

A. I. Nº - 232940.0001/10-0  
AUTUADO - ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A  
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, ANTONIO RAMOS DAMASCENO,  
PAULO CESAR DA SILVA BRITO, JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO  
JORGE e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET 14.12.2010

**5<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0331-05/10**

**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. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 18/01/2010, exige ICMS no valor histórico de R\$ 609.579,75 e multa de 60% em razão da utilização de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênio ou protocolo.

O autuado, por meio de advogados legalmente constituídos, ingressa com defesa, fls. 111 a 127, nos seguintes termos:

Inicialmente, discorre sobre a infração, ao tempo em que esclarece que exerce atividade de fabricação de cimento no Estado de Sergipe, efetuando transferência de mercadorias para a filial situada na Bahia, com emissão de notas fiscais, com o devido destaque do ICMS, e efetivo recolhimento do tributo para o Estado de Sergipe.

Nesse diapasão, o estabelecimento filial, ao receber as mercadorias em transferência, registra as notas fiscais nos livros próprios com crédito de ICMS, para, ao final de cada período fiscal, compensar o imposto incidente nas operações de vendas, na apuração do imposto devido em cada mês, obedecendo ao princípio da não-cumulatividade, assegurado na Constituição Federal.

Afirma que a fiscalização da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, por seus agentes fiscais, resolveu desenvolver procedimento de fiscalização junto ao estabelecimento industrial da Defendente, situado no Município de Nossa Senhora do Socorro em Aracaju – Sergipe, que teve por objeto examinar tributação de ICMS Normal nas operações de transferências de cimento, entre estabelecimento industrial, situado em Sergipe, e sua filial atacadista, estabelecida no Estado da Bahia.

Nesse desiderato, afirma a autoridade lançadora que, com base no livro Razão Analítico, comparativamente com o exame das notas fiscais emitidas no período de 2005, 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 -, cuja consequência acarretou recolhimento do imposto a maior para o Estado de Sergipe em desfavor do Estado da Bahia, tendo p<sup>c</sup> 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96.

Descreveu o procedimento fiscal adotado pelos auditores e alegou que a fiscalização cometeu equívoco ao não ter excluídos do valor constante de cada nota fiscal, os valores de frete e do próprio ICMS para determinar o valor do custo da mercadoria produzida. Outro erro apontado é que 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 a LC 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.

Requer a nulidade do procedimento fiscal desde a sua origem, não apenas por ter sido desenvolvida por autoridade incompetente, mas por ausência de materialidade, entendida como evento ocorrido fora do espaço territorial (âmbito de validade) das normas baixadas pelo Estado da Bahia.

Sustenta que os autuantes adotaram o seguinte procedimento:

*"Se fez relação das notas fiscais de transferências de cimento emitidas pelo estabelecimento industrial da Defendente, situado no Estado de Sergipe, com destino aos estabelecimentos filiais atacadistas localizados no Estado da Bahia, em que se identificou o valor da operação – base de cálculo adotada para quantificação do ICMS.*

*E, com base nos valores registrados no livro Razão, se apurou, por média anual, o custo unitário da mercadoria produzida – em que se dividiu o valor total pela quantidade de cimento produzida em cada ano.*

*Em seguida, comparou-se o valor unitário das notas fiscais, para determinação da base de cálculo do ICMS, com o custo médio apurado pela fiscalização; cuja diferença de valores serviu, na mesma dimensão, para estorno de crédito no estabelecimento receptor das mercadorias."*

Afirma que no custo médio de produção apurado pela fiscalização de R\$ 1,76 por unidade de saco de cimento de 50 Kgs, no exercício de 2005, não sendo percebido que, no valor praticado estava incluída a parcela relativa ao frete, até o estabelecimento de destino e ainda, o próprio imposto que deveriam ser deduzidos do valor praticado para se identificar o custo da mercadoria.

Assevera que por esta razão, e por critério lógico – tendo em conta que o imposto incide sobre o custo do produto fabricado, uma das duas alternativas – qualquer que seja chega ao mesmo resultado – deveria ser adotada para efetiva quantificação da base de cálculo apurada pela autoridade lançadora, a saber: a) ao custo do produto, incluir o ICMS e adicionar a despesa de frete; ou b) excluir da base de cálculo praticada o valor do frete e do ICMS nela incluída. Nesse aspecto, considerando que o procedimento adotado no lançamento é uniforme para todas as operações consideradas, entende a Defendente ser suficiente para compreensão do que aqui se coloca, a saber:

a) por força do disposto no Art. 13, § 4º, Inciso II, da Lei Complementar nº 87/96 (igual redação no Art. 17, § 8º, da Lei Estadual nº 7.014/96), a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais é o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. E aí o frete incluído no valor da operação se constitui em hipótese de incidência outra, diferente de custo. Por isso, para efeito de identificação da base de cálculo, relativa a cada nota fiscal de transferência, era de ser excluído do valor da operação a parcela relativa ao frete – o que, de fato, não ocorreu;

b) ainda, em face do disposto no § 1º do Art. 13 da referida lei complementar (de igual modo Art. 17, § 1º, da mencionada lei Estadual) o montante do imposto (ICMS) integra sua própria base de cálculo, constituindo o destaque mera indicação para fins de controle. Por essa razão, era de se excluir do valor da operação praticado pela Defendente o valor do ICMS, nele incluído, para efeito de determinação do custo da mercadoria produzida – o que, de igual maneira, não ocorreu no caso.

Ressalta que noutro lançamento da mesma natureza – matéria sen Auto de Infração nº 089599.0004/02-0 (Doc. 454), lavrado contra a m cidade de Itabuna/BA, em iguais operações de transferência, a 1ª JU

Created with

 nitroPDF® professional

download the free trial online at [nitropdf.com/professional](http://nitropdf.com/professional)

DA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DA BAHIA julgou improcedente o lançamento, com decisão – Acórdão nº 0452/01-03, cuja Ementa e parte do Voto, transcreve.

Aduz que o lançamento tributário se torna nulo de pleno direito, por inobservância dos requisitos materiais, acorde o art. 142 do Código Tributário Nacional, transcrito, não apenas por erro na determinação da matéria tributável, quando se confunde custo total com custo parcial (tão-somente matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), mas, sobretudo por incluir no custo despesas de frete, ocorridas em momento posterior, e o próprio ICMS, inclusive do frete.

Ressalta que as transferências de mercadorias promovidas pela Defendente para suas filiais foram acobertadas por notas fiscais idôneas, em que houve destaque do ICMS, mediante a aplicação da alíquota própria – cujo imposto fora recolhido para o Estado de Sergipe -, e que essas notas fiscais foram registradas com crédito do imposto incidente em tais operações. Note-se que não há qualquer questionamento em torno desses eventos pela autoridade fiscal. O que se alega é que a base de cálculo adotada foi superior ao valor de custo da mercadoria produzida.

Assevera que houve inobservância do princípio da não-cumulatividade, e que não há como negar o direito de crédito do imposto, sob pena de contrariedade à Constituição Federal, e nesse sentido cita a doutrinadora Mizabel de Abreu Machado Derzi. Assim, o exercício de tal direito independe de texto de lei, sendo inclusive desnecessários atos infraconstitucionais editados para regular o mecanismo de não-cumulatividade. Portanto, neste contexto, nem mesmo diante do RICMS-BA, que, de modo unconstitutional e ilegal, estabelece restrições para o crédito de ICMS, não se vê, dentre tais restrições nada que afete o direito ao crédito, em face aos procedimentos adotados pela Defendente, tanto no estabelecimento matriz ou filial, consoante os artigos 31, 91 e 92 do citado diploma legal, que também transcreve.

Reclama que o percentual de multa aplicada, da ordem de 60%, é excessivo, irrazoável em função da natureza da infração, indo de encontro ao princípio constitucional da proporcionalidade e da vedação de confisco, além do direito de propriedade, livre exercício da atividade econômica, todos previstos na C. Federal. Nesse sentido, cola trecho de voto do Ministro Celso de Mello em julgamento da Adin 1.407-2/DF.

Transcreve parte de texto dos professores Sacha Calmon Navarro Coelho, Sampaio Dória e cita a Lei nº 9.298/96, que alterou o Código de Defesa do Consumidor, e estabeleceu multa no percentual de 2%, idêntico ao estabelecido no Código Civil Brasileiro, Lei nº 10.406/2002, art. 1336, que entende servir de balizamento nas operações de ordem privada. Neste sentido, traz julgados do STF, e posicionamento dos Tribunais Regionais.

Finaliza requerendo a nulidade do Auto de Infração, caso não acatada, a sua improcedência.

Os autuantes, na informação fiscal (fls. 151 a 194), inicialmente esclarecem seu objetivo é identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS na hipótese de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação.

Dizem que as disposições dos arts. 155, §2º, XII, “i” e 146, III, da Constituição Federal, foi cumprida pela Lei Complementar nº 87/96, especialmente no art. 13, §4º, II, norma reproduzida no art. 17, §7º, II da Lei nº 7.014/96 e art. 56, V, “b” do Regulamento do ICMS da Bahia.

Quanto ao impacto dessa norma, registram que as empresas que transacionam em mais de um estado da Federação não podem olvidar da compreensão do seu real sentido e alcance, para não destacar ICMS a mais quando da emissão das notas fiscais de transferências interestaduais e recolher ao estado de origem valor maior que o devido, pois, no conjunto das operações entre os mesmos titulares e em decorrência do princípio da não-cumulatividade, o contribuinte sempre pagará o mesmo valor do imposto, evitando-se, assim, implicações financeiras nor conta de majoração da base de cálculo na origem, haja vista que o fisco utilizar de meios para recuperar o que de fato lhe pertence em face do ICMS.

Da Impugnação, preliminarmente ressaltam que, em nenhum momento foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao PAF.

Sobre a alegação de que não se excluiu do valor constante em cada nota fiscal os valores de frete e do próprio ICMS para se determinar o valor do custo da mercadoria produzida e que 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 a LC 87/96, mas ao custo total que, além da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, compreende outros componentes tais como exaustão, depreciação, amortização, etc., dizem que o autuado se equivoca, pois consta do corpo do AI expressamente como foi apurada a base de cálculo na ação fiscal, ou seja, os valores da matéria-prima, materiais secundários e embalagens, com base nos livros contábeis (Razão Analítico, mão-de-obra, com base na DIPJ de 2006, ano calendário de 2005, com os dados das rubricas Custo de Pessoal aplicado na Produção e respectivos encargos sociais.

Quanto ao frete, dizem que este na cláusula CIF é uma despesa operacional e não custo de produção e por isso não foram considerados quando da formação da base de cálculo prevista na nominada LC 87/96.

Esclarecem que na realização desta auditoria, intimou a empresa para apresentar planilha com detalhamento dos elementos formadores do custo de produção, que não foi apresentada sob alegação de não dispor de planilha de composição de custo, tendo informado que “*O custo do produto final encontra-se definido em seu balanço anual e, para definir o preço de transferência, a signatária colhe de seu custo total os elementos definidos no art. 13, § 4º da Lei Complementar 87/96, que nas operações de transferências interestaduais constitui matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento*”.

Informam que, com base no livro Razão Analítico (fls. 47/51), apuraram os valores anuais dos custos de matéria-prima, material secundário e embalagens e obtiveram o valor da mão-de-obra anual na DIPJ de 2006, ano-calendário de 2005 (fls. 53/59), com os dados dos custos de pessoal aplicado na produção e respectivos encargos sociais dos quatro trimestres de 2005. Somando esses valores determinaram a base de cálculo prevista no art. 13, §4º da LC 87/96, para o exercício de 2005.

Por fim, para determinar o custo de produção unitário das transferências com base na citada Lei, procederam a divisão do somatório de MATERIA-PRIMA; MATERIAL SECUNDÁRIO; EMBALAGENS; e MÃO-DE-OBRA, pela quantidade produzida no ano de 2005, informada pelo autuado (fl. 45), consoante demonstrativo às fls. 28/41. Em seguida, confrontaram a base de cálculo consignada nas notas fiscais de transferência, item a item, mês a mês, procedendo o estorno do valor do ICMS que foi tomado a mais de acordo com o demonstrativo ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA elaborado tanto em meio magnético (fl. 11) quanto em meio físico (fls. 13/26), cujas cópias foram entregues ao autuado (fl. 67).

Com relação à alegação defensiva de que cometem equívocos, contestam dizendo que, conforme explicado acima foi grafado no corpo do Auto de Infração que foi utilizado na apuração do custo de produção previsto no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, apenas os elementos de custo das matérias-primas, materiais secundários, embalagens e mão-de-obra, para definir a base de cálculo do ICMS para as operações de transferências interestaduais realizadas.

Quanto ao argumento defensivo de que não fizeram exclusão do ICMS da sua própria base de cálculo, contestam que também o autuado está equivocado, tendo em vista que nos demonstrativos, a exemplo dos juntados às fls. 13 a 26, foi feita a inclusão do ICMS para fazer o comparativo das bases de cálculo (a) consignada nas notas fiscais e (b) a prevista no art. 13, §4º, II da LC 87/96.

Relativamente à nulidade suscitada sob argumento de não ter sido incompetente, ausência de materialidade, entendida como ever territorial (âmbito de validade) das normas baixadas pelo Estado d

a autuação fundamentou-se em uma Lei Nacional – LC 87/96 e todos os entes tributantes devem rigorosa obediência ao que está prescrito no seu art. 13, §4º, II.

No mérito, 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 Lei Complementar (LC) 87/96 que prescreve que a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte e que, de acordo com os citados dispositivos a base de cálculo do ICMS é determinada pela citada LC cujo teor é reproduzido no art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, respaldado na art. 17, § 7º, II 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.

Transcrevem decisão do STJ, no REsp nº 707.635-RS (2004/0171307-1), onde se declarou que a definição da base de cálculo do ICMS é reservada à Lei Complementar (art. 146, III, “a” da CF) e não pode ser modificada por regra estadual (transferência de arroz para estabelecimento do mesmo contribuinte localizado em outro estado, a base de cálculo é o custo da mercadoria, entendido como custo: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento).

Transcrevem parte de texto de autoria do professor Márcio Alexandre Freitas para salientar que a Lei Estadual não pode alterar o sentido e o alcance do que está expressamente definido na LC 87/96 sobre composição da base de cálculo nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outros Estados.

Em relação à interpretação das normas de Direito, mencionam doutrinadores como Luciano Amaro, Sacha Calmon Navarro Coelho, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleiro, para fundamentar o seu 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 possa alterar os conceitos e institutos de direito privado com o fito de expandir sua competência tributária prevista no texto constitucional, preservando a rigidez do sistema de repartição das competências tributárias entre os entes da Federação.

Em seguida, discorrem sobre os elementos básicos do custo industrial, transcrevendo textos da Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, definindo os quatro elementos listados na LC 87/96 (Materiais, material secundário; Mão-de-obra; Custos indiretos de fabricação); Conceitos de Custo de Produção ([portaldeauditoria@portaldeauditoria.com.br](mailto:portaldeauditoria@portaldeauditoria.com.br)), de autoria do professor Paulo H. Teixeira; Conceitos de depreciação, despesas com vendas, mão-de-obra, matéria-prima em consulta ao Dicionário de Custos (professores George Sebastião e Rodrigo Guerra Leone); Conceitos idênticos descritos no livro de Contabilidade de Custos do professor Eliseu Martins.

Transcrevem respostas das Consultas nº 090/2000 e 56/2002, cujas respostas foram taxativas no sentido de que a base de cálculo nas saídas interestaduais de mercadorias pertencentes ao mesmo titular, deve obedecer ao disposto no art. 13, § 4º da LC 87/96 (art. 6, § 4º da Lei Estadual 11.580/96 do Estado do Paraná).

Reproduzem diversas decisões de Conselhos de Contribuintes Estaduais, que enfrentaram o tema objeto desta autuação, sendo considerados exceções os Estados da Bahia, Paraná e Minas Gerais, e ainda recentes decisões do CONSEF, Bahia, nos autos de Infração nº 206891/0023/08-5 e 206891.0021/08-2, nas quais foram julgadas, procedentes, por unanimidade, esta mesma matéria.

Mencionam ainda decisão do Tribunal de Justiça Estadual do Rio Grande do Sul, Processo nº 70002778157, de 06 de junho de 2007, e decisões do Superior Tribunal de Justiça, Resp. Nº 707.635 – RS, transitado em julgado em novembro de 2005 e AgRg no Resp 1002693/RS, de 25/03/2008, que pacificaram o entendimento de que deve ser aplicado o princípio da legalidade tributária estrita, art. 97, IV CTN), quanto à definição da extensão da base de cálculo intérprete deve ater-se ao disposto na lei, não lhe sendo lícito, a hermenêutica, estender ou reduzir a base imponível do imposto.

A transcrevendo, salientam que a decisão do STJ no AgRg no REsp 1002693/RS, de 25/03/2008, cria jurisprudência de que nas transferências de estabelecimento para outro localização em outro Estado, a base de cálculo é a definida na LC 87/96 (matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, entendimento que se consagra em decisões do STF nos RE 361829/RJ, RE 91737/MG e RE 79452/RS, cujo voto do Ministro Antônio Neder, transcrevem em parte.

Com relação à alegação de que o lançamento foi feito com base em presunção e não atende a requisitos legais, visto que a defesa argumenta que foi levado em conta o custo total, extraído do livro Razão e dividido pela quantidade produzida, afirmam que ao contrário do que foi alegado, não utilizou o custo total e sim os elementos de custos definidos na LC 87/96 (matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra).

Quanto à alegação de que em julgamento de matéria similar a decisão contida no Acórdão JJF 0452/01-03, foi julgado improcedente, transcrevem a ementa do Acórdão CJF 0234/12-04, no qual a Segunda Câmara do CONSEF reformou aquela decisão julgando-a procedente.

Por fim, afirmam que como demonstrado e comprovado o acerto do presente PAF, solicitam que julguem pela procedência total do Auto de Infração.

Considerando que o ajuste da base de cálculo das mercadorias recebidas em transferência pelo autuado teve por base distintas fontes, na assentada de julgamento a 5ª JJF decidiu converter o processo em diligência à Inspetoria de Origem com o seguinte pedido:

***"I - Autuantes:***

- a) *Justifiquem o porquê da utilização das distintas fontes (Razão Analítico e DIPJ) para a apuração do crédito fiscal de direito;*
- b) *Caso possível, ajustar o lançamento considerando o custo da MÃO-DE-OBRA tendo como fonte o livro RAZÃO ANALÍTICO, do qual obtiveram os valores correspondentes aos outros componentes da base de cálculo e reabrir o prazo de defesa com entrega de demonstrativos para que, querendo, o contribuinte se manifeste;*
- c) *Caso haja manifestação do autuado, os autos deverão ser retornados aos autuantes para conhecimento e, posteriormente, devolvidos ao CONSEF."*

Em resposta, conforme fls. 199/200, os autuantes justificaram o procedimento adotado tendo em vista que o livro auxiliar Razão Analítico da empresa não conter, em separado, as rubricas referentes ao pessoal da área de produção, as quais foram retiradas da DIPJ onde estão discriminadas: a) Custo do Pessoal Aplicado na Produção; b) Encargos Sociais; c) Alimentação do Trabalhador, e; d) Serviços Prestados por Pessoa Física (sem vínculo empregatício) e por Pessoa Jurídica.

Ao autuado foi dada vista do resultado da diligência e sobre este não se manifestou.

**VOTO**

Inicialmente, cabe analisar as preliminares de nulidade invocadas pelo autuado em sua peça de defesa.

De plano, rejeito os argumentos de incompetência da autoridade lançadora, por ter exercido procedimento em outro estado da Federação, pois o estabelecimento autuado comercializa mercadorias produzidas no Estado de Sergipe, no seu estabelecimento matriz. Este procedimento da fiscalização prendeu-se à necessidade de aferir se a base de cálculo das operações de transferência realizadas entre os estabelecimentos do mesmo titular estavam em conformidade com o estabelecido em Lei Complementar, daí a necessidade de utilização de dados contidos na contabilidade do estabelecimento matriz, situado no Estado de Sergipe.

Ademais, vigendo a Lei Complementar em todo o território nacional, não podendo ser acatado o argumento de excesso de território, auditores fiscais não foram fiscalizar eventos geradores de ICMS oc

mas sim verificar a formação da base de cálculo que serviu às transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, com repercussão para o Estado da Bahia.

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), tendo em vista que a ação fiscal empreendida com base nas normas do Estado da Bahia, estão amparadas pela Constituição Federal (art. 155, § 2º, XII, “i” e 146, III, “a”) que estabeleceu competências aos Estados para instituir o ICMS e o disposto no art. 146, III, “a” do mesmo diploma legal, determina que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais, em relação aos fatos geradores, base de cálculo e contribuinte.

Na situação presente foram aplicadas as regras previstas no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar (LC) 87/96, em consonância com a Lei Estadual (7.014/96), cujas regras são aplicáveis em todo território nacional, o que confere legitimidade à ação fiscal, bem como a ação fiscal serviu para se observar a correta apropriação do crédito fiscal de direito pelo autuado na forma estabelecida na legislação baiana.

Com relação ao argumento da aplicação de multa desproporcional, e com caráter confiscatório, este não pode ser acatado, haja vista que a multa indicada no presente Auto de Infração é legal, com previsão na Lei nº 7.014/96, art. 42. Quanto à sua redução para 2%, previsto na Lei 9.298/96, que alterou a Lei 8.078/90 (Código de Defesa do Consumidor), esta somente se aplica para as relações de consumo, o que não é o caso da presente esfera tributária, que versa sobre direito público indisponível.

Igualmente, não se inclui na competência deste órgão julgador declaração de constitucionalidade de 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 do RPAF/99. Saliento que a multa poderá ser reduzida em até 100%, caso atendidas as condições estabelecidas no art. 45-A da Lei nº 7.014/96.

Superadas as arguições de nulidade, passo a adentrar no mérito da autuação, que se refere à utilização indevida de crédito fiscal decorrente de operações interestaduais com base de cálculo estabelecida pela unidade de origem, superior à permitida na LC 87/96.

Da análise que fiz nos autos, de pronto quero patentear duas observações: uma) que o caso não é de ampliação da Base de Cálculo nas operações de transferência interestaduais de mercadorias entre estabelecimento do mesmo titular em face de interpretação do art. 13, §4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96 por parte do ente tributante do estado em que se situa o remetente, pois que tal interpretação não se acha demonstrada nos autos e; duas) que, de fato, os números da autuação não foram contestados pelo autuado.

No caso em comento, a ação do Fisco foi dirigida à glosa de crédito fiscal decorrente de operações de transferência interestaduais de mercadorias por estabelecimentos de uma mesma empresa em que na base de cálculo tributada das operações, os autuantes acusam que o remetente agregou determinados valores não permitidos pela legislação específica, tomando-se para apurar os créditos fiscais corretos, os dados constantes no livro Razão Analítico (fls. 47/51) relativos aos custos de matéria-prima, material secundário e embalagens e da DIPJ de 2006, ano calendário 2005 (fls. 53/59), o valor da mão-de-obra, com os dados dos custos de pessoal aplicado na produção e respectivos encargos sociais dos quatro trimestres de 2005. Somando esses valores determinaram a base de cálculo prevista no art. 13, §4º da LC 87/96, para o exercício de 2005.

Vejo (fl. 64) que, no caso específico, com o objetivo de se identificar a regularidade legal da Base de Cálculo frente ao exposto no art. 13, §4º, inciso II da LC 87/96, que, aliás, seria a fórmula seguida pela empresa, segundo informou, essa foi intimada e composição dos custos de produção contendo, no mínimo: 1 – DAT. produto; 3 – descrição do produto; 4 – unidade (Ton.; Kg; Cx, etc.

Custo total desse produto; 6 – custo unitário desse produto; 7 – detalhamento desse custo unitário objeto de transferências (oriundas de outras unidades da Federação), por tipo de produto (A – valor da matéria prima total; B – material secundário ou indireto; C – acondicionamento ou embalagem; D – mão de obra (direta e indireta); E – Depreciação e/ou amortização; F – Manutenção; G – energia (elétrica, térmica, etc.); G – Outros custos/Despesas de produção) – Exercícios de 2002 a 2007, tendo a empresa informado que não dispõe de planilha de composição de custos e o custo do produto final encontra-se definido em seu balanço anual, sendo que para definir o preço de transferência colhe do seu custo total os elementos definidos no art. 13, §4º da Lei Complementar nº 87/96, que nas operações de transferências interestaduais constitui: soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Pois bem, observo que a questão de fundo dessa celeuma é clarificar se a Base de Cálculo das mercadorias transferidas em operações interestaduais pela empresa fabricante remetente está conformada na disposição da LC 87/96, como, inclusive, declara a empresa expondo que seu preço de transferência é formado pela soma dos valores da Matéria-Prima, Material Secundário, Material de Embalagem, Mão-de-Obra e ICMS.

Ora, se essa afirmativa é verdadeira, é evidente que a empresa possui controle para compor a Base de Cálculo dos produtos que transfere aos estabelecimentos localizados em outras unidades da Federação, informação esta, evidentemente, objeto da requisição dos autuantes, não sendo plausível a negativa de não fornecimento com a justificativa de que não dispõe de planilha de composição de custos, vez que a solicitação pressupõe-se aberta, sendo que os dados mínimos nela indicados certamente estão contidos em qualquer sistema de controle de custos.

Acontece que a empresa afirma que o custo do produto final encontra-se definido em seu balanço anual e para definir o preço de transferência colhe de seu custo total os elementos definidos no art. 13, §4º da LC nº 87/96, que nas operações de transferências interestaduais constitui: soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Vê-se, então, daí, que, teoricamente, não há razão para incompatibilidade entre o custo de produção apurado pela empresa para efeito de transferência do produto e o levantado pelos autuantes nessa ação fiscal, pois que ambos teriam como fonte a disciplina do art. 13, §4º, inciso II da LC 87/96, e se, como declarou o Impugnante, a fábrica efetuou as transferências interestaduais de mercadorias obedecendo a regra da LC 87/96, deve existir, para tanto - por ser indispensável – obviamente, um sistema de controle paralelo de custos que não foi disponibilizado ao fisco baiano.

Neste particular, considerando o aspecto inquisitório que norteia a função judicante deste órgão administrativo de autocontrole da legalidade do ato administrativo tributário de ofício, observando-se que os valores da composição do custo da mercadoria transferida apurado pelos autuantes foram extraídos de fontes diversas (Livro Razão Analítico e Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica – DIRPJ), embora sejam documentos da empresa nos quais a legislação exige registros de informações reais de interesse fiscal, os autos foram baixados em diligência para que os autuantes ou uniformizassem a fonte dos dados ou justificassem porque utilizaram distintas fontes, abrindo-se prazo para o autuado se manifestar, querendo, sobre o resultado da diligência.

Em resposta, os autuantes justificaram o procedimento adotado tendo em vista que o livro auxiliar Razão Analítico da empresa remetente não contém, em separado, as rubricas referentes ao pessoal da área de produção, as quais foram retiradas da DIPJ da fabrica remetente, onde estão discriminadas: a) Custo do Pessoal Aplicado na Produção; b) Encargos Sociais; c) Alimentação do Trabalhador, e; d) Serviços Prestados por Pessoa Física (sem vínculo empregatício) e por Pessoa Jurídica. Cabe salientar que, conhecendo a Informação Fiscal, o autuado sobre ela não se manifestou, procedimento que entendo corresponder a tácita confidencialidade registrada nos citados documentos fiscais.

Ora, na Defesa, o autuado não objeta o valor exigido na infração, nem mesmo contesta a imposição no âmbito do direito em ser a regra do art. 13, §4º, inciso II da LC 87/96 a pautar a Base de Cálculo das transferências interestaduais de mercadorias, transitando apenas por dizer que o levantamento dos autuantes 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 do ICMS e que o custo apurado 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 a 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.

Examinando em detalhe os autos, não vejo razão na alegação defensiva de que a fiscalização cometeu equívocos, não excluindo do valor constante de cada nota fiscal, os valores de frete e do próprio ICMS para determinar o valor do custo da mercadoria produzida, tendo em vista que conforme esclarecido na informação fiscal:

- 1) O demonstrativo juntado à fl. 28 consolida valores relativos à matéria-prima, material secundário, embalagens (acondicionamento), extraídos do livro Razão (fls. 47/51), e valor da mão-de-obra (custo de pessoal e encargos sociais) informado na DIPJ do estabelecimento remetente (fls. 34/40);
- 2) Apurado o custo de produção unitário, confrontaram com a base de cálculo consignada em cada nota fiscal de transferência, conforme demonstrativo de fls. 13 a 26, em amostra e, na totalidade constando do meio magnético juntado à fl. 11, determinando a diferença entre o valor previsto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 e o que foi tomado a mais 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 do que o que é de direito.

Assim, não acolho as alegações defensivas, pois ao contrário do que foi afirmado, o custo apurado pela fiscalização não engloba outros componentes (frete), como argumentado e sim limitado aos previstos na lei (matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra).

Da mesma forma, a contabilização dos insumos é feita sem a inclusão do ICMS, e na apuração do imposto foi 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 dados contidos em documentos fornecidos pela empresa, e na defesa não foram indicados erros ou inconsistências nos cálculos, tendo a defesa centrado seus argumentos de forma genérica, alegando que foram incluídos valores indevidos.

Ademais, registro que também não foram juntadas provas de que no custo médio de produção, apurado pela fiscalização, por unidade de saco de cimento, foi incluída parcela de frete, e em se tratando de fato controverso, em que o autuado dispõe de provas, e tendo recebido os demonstrativos, elaborados pela fiscalização junto com o Auto de Infração, caso tivesse, deveria ter trazido ao processo, provas capazes de elidir a acusação, o que não ocorreu.

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, caberia a ele indicar possíveis inconsistências no levanta planilha de custo de produção para demonstrar os valores reais.

De todo modo, realço mais uma vez, que o contribuinte tendo a posse de elementos contábeis e fiscais que, se fosse o caso, poderiam confirmar o acerto da Base de Cálculo que diz quantificada nas transferências interestaduais, no estabelecimento do contraditório ele poderia ter trazido aos autos provas de eventual desacerto na quantificação apurada pelos autuantes, aliás, como lhe assegura o art. 123 do Regulamento do Processo Fiscal da Bahia ao firmar ser direito garantido ao sujeito passivo tributário fazer a impugnação do lançamento, medida ou exigência fiscal na esfera administrativa, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da intimação, pois assim não o fazendo, no capítulo das provas o mesmo regulamento expõe no art. 140, que o fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas.

Ademais, o art. 143 do citado regulamento expressa que a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária, comportamento que estimo ter sido o adotado pelo contribuinte no presente caso.

Da leitura dos autos, em especial, da forma do custo das mercadorias transferidas apurado no levantamento fiscal e tendo em vista a ausências de provas a confirmar que a Base de Cálculo das transferências se compôs unicamente dos custos previstos no art. 13, §4, inciso II da LC 87/96, se evidência que na base de cálculo das mercadorias recebidas em transferência pelo autuado estão incluídos valores não admitidos pela regra da LC nº 87/96.

Diante desse fato, como feito, os auditores ajustaram corretamente a base de cálculo das mercadorias recebidas em transferência de modo a limitar o crédito fiscal delas decorrentes aos valores estritamente de direito na forma da legislação local, deixando computado na composição da Base de Cálculo das operações de transferências apenas os custos admitidos pela LC 87/96.

Assim, como se vê na descrição da infração na inicial do Auto de Infração I, observando a disposição do art. 93, § 5º, inciso II, que abaixo transcrevo, por dever de ofício, os autuantes cuidaram, no caso, de glosar o crédito fiscal indevido de ICMS decorrente de operações interestaduais cuja base de cálculo foi fixada em valor superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, situação prevista no inciso II do §5º do art. 93 do RICMS-BA., conforme abaixo transcrito:

*§ 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.*

Ora, o procedimento fiscal constante deste PAF apenas estabeleceu o correto crédito de direito do autuado, extraíndo da base de cálculo das operações os valores indevidamente nela agregados pelo remetente em afronta à regra estabelecida na Lei Complementar nº 87/96, mais especificamente no art. 13, §4º, inciso II, e para tanto, utilizou-se os dados informados pelo remetente nos seus livros contábeis e sua DIPJ, onde nesta colheu o valor como componente da mão-de-obra admitido na citada Lei Complementar como demonstrado na fl. 23 e correspondente ao valor declarado pela fábrica remetente nas fls. 37 a 40. Documentos de informações econômico-fiscais que, inclusive, em casos de apuração de imposto devido por método de arbitramento da base de cálculo, a lei permite nele a autoridade fiscal se basear, conforme previsto no §6º do art. 938 do RICMS-BA, mas que não é o caso desta autuação, que trata da glosa de crédito fiscal utilizado indevidamente tendo por base de apuração do valor da mercadoria transferida os efetivamente ocorridos no estabelecimento remetente e admitido pela Lei Complementar nº 87/96:

À vista destes autos, como já patenteei, a base de cálculo da transferência pelo autuado esta contaminada por custos não permiti

§4º, II, da LC 87/96, e o procedimento adotado pelo estabelecimento remetente implicou em um crédito fiscal maior que o de direito outorgado na legislação tributária do Estado da Bahia, o que se traduziu em um crédito fiscal indevido levado a registro e utilizado pelo Impugnante no valor constituído neste Auto de Infração.

Melhor esclareço essa assertiva.

O ICMS é, por certo, 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.

Vale salientar, contudo, que a constituição não autoriza seja o ICMS 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, isso é o que se conhece como repercussão fiscal. Assim, o texto constitucional buscou desonerar o produto nas operações intermediárias, de modo que a carga tributária recaia sobre o consumidor final, que é contribuinte de fato do tributo.

No caso em tela, por se tratar de transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, o próprio princípio 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). Desse modo, verifica-se que os créditos escriturados, e objeto do presente estorno, não são simples aplicação da não-cumulatividade constitucional do ICMS.

A discussão aqui está centrada na base de cálculo a ser corretamente utilizada nas transferências das mercadorias objeto da glosa do crédito fiscal.

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, espec*

Created with



**nitroPDF professional**

download the free trial online at nitropdf.com/professional

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, 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 traçará linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à 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.*

Portanto, a Lei Complementar veicula regras de estrutura que se projetam sobre as demais normas do ordenamento, exceto, por óbvio, a Constituição Federal, porque dela recebeu o papel de estabelecer os pilares que serão fundamentos da materialidade (fato gerador, base de cálculo) e arrecadação do ICMS. De notar que a LC 87/96 ao fixar que a base de cálculo do ICMS nas transferências seria o “custo da mercadoria produzida”, especificou o que seria entendido por tal custo.

Embora à primeira vista a regra estabelecida para se calcular o custo da mercadoria produzida estabelecido no inciso II do §4º do art. 13 da LC 87/96 que serve para fixar a base de cálculo na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, seja clara, ela tem suscitado diversas interpretações por parte de alguns estados gerando um verdadeiro conflito de interesses dos Entes tributantes a implicar divergências quanto ao valor do débito do imposto devido nas operações e o crédito permitido pelos estados destinatários. Mais precisamente, São Paulo e Minas Gerais, dois dos maiores estados exportadores nas relações interestaduais, dispõem de normas interpretativas do citado dispositivo.

Por exemplo, em São Paulo a Decisão Normativa CAT/SP n. 05/2005 traz uma espécie de “interpretação aberta” ao dispor que o Fisco paulista firmou seu entendimento de que a LC nº 87/96, ao discriminar os elementos que, somados, comporiam o “custo da mercadoria produzida” - base de cálculo nas transferências interestaduais, fê-lo de modo exemplificativo, não taxativo. Neste documento, depois de discorrer sobre os conceitos contábeis de custos e despesas e sobre o “querer” do “legislador complementar”, o Fisco paulista assim desfecha o seu parecer:

*9. Concluímos, portanto, que o disposto no artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 não deve ser interpretado como a discriminação taxativa dos itens que integram o custo da mercadoria produzida (custo da produção industrial), objetivamente definido como a base de cálculo das transferências interestaduais de mercadorias fabricadas pelo contribuinte, entre estabelecimentos de sua titularidade, cabendo ao próprio contribuinte apurá-lo, em conformidade com os princípios e a metodologia da Contabilidade de Custos, e à fiscalização verificar a sua correção.*

O Estado de Minas Gerais, por sua vez, à guisa de interpretar o disposto no inciso II, § 4º, art. 13 da mencionada norma, dispôs sobre a matéria na sub alínea b.2, inciso IV c/c §§ 2º e 3º, art. 43, Parte Geral do RICMS /MG, da forma seguinte:

*§ 2º - (...) considerar-se-á, como integrantes do custo da mercadoria produzida relativamente:*

*I - à matéria-prima: o custo da matéria-prima consumida na produção exaustão dos recursos naturais utilizados na produção;*

*II - ao material secundário: o custo de todos os materiais e insumos consumidos direta e indiretamente na produção, inclusive energia elétrica;*

*III - à mão-de-obra:*

*a - humana: o custo da mão-de-obra pessoal, própria e de terceiros, utilizada direta e indiretamente na produção, acrescido dos encargos sociais e previdenciários;*

*b - tecnológica: os custos de locação, manutenção, reparo, prevenção e os encargos de depreciação dos bens, representados pelas máquinas, equipamentos, ferramentas, instalações e similares, utilizados direta e indiretamente na produção, inclusive impostos sobre a propriedade e seguros;*

*IV - ao acondicionamento: todos os custos, diretos e indiretos, necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica.*

Como bem explica Márcio Alexandre O. S. Freitas, no artigo “*A Base de Cálculo do ICMS nas Transferências de Mercadorias entre Estabelecimentos do Mesmo Contribuinte e a Decisão Normativa CAT/SP n. 05/2005*”(2007/134), o Estado de São Paulo, ao publicar a DN CAT nº 05/2005, definiu a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias, entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, de forma diversa daquela textualmente fixada pela LC nº 87/96, dando possibilidade de ampliação da base de cálculo mediante incorporação de outros itens no custo da mercadoria produzida o que poderá implicar em recusa na aceitação do crédito integral pelo Estado destinatário”.

Por sua vez, o regulamento mineiro também extrapola ao dizer o que não está contemplado na Lei Complementar, mudando-lhe o texto. Entre outros itens, estranha é a divisão de mão-de-obra humana e mão-de-obra tecnológica, incluindo nesse subitem os impostos sobre a propriedade. Comungo com o pensamento de que os gastos com mão-de-obra relacionam-se com os dispêndios vinculados aos trabalhadores e não às máquinas.

O legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como “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: base de cálculo das transferências interestaduais. Sendo assim, a definição da base de cálculo, matéria reservada à Lei Complementar, não pode ser modificada por lei estadual, seja de Minas Gerais, São Paulo 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. Aliás, a esse respeito, a Fazenda paranaense, por intermédio das Respostas a Consultas nos 056/2002 e 090/2000, após discorrer sobre a hierarquia das normas do ICMS e reconhecer a supremacia da LC nº 87/96 sobre qualquer outra regra estadual, manifestou que “*a enumeração dos itens que compõem o custo da mercadoria produzida, e cuja soma serve como base de cálculo do imposto, é taxativa, não podendo o contribuinte se furtar do que vem ali determinado*”.

Isto posto, a matéria em questão, operação de transferência de mercadorias produzidas em um Estado e remetidas 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 o remetente houvesse agido até em cumprimento à orientação dada pela própria legislação de estados que tenham interpretação ampliada do custo estipulado no art. 13, §4º da LC 87/96, como é o caso de Minas Gerais e São Paulo, pois a obrigação tributária existente com o Estado da Bahia deve ser preservada, tanto é assim, que o art. 93, §5º do Decreto 6.284/97 (RICMS BA), retro transcrita, só permite o uso do crédito fiscal do imposto corretamente calculado.

Nesse concreto caso, nas operações de transferências de mercadorias remetidas de um fabricante em Sergipe e sua filial, no Estado da Bahia,

custo da mercadoria produzida, e entendida conforme o mandamento expresso da Lei Complementar, a soma do custo da matéria-prima, matéria secundária, mão-de-obra e acondicionamento, segundo disposto no inciso II da norma supracitada. Na repercussão local, evidente que tal regra de tributação não pode ser desprezada em função da integração na base de cálculo das mercadorias transferidas custos estranhos não permitidos pela LC. Caso isto se admitisse, 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, por ficção, 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 como 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 87/96, 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, embora este caso se refira a procedimento interno do autuado.

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 e aqui, sim, diante do princípio não cumulativo do imposto. Mantido o procedimento do autuado, a lógica do ICMS estaria comprometida, uma vez que o Estado onde localizado está o consumidor final, tendo recebido transferência superfaturada, deixa de receber parcela do produto que lhe compete no sistema de repartição engendrado pelo ICMS.

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 à custa dos outros, obstando a igualdade entre os Estados membros. Ademais, a Constituição Federal veda expressamente a União de “instituir tributo que implique distinção ou preferência em relação a Estado, em detrimento de outro” (art. 151, I). Como consequência lógica, vedado o favorecimento de qualquer unidade da Federação, no exercício de sua competência legislativa concorrente (art. 24, I, CF/88).

A Lei Complementar do ICMS, sujeitando 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, elegendo os 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.

Enfatizo que este posicionamento (interpretação literal do art. 13, § 4º II da LC 87/96) não é um posicionamento isolado, haja vista que já manifestado pelo STJ (F *restricção imposta pela LC 87/96, referente a matérias-primas, embalagem (acondicionamento), estende-se a outros dispositivos*)

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 e CJF 340-11/06.

No que diz respeito à multa que o impugnante disse ser confiscatória, ressalto não se incluir na competência deste órgão julgador a declaração de constitucionalidade da legislação tributária estadual (art. 167 do RPAF/BA), salientando apenas sua pertinência ao caso, por previsão no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei 7.014/96.

Pelo exposto, indubitavelmente, há que ver que nas operações interestaduais de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado pertencente ao mesmo titular não podem ser incluídos na base de cálculo quaisquer valores que façam parte da estrutura de custo, mas que sejam estranhos aos itens especificados no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, no que considero legal e correto o método utilizado pelos autuantes neste lançamento tributário para glosar o crédito indevidamente utilizado pelo autuado, por implicar em expurgos dos valores de custos não admitidos no citado dispositivo e contabilizados pelo remetente das mercadorias recebidas em transferência pelo autuado e objeto do lançamento em apreço. Na hipótese, deve a base de cálculo ser limitada à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não podendo ser acrescido de outros itens não previstos expressamente, sob pena de vulnerar o princípio federativo que assegura igualdade entre os membros da Federação, cujo propósito é definir um critério razoável de repartição da receita tributária entre o Estado de origem da mercadoria e o Estado de destino.

Além disso, a decisão contida no Acórdão JJF 0452/01-03, a que o contribuinte se socorre para reforçar sua tese defensiva, não pode ser tomada como parâmetro, haja vista que aquela decisão foi reformada pela Segunda Câmara, após a realização de diligência saneadora, conforme Acórdão CJF 234/12-04 de 13/12/04.

Com relação ao argumento de que não há restrição regulamentar para a utilização do crédito do ICMS, a exemplo do caso em análise, repiso que para usufruir o direito ao crédito fiscal nas operações de entradas, o contribuinte baiano deve observar as regras expostas no art. 93, § 5º, II c/c o art. 97, VIII do RICMS/BA, já transcritos neste voto.

Reitero que, conforme ressalvado pelos autuantes, a CF/88 determina que cabe 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”), e nas operações de transferências interestaduais de mercadoria para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, a base de cálculo restringe-se ao somatório dos custos definidos no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, ou seja, matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não admitindo nenhum outro tipo de custo.

Assim, em se tratando de transferências para estabelecimento distribuidor localizado na Bahia, deve ser aplicada a regra contida no art. 13, § 4º, II da LC 87/96 (custo de produção, como definido na mencionada Lei).

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. Entender-se que o disposto no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar (LC) 87/96 é indeterminado e que pode ser modificado por lei estadual, Decisões Normativas, regras hierarquicamente inferiores à mencionada LC, e até por procedimento interpretativo interno do contribuinte, ou seja, o interpretando conforme o interesse de cada um, certamente conduz a uma insegurança jurídica e danosa guerra fiscal.

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 a harmonização entre os Estados produtores e consumidores, tendo em vista que

com o montante do ICMS pago em todas as operações de circulação, cujos valores pagos em determinadas fases, são compensados nas operações subsequentes.

Diante do que foi exposto, vejo que nos valores constantes das notas fiscais de transferência interestadual de mercadorias do estabelecimento fabricante para a filial e que foram objeto da autuação, estão incluídos valores não admitidos pela LC 87/96 para formação de base de cálculo do imposto nelas destacado e que foi utilizado como crédito fiscal no estabelecimento autuado.

Portanto, o procedimento adotado pelo estabelecimento remetente resultou numa base de cálculo maior do que a estabelecida no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior que o previsto na legislação, no estabelecimento remetente, e um crédito tributário utilizado a mais do que o permitido pela legislação da Bahia, mais precisamente, pelo disposto no art. 93, §5º, II c/c art. 97, VIII do RICMS/BA, o que se constitui em uso de um crédito fiscal não permitido legalmente, e que foi corretamente glosado na forma desse lançamento de ofício.

Deste modo, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 232940.0001/10-0, lavrado contra **ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$609.579,75**, 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, 30 de novembro de 2010.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

JORGE INÁCIO DE AQUINO – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR