaça a composição do custo.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 427 a 479, esclarecendo que realizaram auditoria objetivando verificar a base de cálculo utilizada nas operações interestaduais com produtos transferidos de outra unidade da Federação.

Buscando uma análise de todas as normas que envolvem a matéria sob discussão, transcrevem e citam os artigos 155, § 2º, XII, ‘i’, e 146, III, ‘a’ da Constituição Federal de 1988 e o art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96, os quais dão respaldo à Lei Estadual nº 7.014/96 (art. 17, § 7º, II), bem como ao RICMS/BA (art. 56, V, ‘b’), para estabelecer os elementos constitutivos dos custos de produção a serem considerados para apuração da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual.

Esclarecem que no corpo do Auto de Infração constam as informações para verificação da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação e que foram transferidos para filiais localizadas neste Estado, discorrendo sobre a legislação que rege a matéria. afirmam que o comando contido no art. 13, § 4º da LC 87/96 é específico, não admitindo nenhum outro tipo de custo. Assim, os gastos com manutenção, depreciação, amortização e frete (CIF) devem ser expurgados para efeito da determinação da base de cálculo.

Acerca do frete, dizem que os valores foram excluídos porque, sendo cláusula CIF, trata-se de despesa operacional e não custo de produção. Juridicamente inaplicável às transferências, porquanto nesse tipo de operação não se têm as figuras do remetente e do destinatário como pessoas jurídicas distintas.

Assim, a autuação relativa ao frete foi baseada em informações de custos apresentadas pelo autuado, que o fez às fls. 74/80. Com base no valor fornecido, encontraram o percentual e o respectivo valor do imposto que foi estornado, de acordo com os documentos de fls. 12 e 16/29.

Com referência à segunda infração, tendo-se em vista a informação genérica fornecida pelo autuado quando da intimação para apresentação dos seus custos, não restou outra alternativa senão fazer o arbitramento da base de cálculo.

Foi então elaborado o demonstrativo “Estorno de Crédito” de fls. 13 e 34. Em suma, foi considerado o custo de produção fornecido pela empresa com exceção das rubricas depreciação, manutenção, e outros, e incluído o valor do ICMS à alíquota original. Citam e transcrevem várias decisões de diversos tribunais para consubstanciar o acerto da ação fiscal.

Com relação à peça defensiva, registram, preliminarmente, que não foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexados ao presente processo.

No tocante à alegação da não inclusão do frete no preço de transferência, dizem ter constatado que o sujeito passivo fez a inserção do valor respectivo quando da composição da base de cálculo do imposto, pois está consignado nas notas fiscais que o valor do frete resta incluso no preço das mercadorias. Assim, pelo simples fato de não ser custo de produção, não poderia compor a base de cálculo. Esclarece que a cláusula CIF é inaplicável nas transferências, pois nas mesmas não existem as figuras do vendedor e do comprador.

Quanto aos custos que deveriam compor a base de cálculo, ressalta que a energia só pode fazer parte quando se agrega ao produto. Remetem ao conteúdo do relatório de fls. 321/322 e alegam que o fato de um insumo ser imprescindível para a fabricação de determinado produto não faz com que ele se transmude para ser enquadrado como matéria prima ou material secundário.

Chamam a atenção para o papel da LC Nº 87/96 no campo do ICMS. Discorrem sobre o art. 155, § 2º, XII, ‘i’ e 146, III, ‘a’ da CF/88, no que se refere ao valor tributável, bem como o art. 13, § 4º, II da LC 87/96, que prescreve que a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte e salientam que, de acordo com esses

dispositivos, o método de formação da base de cálculo do ICMS é reproduzido no art. 56, V, 'b', do RICMS/BA, respaldado no art. 17, § 7º, II da Lei nº 7.014/96. Manifestam que é legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular e, consequentemente, destaque e utilização a mais do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Resumem, então, que o comando contido no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo, além dos elencados na própria norma. Assim, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível, etc. devem ser excluídos para efeitos da determinação da base de cálculo, nas operações de transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular. Como o frete com cláusula CIF é uma despesa operacional e não custo com produção é juridicamente inaplicável, por faltarem as figuras de remetente e destinatário como pessoas jurídicas distintas.

Transcrevem parte do texto de autoria do professor Márcio Alexandre Freitas, afirmando que “*retirar do âmbito da Lei Complementar a definição ou fixação da base de cálculo dos impostos, em especial o ICMS, é subtrair a própria efetividade da reserva constitucional*”.

Mencionam o Recurso Especial nº 707.635, cuja Decisão é nesse sentido, ao esclarecer que nenhuma lei estadual pode alterar o sentido e o alcance do que está expressamente definido na LC 87/96, sobre a composição da base de cálculo nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades federadas, por se tratar de questão de limitação constitucional ao poder de tributar para manter o equilíbrio entre as unidades da Federação.

Em relação à definição dos efeitos tributários e interpretação das normas de Direito, mencionam doutrinadores como Luciano Amaro, Sacha Calmon Navarro Coelho, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleeiro, para fundamentar o entendimento de que o direito tributário sempre que quiser determinar alguma obrigação, deve fazê-lo de modo expresso, e que o art. 110 do CTN veda que o legislador infraconstitucional altere os conceitos e institutos de direito privado, objetivando expandir a competência tributária prevista no texto constitucional, preservando a rigidez do sistema de repartição das competências tributárias entre os entes da Federação. A Decisão, portanto, quanto aos conceitos de custos de produção, deve ser feita a partir da doutrina e das normas gerais do direito tributário, nos termos dos artigos 109 e 110 do CTN.

Dizem que, nessa linha de pensamento, surgindo controvérsias e dúvidas, busca-se a solução nas normas tributárias. Havendo silêncio destas, como pode Parecer 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 Constituição, 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. Nesse caso, em especial na ciência contábil.

Constroem, assim, o seguinte pensamento: a LC nº. 87/96, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu e 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.

Tratam, então, sobre os elementos básicos do custo industrial, transcrevendo textos da Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, que definiram num trabalho de pesquisa os quatro elementos listados na LC 87/96 (materiais, material secundário, mão de obra e custos indiretos de fabricação), reafirmando tal definição em outros trabalhos da área contábil, os quais foram citados: de autoria do Professor Paulo H. Teixeira, “Os conceitos de custo de produção”; conceitos de depreciação, despesas com vendas, mão de obra, matéria prima em consulta ao

Dicionário de Custos (professores George Sebastião Guerra Leone e Rodrigo José Guerra Leone); conceitos idênticos descritos no livro Contabilidade de Custos do professor Eliseu Martins.

A ciência contábil é também apta a afirmar que a parcela de frete CIF não é elemento de custo de produção, pois que despesas de vendas são os gastos relacionados à atividade de venda. Portanto, o frete nas operações subsequentes de vendas ou transferência, após a produção industrial, é uma despesa, não existindo nenhum vínculo com o custo de produção. Assim sendo, pelo simples fato de não ser parte integrante do custo de produção, não poderia compor a base de cálculo nas operações de transferência interestadual prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96.

Com relação à questionada utilização do custo de energia elétrica, citam e transcrevem a Súmula nº. 12 do Conselho de Contribuintes, que preconiza: “*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*”.

Transcrevem respostas das Consultas de nº.s 090/2000 e 56/2002, cujos Pareceres, proferidos pela Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná. Estes foram taxativos de que a base de cálculo nas saídas interestaduais de mercadorias pertencentes ao mesmo titular deveria obedecer ao disposto no art. 13, § 4º da LC 87/96 (art. 6º, § 4º da Lei Estadual nº. 11.580/96 do Estado do Paraná).

Discorrem sobre a impropriedade contida na legislação do Estado de Minas Gerais, que também modifica os itens de custos previstos na LC 87/96, nessas operações de transferências, criticada pelo Ministro Luiz Gallotti no voto que proferiu no julgamento do RE 71.758. Observam similar impropriedade na Decisão Normativa CAT-5, de 15.06.05, do Estado de São Paulo, observada sob a ótica do professor Alexandre Freitas.

Reproduzem jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, Tribunais Regionais e Superiores, além de acórdão envolvendo o próprio autuado, oriundo do CONSEF/BA, com relação ao mesmo tema.

Trazendo julgados proferidos pelo STF, destacam que o tribunal maior do país firmou jurisprudência no sentido de que as leis complementares devem definir os fatos geradores e fixar as bases de cálculo dos impostos de forma expressa e, em regra, nada tem a ver com normas meramente exemplificativas. Ou seja, os temas tratados em leis complementares são prescrições taxativas, especialmente aquelas que tratam sobre a definição ou fixação de base de cálculo dos impostos.

Sugerem que o Auto de Infração deve ser julgado totalmente procedente.

VOTO (Vencido quanto à Infração 2)

O presente Auto de Infração traz a exigência de ICMS em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal do imposto, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem em montante superior àquele estabelecido em lei complementar.

Afasto, inicialmente, a alegação defensiva de que o lançamento fiscal contraria os princípios da legalidade e da garantia à ampla defesa, haja vista que, conforme narrarei mais adiante, a exigência tributária objeto da autuação se encontra devidamente prevista em Lei Complementar, não se verificando qualquer situação que possa ser interpretada como ilegal ou ofensiva a princípios jurídicos, já que a obrigação imposta ao contribuinte se encontra prevista em norma vigente. Por outro lado, a administração pública está apenas aplicando aquilo que a lei expressamente lhe possibilita. Ficam rejeitadas as preliminares de nulidade suscitadas pelo autuado. Não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, pois os autuantes expuseram com clareza a fundamentação de

fato e de direito, na medida em que descrevem as infrações, fundamentando com a indicação dos documentos, demonstrativos e relatórios respectivos, bem como de seus dados e cálculos, assim como indicam o supedâneo jurídico. Não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados pelos aspectos abordados na impugnação, bem como pela narrativa dos fatos e correspondente infrações imputados.

Entendo que, apesar de os autuantes terem afirmado que elaboraram arbitramento, tal não ocorreu, posto que utilizaram método nos previsto no art. 938 do RICM, não assistindo razão ao contribuinte nos que se relaciona a este assunto.

Quanto ao pedido de nova diligência e / ou revisão fiscal, não há razões para seu acolhimento, pois os autos encontram-se devidamente instruídos e não vislumbro equívocos ou elementos de dúvidas que ensejam a necessidade de qualquer esclarecimento técnico.

No mérito, o contribuinte pugna pela improcedência da autuação, alegando que na composição da base de cálculo foram utilizadas as rubricas previstas na legislação para a operação de transferência interestadual para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Relaciona os componentes do custo de transferência, sob a justificativa de tratar-se de elementos indispensáveis, concluindo que tem o direito de transferir o bem pelo custo contábil que entendeu pertinente.

Defende, ainda, que não existe relação entre o pagamento do frete pelo remetente e a inclusão do valor no preço das mercadorias, ainda mais quando a operação é realizada entre unidades da mesma empresa. O que se verifica é que o custo do transporte é arcado pela matriz paulista.

Alega que o fato de se ter considerado como custo apenas matéria prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra traduz incorreção da base de cálculo e desobediência ao que determina o art. 938, IV do RICMS/BA, que transcreve à fl. 144.

No tocante à exclusão dos custos de depreciação, esclarece que os mesmos nunca restaram considerados para efeito de composição de base de cálculo nas transferências, razão pela qual não foram informados nas planilhas enviadas ao Fisco (doc. 04, fls. 163 a 316).

Argumenta que energia elétrica e manutenção deveriam ter sido consideradas como custos, conforme se depreende dos Pareceres de fls. 147 a 149.

Verifico que a ação fiscal visou a glosa de determinados valores que foram utilizados ao arrepio da legislação que rege o ICMS e que, portanto, não poderiam ser apropriados a título de crédito.

Da análise dos elementos que fazem parte do processo, constato que o trabalho fiscal foi realizado apurando-se a base de cálculo de acordo com a prescrição contida no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº. 87/96, que estabelece que nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, a base de cálculo deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, de forma específica, não admitindo nenhum outro tipo de custo, a exemplo de mão de obra indireta e energia.

Verifico que a autuação foi feita com base em planilha de custo de produção apresentada pelo próprio contribuinte, onde constam de forma discriminada os itens do custo de produção. Com base nesses dados, foram separados os custos que estão de acordo com a LC 87/96 (matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento), sendo expurgados os demais itens, sem qualquer exclusão indevida, motivo pelo qual nenhum efeito traz a afirmação do sujeito passivo de que não utilizou depreciação na composição da base de cálculo. Após a apuração do custo de produção unitário, este foi confrontado com a base de cálculo consignada em cada nota fiscal de transferência, sendo determinada 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-se a alíquota interestadual prevista na legislação sobre a diferença apurada, para o fim de calcular o valor do crédito utilizado a mais pelo autuado.

Deste modo, a discussão reside em se determinar qual a base de cálculo correta a ser utilizada nas transferências das mercadorias. 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 LC 87/96, tendo em vista que a própria CF/88 estabelece que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais concernentes aos fatos geradores e aos contribuintes, conforme se verifica em seus artigos 155, § 2º, inciso XII, alínea “i”, e 146, inciso III, alínea “a”.

Assim sendo, ao contrário do entendimento do impugnante, as regras para o estabelecimento da base de cálculo do ICMS, devem ser buscadas a partir do texto constitucional. Este remete para a Lei Complementar, que traça as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à 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, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, § 8º, inciso 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.”

Dessarte, considerando que nas operações interestaduais de transferências a definição da base de cálculo é matéria reservada à Lei Complementar, a mesma não pode ser modificada por nenhuma lei estadual. Permitido fosse a cada estado interpretar a LC 87/96 de acordo com os seus interesses, importaria em insegurança jurídica, além de implicar em prejuízo ao pacto federativo. O legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como sendo “o custo da mercadoria produzida”, dando sua interpretação para o que significa este custo. Não foi dada liberdade ao intérprete para adotar conceito diverso ou para integrar o texto de modo a completar-lhe o sentido. O custo ao qual faz referência o legislador não é o custo contábil, mas um conceito específico para uma finalidade também específica: a base de cálculo das transferências interestaduais. Também não podem ser feitas alterações, em atenção ao regramento da hierarquia presente em nosso ordenamento jurídico, mediante a imposição de decretos ou mesmo normas ditas complementares, citada pelo autuado.

Assim, nas operações de transferências de mercadorias produzidas em um estado e remetidas para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, localizado em outra unidade da Federação, o tratamento a ser dispensado necessariamente deve ser aquele previsto na Lei Complementar.

De igual forma, o frete com cláusula CIF é uma despesa operacional e não custo com produção, surgindo em um momento posterior à formação do custo, isto é, quando o produto já está formado. Além disso, é juridicamente inaplicável, pois faltam as figuras de remetente e destinatário como pessoas jurídicas distintas.

Não assiste razão ao autuado quando afirma não ter utilizado o valor do frete na composição da base de cálculo, a autuação relativa ao mesmo foi baseada em informações de custos apresentadas pelo contribuinte, que o fez às fls. 74/80. Com base no valor fornecido, os autuantes encontraram o percentual e o respectivo imposto que foi estornado, de acordo com os documentos de fls. 12 e 16/29. Infração 01 caracterizada.

Ao constituir base de cálculo de forma não prevista na mencionada LC 87/96, que é respaldada, como já delineado, 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 origem, a obrigação tributária existente com o Estado da Bahia deve ser preservada.

Em suma, 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, assim entendida a soma do custo da matéria prima, matéria secundária, mão de obra e acondicionamento, segundo dispõe o inciso II do § 4º do art. 13 da LC 87/96. Tal regra de tributação não pode ser desprezada em função da imposição de outros diplomas legislativos, sob pena de se ver descaracterizada toda a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual.

Ainda mais porque, nas operações de transferência, mesmo ocorrendo circulação física da mercadoria, não se observa um negócio jurídico mercantil, não existindo, por consequência, uma transmissão de titularidade. Isto porque apesar da circulação física, não houve uma circulação jurídica, haja vista que a operação não foi realizada entre duas pessoas distintas. Em outras palavras, não houve a mudança de proprietário ou de possuidor da mercadoria, não ocorrendo, portanto, a mudança de titularidade.

No entanto, tais transferências, são consideradas fatos geradores de ICMS, tendo em vista a opção exercida pelo legislador das normas gerais. Com acerto, sobretudo quando a mercadoria é transferida para estabelecimento do próprio remetente, porém situado em 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 para o estabelecimento de origem como para o estabelecimento de destino.

A partir dessa reflexão, torna-se fácil o entendimento da situação sob análise: 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 delineado na LC 87/96, o Estado de destino seria prejudicado, porque teria que suportar um crédito fiscal maior. É o que acontece no caso concreto e o que se combate com a lavratura do presente Auto de Infração.

É sabido que sendo o ICMS um imposto sobre o consumo, o encargo dele decorrente é, ao final, suportado pelo consumidor. Produtor, distribuidor e comerciante estão amparados pelo sistema de crédito do imposto pago na etapa anterior (não cumulatividade). Caso fosse mantido o entendimento do autuado, a lógica do ICMS estaria comprometida, uma vez que o estado onde está localizado 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.

Tal não bastasse, essa situação terminaria por ferir o pacto federativo, que é princípio constitucional expresso (art. 18 e 60, § 4º da CF 88), além do princípio da autonomia dos estados que não admite que estados e Distrito Federal se locupletem uns às custas dos outros. Assim é que a Lei Complementar sujeita todas as pessoas políticas da Federação, tendo uma função impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo do ICMS.

Mesmo tendo a competência legislativa estadual, os estados e o 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 transferência, 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.

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, inciso II da LC 87/96 não pode ser modificado por lei estadual e muito menos por decisões normativas ou Pareceres, tendo em vista que são regras hierarquicamente inferiores à mencionada lei complementar. Caso se entenda o contrário, cada estado poderia interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, o que certamente geraria insegurança jurídica.

Enfatizo que este posicionamento (interpretação 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. 6.008/2006), 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 determinar uma base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferências interestaduais, entre estabelecimentos pertencente ao mesmo titular, quis promover uma partilha mais justa entre os Estados produtores e consumidores, tendo em vista que o consumidor final é quem arca com o montante do ICMS pago em todas 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 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 do que o previsto na legislação no estabelecimento remetente e um crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido, de acordo com o disposto no art. 93, § 5º, inciso II e com o art. 97, inciso VIII do RICMS/97. Infração 02 caracterizada.

Ante o exposto, voto pela procedência do Auto de Infração.

VOTO VENCEDOR (Quanto à Infração 2)

Peço *venia* para discordar do voto do nobre colega Relator deste PAF quanto à infração 2. Inobstante meu posicionamento, já manifestado em outras autuações, sobre a mesma matéria, ter sido pela procedência dos lançamentos fiscais, em casos de transferências interestaduais com base de cálculo superior à prevista na LC 87/96, resultando em utilização indevida de crédito fiscal, o presente caso possui uma peculiaridade que não me permite acompanhar a sua procedência.

É que os próprios autuantes, afirmam no corpo do Auto de Infração que adotaram o procedimento de “*expurgo, mediante ARBITRAMENTO, dos itens atinentes a DEPRECIAÇÃO, MANUTENÇÃO, ARRENDAMENTO, e OUTROS CUSTOS registrados na DIPJ de 2004 – ano calendário de 2003 - via arbitramento – vide Termo de Fiscalização de fls.34, constante do Livro de Registro de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência do autuado.*” Ratificam o procedimento que adotaram, tendo em vista que a empresa não faz a abertura de sorte a poder identificar todos os produtos e elementos de custo por item e unidade constantes dos arquivos do SINTEGRA.

Portanto, em virtude de não terem recebido as Planilhas de Custo de Produção, pelo contribuinte, lançaram mão do ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS, encontrando na Declaração de Informações Econômico-Fiscais – DIPJ de 2004 (ano- calendário de 2003) as rubricas atinentes a MATÉRIA-PRIMA; MATERIAL SECUNDÁRIO; ACONDICIONAMENTO; e MÃO-DE-OBRA e, proporcionalmente, excluir os demais elementos de custo consignados no CUSTO DE PRODUTOS VENDIDOS (“Ficha 4ª” desta DIPJ), com fundamento no art. 938 § 6º do RICMS-BA.

Assim no intuito de realizar o ARBITRAMENTO, utilizaram os dados constantes da FICHA 4 A da DIPJ, fls. 39/40, entregue pelo autuado à RFB. Assim, sendo, com base nas DIPJ supracitadas, encontraram os valores correspondentes a MATÉRIA PRIMA; MATERIAL SECUNDÁRIO; ACONDICIONAMENTO (COMPRAS DE INSUMOS) e a MÃO-DE-OBRA (CUSTO DO PESS. APLIC.NA PRODUÇÃO + ENCARGOS SOCIAIS + ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR+ SERV.PREST.POR PF S/VINC.EMPREG. + SERV. PREST.POR PESSOA JURIDICA) e excluiram os demais elementos de custo de produção (MANUTENÇÃO; ARRENDAMENTO; ENC. DEPRECIAÇÃO; PROVISÕES; e OUTROS CUSTOS) que servirão de base para o estorno proporcional de ICMS em relação dos estornos mensais dos respectivos créditos fiscais indevidamente apropriados mensalmente na apuração do ICMS,em conformidade com os demonstrativos e Termos anexos fls. 13, 32 a 39 do PAF.

Isto posto, os autuantes encontraram o percentual de 40,555% que foi utilizado para a realização dos estornos mensais dos respectivos créditos fiscais indevidamente apropriados mensalmente na apuração do ICMS, em conformidade com os demonstrativos e Termos Anexos às fls. 14 e 34.

Expurgaram, desta forma, as rubricas já mencionadas, por não serem parte integrante nem de MATERIA-PRIMA; nem de MÃO DE OBRA; nem de MATERIAL – SECUNDÁRIO; tampouco de ACONDICIONAMENTO e encontraram o percentual do estorno em função do custo total. Dessa forma expurgaram as seguintes rubricas: DEPRECIAÇÃO, MANUTENÇÃO, ARRENDAMENTO e OUTROS CUSTOS.

Portanto, foi aplicado textualmente o arbitramento da base de cálculo, que se encontra autorizado no art. 937 do RICMS, quando o contribuinte incorrer na prática de sonegação do imposto e não for possível apurar o montante real da base de cálculo, desde que se comprove qualquer dos casos seguintes, previstos nos incisos daquele dispositivo legal.

Outrossim, a lei restringe os métodos de aplicação do arbitramento, que estão taxativamente especificados no art. 938, e no caso de estabelecimento industrial, no inciso IV, como segue:

Art. 938. O arbitramento da base de cálculo do ICMS poderá ser feito por qualquer um dos métodos a seguir:

IV - em se tratando de estabelecimento industrial, tomar-se-á por base:

- a) o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo das matérias-primas, materiais secundários, produtos intermediários, acondicionamento, mão-de-obra e outros gastos de fabricação, cujos valores serão atualizados monetariamente até o último mês do período, agregando-se ao montante 20%, a título de margem de valor adicionado (MVA);*
- b) o preço FOB de estabelecimento industrial a vista, adotando-se como referência a operação mais recente; ou*
- c) qualquer um dos métodos previstos nos demais incisos deste parágrafo que possa adequar-se à situação real;*

Ora, conforme explicitado, o arbitramento tem por objetivo estimar a base de cálculo do ICMS quando o contribuinte incorrer na prática de sonegação do imposto ou quando não for possível apurar a base de cálculo real, mas os preceitos regulamentares limitam a aplicação desta medida, o que não foi seguido, nesta ação fiscal, pois os autuantes aplicaram método não previsto na legislação do ICMS do Estado da Bahia.

Outro ponto observado é que apesar de o procedimento adotado pelos autuantes, ser de realizarem o arbitramento da base de cálculo, verifico que a acusação fiscal refere-se à utilização indevida de crédito fiscal, e neste caso, entendo que há discrepância entre a acusação e o arbitramento efetuado pela fiscalização, que encontrou o percentual de 40,555%, em 2003, referente a custos de manutenção, depreciação, arrendamento mercantil, const. Provisões e outros custos, obtidos na DIPJ.

Tratando-se de utilização indevida de crédito fiscal, e tendo como dispositivo legal infringido os arts. 93, § 5º, II, 97, inciso VIII do RICMS/BA, penso que os demonstrativos deveriam estar lastreados nos documentos fiscais, que individualmente indicassem os valores relativos aos custos de produção que não correspondessem aos custos das matérias-primas, dos materiais

secundários, da mão-de-obra e do acondicionamento, tal como previsto no art. 13 § 4º da LC 87/96, e não da maneira uniforme em que foi aplicado um percentual, o que se constituiu em arbitramento da base de cálculo.

Pelo exposto concluo que não houve legitimidade na aplicação do arbitramento para apuração da utilização indevida de crédito fiscal, nas transferências interestaduais, com base de cálculo superior à prevista, tal como consta na acusação fiscal, o que macula de nulidade o presente lançamento.

Outrossim, o Estado da Bahia poderia fiscalizar a empresa no Estado de São Paulo onde se encontra sua matriz, por meio do credenciamento naquele Estado.

Voto pela NULIDADE do lançamento da infração 2.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206891.0057/08-7, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE ALUMÍNIO**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$9.391,11**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/2000.

VOTO VENCEDOR (Quanto à Infração 2) – Teresa Cristina dias Carvalho e Tolstoi Seara Nolasco.

VOTO VENCIDO (Quanto à Infração 2) – Paulo Danilo Reis Lopes.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de novembro de 2009.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

PAULO DANILo REIS LOPES – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Quanto à Infração 2)

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADOR/VOTO VENCEDOR
(Quanto à Infração 2)