

A. I. Nº - 206891.0001/10-3  
AUTUADO - ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A  
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA S. CARNEIRO, PAULO CESAR DA S. BRITO, JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO JORGE e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET - 04.08.2010

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0186-02/10**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação tributária em vigor: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração caracterizada. Rejeitadas as preliminares de nulidade suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração foi lavrado em 07/01/10, para exigir ICMS no valor de R\$1.297.897,30, acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, referente ao exercício de 2005, conforme demonstrativos e documentos às fls.13 a 114.

No campo “Descrição dos Fatos” consta que a ação fiscal é referente à verificação da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação, que foram transferidos para filial localizada neste Estado. Por força de disposição constitucional (artigos 155, § 2º, XII, ‘i’, e 146, III, ‘a’), a Lei Complementar 87/96, através do art. 13, § 4º, II, que 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, respalda 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, que os demais gastos (manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustíveis, etc) devem ser expurgados para fins de determinação da base de cálculo legal, inclusive o FRETE (CIF), por considerar que se trata de uma despesa operacional e não custo de produção, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

Acrescentam que com base nos livros contábeis (razão analítico) foram apurados os valores anuais de custo da matéria-prima, materiais secundários e embalagens. Quanto ao valor anual do elemento de custo denominado mão-de-obra, obtiveram o mesmo na DIPJ do ano de 2006, ano-calendário de 2005, com os dados da rubrica “Custo de pessoal aplicado na produção” e respectivos Encargos Sociais, nos quatro trimestres de 2005, valores esses, que foram somados ao custo da matéria-prima, materiais secundários e embalagens e encontrada a base de calculo prevista na LC 87/96, que confrontada com as notas fiscais de transferências resultou no demonstrativo intitulado de “ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE FÍSICO (fls.13 a 26) e em meio magnético (fls.10), para a apuração do

Para saber o valor do CUSTO DE PRODUÇÃO UNITÁRIO – R\$/KG e R\$/saco de 25 Kg e de 50 Kg , foi procedida a divisão do somatório de MATÉRIA-PRIMA; MATERIAL SECUNDÁRIO; EMBALAGENS; e MÃO-DE-OBRA pela quantidade produzida no ano de 2005 fornecida pelo autuado.

Além disso, acrescentam que o valor do Frete não foi considerado, por se tratar de cláusula CIF, constituindo-se como uma despesa operacional e não custo de produção.

Para justificar o trabalho fiscal e fundamentar o seu entendimento, foram mencionadas decisões do CONSEF através dos Acórdãos CJF nº 0210-11/04 e 0340-11/08, e a jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado; Superior Tribunal de Justiça; Supremo Tribunal Federal, atinentes à matéria.

O autuado, através de seu representante legal, apresenta defesa tempestiva, fls. 118 a 134, descreve o objeto da ação fiscal com o motivo que ensejou a autuação e o respectivo demonstrativo de débito, sintetizando a conclusão da fiscalização, e em seguida, impugnou o auto de infração esclarecendo e ponderando que:

1. Recebeu em transferência do seu estabelecimento fabril situado no Estado de Sergipe, mercadorias (cimento) para comercialização, emitiu notas fiscais com destaque do ICMS, promovendo o devido recolhimento do imposto para o Estado de Sergipe, creditando-se do imposto para fins de compensação com o imposto incidente nas operações de vendas por ela promovidas, na apuração do imposto devido em cada mês.
2. O procedimento de fiscalização, para examinar a tributação do ICMS normal, ocorreu junto ao estabelecimento industrial situado no Estado de Sergipe, fora do seu espaço territorial, cuja obrigação decorrente tem como credor o Estado de Sergipe – para verificar se estava correta ou não, em face da base de cálculo adotada para quantificação do tributo.
3. Segundo informação da fiscalização, a conclusão fiscal está baseada no Livro Razão Analítico, comparativamente com o exame das notas fiscais emitidas no período de 2005, e teria constatado que a base de cálculo do ICMS adotada estava em desacordo com a legislação, isto é, em valor superior àquela que seria correta, acarretando o recolhimento do imposto a maior para o Estado de Sergipe em desfavor do Estado da Bahia.
4. Dada a impossibilidade de fazer lançamento de crédito tributário, na modalidade de ICMS Normal, contra estabelecimento situado fora do seu espaço territorial, a fiscalização entendeu de glosar o crédito do tributo no estabelecimento destinatário, situado no Estado da Bahia, no caso o estabelecimento autuado, apurando a base de cálculo nas transferências de mercadorias, com amparado no artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96.
5. Com base nas notas fiscais de transferências de cimento relacionados no levantamento fiscal, e nos valores registrados no Livro Razão, apurou, por média anual, o custo unitário da mercadoria produzida, em que dividiu o valor total pela quantidade de cimento produzida em cada ano, comparando este valor com o valor unitário das notas fiscais para determinação da base de cálculo do ICMS, cuja diferença foi lançada como creditamento a maior do imposto.
6. Foram cometidos dois equívocos na apuração da base de cálculo, quais sejam: a) não exclui do valor constante de cada nota fiscal os valores de frete e do próprio ICMS para determinar o valor do custo da mercadoria produzida, como base de cálculo do ICMS; e b) o custo apurado através do balanço patrimonial e demonstrações financeiras, mediante divisão do valor total anual pela quantidade de cimento produzida, não corresponde ao custo parcial, a que se refere à LC nº 87/96, mas ao custo total que, além de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, compreende outros componentes tais como exaustão, depreciação, amortização, etc.
7. É inaceitável o fato do Estado da Bahia exercer procedimento de fiscalização para verificar a regularidade de imposto devido ao Estado de Sergipe, fora do seu e se o imposto devido àquele Estado estava de acordo ou não com

fiscalização sergipana em momento algum anuiu ou participou do procedimento de fiscalização, desenvolvido pelo Estado da Bahia, em torno de incidência de ICMS normal cujo recolhimento ocorreu em seu favor.

8. A ação fiscal padece de nulidade desde a origem, por entender que se a discussão envolve critério de tributação exigido pela entidade tributante de origem, a fiscalização do imposto não poderia ser realizada pelo Estado de destino - Estado da Bahia -, quanto muito teria necessariamente que ocorrer com a participação do Estado de Sergipe.

9. Além da citada anormalidade, a fiscalização apurou a base de cálculo nas operações de transferência em valor maior do que o custo do produto produzido. E para validar tal entendimento adotou o seguinte procedimento: i) fez levantamento de todas as notas fiscais emitidas no período considerado e ii) elaborou mapa demonstrativo do custo do estabelecimento Matriz, situado em Sergipe. Em seguida, fez o confronto entre os valores das bases de cálculo praticadas e o custo apurado e encontrou as diferenças de valores – igualmente demonstradas na citada listagem – sendo o resultado daí encontrado o valor que serviu para glosa dos créditos do ICMS e o estorno do crédito na escrita fiscal do estabelecimento filial – valor principal do auto de infração.

10. Em virtude do custo médio de produção encontrado de R\$ 1,76, por unidade de saco de cimento de 50 Kg, está incluída parcela relativa a frete, até o estabelecimento de destino, e ainda o próprio imposto, deveria ser abatido do valor praticado, o frete e o próprio ICMS, por força do Art. 13, § 4º, Inciso II, da Lei Complementar nº 87/96 (igual redação no Art. 17, § 8º, da Lei Estadual nº 7.014/96).

11. Houve presunção na conclusão fiscal, pois no levantamento fiscal não estão identificadas as parcelas do custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, mas tão-somente o custo total extraído do Livro Razão Analítico e dividido pela quantidade produzida, critério esse, que o deficiente ressalta que é incompatível com a sistemática legal. Frisa que em matéria semelhante, noutro lançamento da mesma natureza, através do Auto de Infração nº 089599.0004/02-0, lavrado contra a mesma filial da Defendente, na cidade de Itabuna/BA, em iguais operações de transferência, a 1ª Junta de Julgamento Fiscal da SEFAZ/Ba. julgou improcedente o lançamento, com decisão através do Acórdão JJF nº 0452/01-03, tendo transcrita a ementa e o parte do voto do referido julgamento.

12. No tocante ao direito aplicável, que o lançamento do crédito tributário, deve estar revestido dos requisitos materiais previstos no Art. 142 do Código Tributário Nacional, que consistem em: precisa descrição da situação fática (fato gerador), identificação da matéria tributável (tipo de operação), quantificação do imposto devido (determinação do valor tributável – base de cálculo e alíquota), etc

13. O lançamento tributário em questão contraria o Princípio Constitucional da Não-cumulatividade, à medida que nega o direito de crédito do imposto incidente na operação anterior, tal como previsto no Art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal. Portanto, salienta que se houve, comprovadamente, a existência de operações que foram tributadas não há como negar o direito de crédito do imposto sob pena de contrariedade à Constituição Federal. Nesse sentido, cita lição de Mizabel de Abreu Machado Derzi.

14. O direito ao crédito fiscal, está assegurado tanto na Lei Complementar nº 87/96 (art.19) quanto na Lei Estadual nº 7.014/96 (arts.19, 28, 29, 31, 91, 92), todos transcritos.

Feitas estas considerações, considerou que a multa levada a efeito no lançamento, no percentual de 60% do valor do tributo, é excessiva e extrapola da proporcionalidade, ou razoabilidade, em função da natureza da infração.

Diz que a multa prevista no artigo 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96 não guarda conformidade com a natureza da infração, em afronta ao princípio da proporcionalidade, contemplado implicitamente na Constituição Federal.

Nesse sentido, cita voto proferido no julgamento da ADIN 1.407-2/DF, pelo Ministro Celso de Mello sobre a questão relacionada com o princípio da proporcionalidade; bem como, a jurisprudência no âmbito do Supremo Tribunal Federal; e a doutrina sobre confisco nas palavras de renomado professor de direito tributário.

Por fim, requer a nulidade do lançamento tributário em questão, ou caso contrário a improcedência da autuação.

Na informação fiscal, fls.158 a 204, os autuantes esclareceram que o objetivo da ação fiscal foi verificar a base de cálculo utilizada nas operações interestaduais com produtos transferidos de outra unidade da Federação.

Fizeram uma análise de todas as normas que envolvem a matéria sob discussão, transcrevendo e citando 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.

Transcreveram os esclarecimentos constantes no corpo do Auto de Infração, e esclareceram que 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, energia, combustível, frete (CIF), etc., devem ser expurgados para efeito da determinação da base de cálculo.

Analisando os argumentos defensivos, ressaltam, preliminarmente, que não foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexados.

Relativamente aos custos que deveriam compor a base de cálculo, ressaltam que o autuado tem que obedecer – em primeiro lugar - ao que está prescrito de forma expressa na Constituição Federal e, ato contínuo, ao que prevê a Lei Complementar do ICMS.

Rebateram a alegação defensiva de que a fiscalização baiana cometeu dois equívocos: “não excluiu do valor constante da cada nota fiscal os valores do frete e do próprio ICMS para determinar o valor do custo da mercadoria produzida, como base de cálculo do ICMS; e que o custo apurado através do balanço patrimonial e demonstrações financeiras, mediante a divisão do valor total anual pela quantidade de cimento produzida, não corresponde ao custo parcial, a que se refere a LC nº 87/96, dizendo que o contribuinte está equivocado.

Dizem que consta no corpo do Auto de Infração expressamente: “Assim sendo, com base nos livros contábeis (RAZÃO ANALÍTICO) – vide indicação das fls.no índice que compõe este Auto de Infração - encontramos os valores anuais dos elementos de custo, quais sejam: MATÉRIA-PRIMA; MATERIAIS SECUNDÁRIOS E EMBALAGENS.

Quanto ao valor anual do elemento de custo denominado MÃO-DE-OBRA, obtivemos o mesmo na DIPJ de 2006, ano calendário de 2005 (vide indicação das fls.no índice que compõe este Auto de Infração), com os dados das rubricas CUSTO DE PESSOAL APLICADO NA PRODUÇÃO e respectivos ENCARGOS SOCIAIS, nos quatro trimestres de 2005.

Somando-se esses valores de MATÉRIA-PRIMA; MATERIAL SECUNDÁRIO; EMBALAGENS; e MÃO-DE-OBRA encontramos a BASE DE CÁLCULO prevista na supracitada

Por outro lado, para sabermos o valor do CUSTO DE PRODUÇÃO UN

25 Kg e de 50 Kg.(BC da LC 87/96) procedemos a divisão do somatório de MATÉRIA-PRIMA; MATERIAL SECUNDÁRIO; EMBALAGENS; e MÃO-DE-OBRA pela QUANTIDADE PRODUZIDA NO ANO DE 2005 fornecida pela Autuada (vide indicação das fls.no índice que compõe este Auto de Infração), consoante pode ser observado no demonstrativo (vide indicação das fls.no índice que compõe este Auto de Infração).

Por fim, de posse do valor da base de cálculo prevista na LC 87/96 (custo de produção unitário) fizemos o confronto com base de cálculo que foi consignada nas notas fiscais de transferência para a Autuada, item a item, mês a mês (dados colhidos nos arquivos SINTEGRA fornecidos pela Autuada) e procedemos ao estorno do valor do ICMS que foi tomado a maior, de acordo com o demonstrativo ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA elaborado tanto em meio magnético (vide indicação das fls.no índice que compõe este Auto de Infração) quanto em meio físico (vide indicação das fls.no índice que compõe este Auto de Infração), cuja cópia de ambos (meio magnético e físico dos citados demonstrativos) foi devidamente entregue à Autuada (vide indicação das fls.no índice que compõe este Auto de Infração)."

Quanto ao direito aplicável, os autuantes chamam a atenção para o papel da LC 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 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.

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 Baleiro, 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 esteira de pensamento, surgindo controvérsias nas normas tributárias. Havendo silêncio destas, como pode parecer

Created with

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. No caso desta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado e 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 de contabilidade, 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.

Observam que 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, foram proferidos pela Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná. Estes foram taxativos no sentido 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/05, de 15/06/2005, 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 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 determinar as bases de cálculo dos impostos de forma expressa e, em regra,

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.

Quanto a alegação de que o lançamento foi efetuado por presunção, por entender que o demonstrativo de custo feito pela fiscalização não atende aos requisitos legais, no tocante a identificação do custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, os autuantes asseveraram que não foi utilizado o custo total, cujos custos de produção foi encontrados nos livros contábeis no Razão Auxiliar (matéria-prima, material secundário, e acondicionamento) e na DIPJ (mão-de-obra) do ano fiscalizado.

Com relação a alegação de que o AI nº 085599.0004/02-0, lavrado contra outra filial, em iguais operações de transferências, foi julgado improcedente através do Acórdão JJF nº 0452/01-03, os autuantes informam que o referido julgamento foi reformado pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, conforme Acórdão CJF nº 234/12-04, julgando o auto de infração parcialmente procedente.

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

## VOTO

Analizando, inicialmente, a preliminar de nulidade, em relação à alegação defensiva de que a autuação fiscal está em desconformidade com a legislação tributária, e que a ação fiscal padece de nulidade desde a origem, por entender que se a discussão envolve critério de tributação exigido pela entidade tributante de origem, a fiscalização do imposto não poderia ser realizada pelo Estado de destino - Estado da Bahia, deixando a entender que é parte ilegítima para figurar neste processo, constatei que não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos, aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, pois os autuantes expuseram, no corpo do Auto de Infração, 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 seus dados e cálculos, cuja imputação está de acordo com a Lei Complementar nº 87/96; com o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.284, de 14/03/1997, considerando as disposições contidas na Lei nº 7.014/96.

Assim, ficam rejeitadas as arguições de nulidade, tendo em vista que o lançamento fiscal está revestido das formalidades legais, não havendo qualquer irregularidade em sua constituição que contrarie o RPAF/BA aprovado pelo Decreto 7.629 de 09/07/1999.

Trata o presente processo de exigência de ICMS, em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal, no exercício de 2005, em função 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.

Cumpre registrar que o sujeito passivo em momento algum nega a realização das operações através das notas fiscais utilizadas no levantamento fiscal (fls.13 a 26) que recebeu em transferência do seu estabelecimento matriz fabril situado no Estado de Sergipe, a mercadoria (cimento) para comercialização neste Estado.

Na análise das peças processuais, verifico que o trabalho fiscal foi realizado apurando 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 não ser admitido nenhum outro tipo de custo, a exemplo de mão de obra, energia, depreciação, etc.

Considerando que o autuado informou, fl.47, que não dispõe de planilha de custo, a autuação foi baseada no Razão Analítico (do estabelecimento matriz), datado da própria empresa autuada (docs.fl.29 a 34), onde consta a discriminação

Created with

produção por código de produto. Com base nesses dados, foi elaborada a planilha à fl.28, onde foram considerados os custos que estão de acordo com a LC 87/96 (matéria prima, material secundário e acondicionamento). No caso da mão-de-obra, foram considerados os valores declarados na DIPJ/2006, ano base 2005, das rubricas Custo com Pessoal e Encargos sociais (fls.34 a 40). Após a soma da matéria prima, material secundário e acondicionamento, com os valores da mão-de-obra mais encargos, foram obtidos os valores unitários do custo por saco, mediante a divisão pelo total da quantidade produzida, conforme Informativo da Produção fornecido pelo autuado (fl.41).

Logo, o trabalho fiscal não foi apurado por presunção, conforme alegado na defesa, visto que, como dito acima, as parcelas do custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, correspondem exatamente com os valores contabilizados no Livro Razão da empresa, sendo determinado o custo unitário de produção mediante a divisão desses valores pela quantidade produzida informada pelo sujeito passivo.

No citado levantamento o sujeito passivo não apontou erros ou inconsistências nos números e nos cálculos, porém, pugnou pela improcedência da autuação, alegando que foram cometidos dois equívocos na apuração da base de cálculo, quais sejam: a) não exclui do valor constante de cada nota fiscal os valores de frete e do próprio ICMS para determinar o valor do custo da mercadoria produzida, como base de cálculo do ICMS; e b) o custo apurado através do balanço patrimonial e demonstrações financeiras, mediante divisão do valor total anual pela quantidade de cimento produzida, não corresponde ao custo parcial, a que se refere à LC nº 87/96, mas ao custo total que, além de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, compreende outros componentes tais como exaustão, depreciação, amortização, etc.

Não acolho a alegação defensiva de que a fiscalização foi exercida fora do seu espaço territorial, visto que não há nenhum impedimento legal para a ação fiscal tenha transcorrido no estabelecimento matriz emitente das notas fiscais, na medida em que por se tratar de levantamento na contabilidade da empresa para apurar os custos de produção, os prepostos fiscais tinham duas alternativas: intimar o estabelecimento matriz para apresentar neste Estado todos os documentos contábeis ou se deslocarem para o Estado de Sergipe e proceder o levantamento, como fizeram.

Quanto aos alegados equívocos cometidos pela fiscalização, relativos a não exclusão, do custo médio de produção apurado pela fiscalização, o valor do frete em cada nota fiscal e do próprio ICMS para determinar o valor do custo da mercadoria produzida, entendo que no caso do frete, este não pode ser considerado custo de produção, uma vez que conforme notas fiscais as operações ocorreram com frete FOB, e portanto, trata-se de uma despesa e não porque um estabelecimento o considera no preço, a menos que fosse comprovado que a empresa apura seu custo por estabelecimento. Quanto ao ICMS, verifico que no levantamento fiscal, a fiscalização após apurar o custo unitário produzido à fl.28, com base nos dados contábeis, dividiu este valor por R\$0,88, embutindo, corretamente, o valor do ICMS equivalente a 12%.

No que tange a alegação de que nos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, compreendem outros componentes tais como exaustão, depreciação, amortização, etc, não como prosperar tal pretensão, pois, não existe nos autos nenhum elemento, que indique que tais custos estariam embutidos no custo total, além do fato de que não há previsão legal na LC nº 87/96 nesse sentido.

Portanto, pelo que se vê, o escopo da ação fiscal foi a glosa de determinados valores que foram utilizados na determinação da base de cálculo para fins de apuração do crédito fiscal apropriado, nas operações de transferências interestaduais, por entender a fiscalização que sem amparo legal.

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 asp~~re~~ de qualquer tipo tributário, por conter a dimensão da obrigação

imposição fiscal. Relativamente às operações com mercadorias, aplicáveis são 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".*

Desta forma, 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 ou norma 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, citadas pelo autor.

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.

Em suma, nas operações de transferências de mercadorias 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, material secundário, 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.

Cumpre salientar que, conforme decisão proferida pelo STJ nº RE 707.635- S/2004, a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à lei complementar. No presente, o disposto no art. 13, §4º, inciso II da LC nº 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 LC 87/96, de acordo com os seus interesses, o que certamente geraria

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 restrição imposta pela LC 87/96, referente a matérias-primas, materiais secundários e de embalagem (acondicionamento), estende-se a outros dispositivos e diplomas legais, consoante ressaltado pelos autuantes (art. 2º da Port. 607/2006 da SUFRAMA; art. 3º do Dec. 6.008/2006), bem como já foi manifestado em decisão 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 e componentes do custo de produção para determinar 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 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 mercadoria 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/9. Infração caracterizada.

No que concerne a alegação de que o presente processo trata de matéria semelhante ao Auto de Infração nº 089599.0004/02-0, lavrado contra a filial situada na cidade de Itabuna/Ba, em iguais operações de transferência, não obstante ter sido julgado improcedente através do Acórdão JJF nº 0452/01-03, dito julgamento foi reformulado, pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, conforme Acórdão CJF nº 234/12-04, julgando o auto de infração parcialmente procedente em razão de erro na apuração do débito.

Apreciando a alegação defensiva de confiscação de parte da multa de 60%, observo que a sua aplicação pelo descumprimento da obrigação principal neste processo é prevista no artigo 42, inciso VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, sendo que as alegações concernentes ao seu caráter confiscatório não devem ser apreciadas por estar prevista na citada lei e em face do disposto no artigo 167, inciso I, do RPAF/99.

Ante o exposto, voto pela **PROCEDÊNCIA** do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206891.0001/10-3, lavrado contra **ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.297.897,30**, 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, 22 de julho de 2010.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

ÂNGELO MARIO DE ARAUJO PITOMBO - JULGADOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – JULGADOR