

A. I. Nº. - 206891.0016/10-0
AUTUADO - CIMENTO SERGIPE S/A – CIMESA
AUTUANTES - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO,
ANTÔNIO MARCELO ALBUQUERQUE e JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA
LANDULFO JORGE
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 13.06.2011

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0145-02/11

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fim de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação do imposto: custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Infração caracterizada. Não acatada a preliminar de nulidade suscitada e indeferido o pedido de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 10/12/2010, exige o ICMS no valor de R\$460.134,96, acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal do imposto, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolos, em relação aos meses de janeiro a dezembro de 2006.

No campo “Descrição dos Fatos” consta que a ação fiscal se refere à verificação da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação, que foram transferidos para filiais localizadas neste Estado. Por força de disposição constitucional (artigos 155, § 2º, XII, “i”, e 146, III, “a”), a Lei Complementar nº. 87/96, através do art. 13, § 4º, II, prescreve que nessa situação a base de cálculo deve corresponder aos custos da mercadoria produzida, que corresponde à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. A L/C nº. 87/96 dá amparo à Lei nº. 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, os demais gastos devem ser expurgados para fins de determinação da base de cálculo legal, implicando no estorno do respectivo crédito fiscal. É esclarecido que em relação ao frete, que a cláusula CIF, juridicamente falando, é inaplicável às transferências, por não existir a figura do remetente-vendedor e do destinatário-comprador (pessoas jurídicas distintas).

Acrescenta-se que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pelo próprio autuado, onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção, por código de produto. Na apuração foi elaborado o demonstrativo “Estorno de Crédito – Custo de Transferência” (fls. 15 a 27, por amostragem), que também se encontra em meio eletrônico (fl. 11).

Visando confirmar o acerto da auditoria, foram apresentadas as seguintes decisões atinentes à matéria em discussão: AI nº 206891.010/09-9 e 206891.0003/07-6, tendo como autuado o mesmo contribuinte, tratando sobre a mesma matéria, julgados procedentes pela Junta de Julgamento fiscal e confirmados pela Câmara de Julgamento fiscal, ambos do CONSEF/BA; Processo nº 70002778157, do TJ/RS; Recurso Especial nº 707.635/RS (2004/0171307-1), com posicionamento do STJ; RE nº 79452/RS, emanado do STF (Supremo Tribunal Federal). Acrescenta-se que tanto o STF como o STJ (Superior Tribunal de Justiça) já pacificaram o entendimento de que deve ser aplicado o princípio da legalidade estrita (art. 97, IV do CTN) quanto à definição da extensão da base de cálculo dos impostos, de forma que o intérprete deve se ater ao disposto na lei.

A impugnação foi apresentada pela Votorantim Cimentos N/NE S/A, atual denominação da Cia de Cimento Portland Poty, sucessora por incorporação da Cimento Sergipe S/A – Cimesa, conforme documentos às fls. 95 a 102, na qual, foi feita uma síntese dos fatos, e argüido em preliminar a necessidade da realização de diligência em razão da coincidência de períodos fiscalizados através dos AIs nº 206891.0005/10-9; 206891.0014/10-8; 206891.0015/10-4; 206891.0017/10-7; 206891.0019/10-0; 206891.0008/10-89 etc.

No mérito, com base na Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça e de reiterados julgamentos essa instância julgadora, aduz a não-incidência do ICMS nas operações de deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte, ressaltando que não tendo havido operações de mercancia a justificar a incidência do ICMS, o Auto de Infração não pode prosperar sob pena de ofensa ao princípio da legalidade.

Prosseguindo, diz que houve interpretação errônea da fiscalização ao disposto no art.13, § 4º, II, da LC 87/96, ferindo o princípio constitucional da não-cumulatividade e da regra do art.146, III, “a”, da CF/88. Transcreve lições de renomados professores de direito tributário sobre este tema.

Sustenta que inexistente a infração, com base no argumento de que o preço de transferência está de acordo com a legislação, correspondendo à soma das rubricas previstas, não restando diferença a ser exigida.

Sustenta que a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais para outro estabelecimento do mesmo contribuinte é o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento”.

Recorre ao conceito contábil de “custo de produção”, editado nos itens 8 e 11 da Norma de Procedimento Contábil (NPC) nº 02 do IBRACON, doc.fl.s.152 a 157, para aduzir que a matéria-prima corresponde ao custo da própria matéria-prima consumida na produção, incluídos os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção; o material secundário inclui o custo de todos os materiais e insumos consumidos direta e indiretamente na produção, inclusive energia elétrica; a mão-de-obra, direta e indireta, mais encargos sociais e previdenciários (humana), além da chamada mão de obra tecnológica que inclui custos com locação, reparo, manutenção, além de depreciação dos equipamentos; como acondicionamento, todos os custos diretos ou indiretos necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica.

Defende a tese que tem o direito de transferir o bem pelo seu custo contábil integral, com fundamento na Decisão Normativa CAT 05/2005 da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, que a transcreveu.

Desta forma, sustenta que deve integrar o preço de transferência na composição da base de cálculo do ICMS, como custo de produção, a ser creditado no processo de transferências interestaduais, os gastos com energia elétrica consumida no processo fabril, combustíveis para operação dos maquinários, aluguéis e arrendamentos, depreciação e todos os outros itens que foram glosados pela fiscalização.

No que diz respeito ao frete, argumenta que a sua glosa, baseada no entendimento de que é impossível a ocorrência do frete CIF em operações de transferência, afiança que essa interpretação é incorreta, por entender que havendo circulação de mercadoria e transferência de domínio, esta faz nascer o frete e ainda que a filial pertença ao mesmo autor, configura-se como pessoa jurídica diversa.

Com relação à glosa dos créditos relativos à “manutenção e depreciação, por não se encontrarem pelo termo “acondicionamento”, argumenta que tais rubricas estão albergadas pela interpretação extensiva e sistemática do art.13, § 4º, II, da LC 87/96, a partir dos preceitos constitucionais e infraconstitucionais, em especial ao artigo 290, do RIR/99.

Considerou que a multa aplicada, no percentual de 60%, tem efeito confiscatório, por representar ofensa à garantia constitucional à propriedade privada, e por considerá-la desproporcional e inconstitucional, entende que a mesma deve reduzida ao patamar não superior a 10% sobre o valor principal do tributo lançado.

Ao final, requer a o acolhimento da preliminar argüida, a fim de que seja julgado improcedente o auto de infração.

A informação fiscal às fls. 160 a 207 foi prestada pelos autuantes Marcos Carneiro e Paulo Cesar da S. Brito, na qual, salientaram que procurariam identificar e quantificar a base de cálculo utilizada nas operações interestaduais com produtos transferidos de outra unidade da Federação.

Buscando uma análise de todas as normas que envolvem a matéria sob discussão, transcrevem os artigos 155, § 2º, XII, “i”, e 146, III, “a” e “b” 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.

Observam que as empresas que operam em mais de um estado não podem se esquecer do real sentido e alcance da regra prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, para que não seja destacado ICMS a mais nos casos de transferências interestaduais, recolhendo aos cofres do estado de origem valor maior que o devido, pois, no conjunto das operações e em decorrência do princípio da não-cumulatividade, o contribuinte sempre pagará o mesmo valor de imposto.

Esclarecem que no corpo do Auto de Infração constam as informações para verificação da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação e que foram transferidos para filiais localizadas neste Estado, recorrendo 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, entendem que os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF) devem ser expurgados para efeito da determinação da base de cálculo.

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

Informam que a autuação foi baseada na planilha de custos apresentada pelo autuado, onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção, identificados por código de produto. Foram então separadas as rubricas que correspondem a matéria prima, material secundário e mão de obra, do acordo com o previsto no art. 13, § 4º da LC 87/96. Descartados os demais custos por não serem parte integrante de matéria prima, nem de mão-de-obra, nem de material-secundário, tampouco de acondicionamento, tais como: gastos com depreciação, manutenção e outros. Esclarecem, inclusive, que após a apuração do custo de produção foi incluído o valor do ICMS à alíquota de origem.

Foi então elaborado o demonstrativo Estorno de Crédito – Custo de Transferência, tanto em meio magnético (fl. 11) quanto em meio físico, por amostragem (fls. 15 a 27), todos entregues ao contribuinte. Em suma, foi considerado o custo de produção fornecido pela empresa com exceção das rubricas depreciação, manutenção, e outros, e incluído o valor do ICMS à alíquota original.

Com relação à peça defensiva, registra, em preliminar, que não foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexados ao presente processo. Quanto à formação da base de cálculo para as operações em questão, asseveram que quer o autuado incluir todos os elementos de custos, quando deveria observar o prescrito na Lei Complementar.

Chamam a atenção para o papel da LC 87/96 no campo do ICMS, e antes de fazer uma abordagem sobre os aspectos que envolvem a questão de que trata a lide, transcrevem trechos das decisões do CONSEF através dos Acórdãos CJF nº 0250-11/09 e CJF nº 0288-04/10.

Discorrem sobre o art. 155, § 2º, XII, “i” e 146, III, “a” da CF/88, no que se refere ao valor tributável, bem como o art. 13, § 4º, II da LC 87/96, que prescreve que a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte e salientam que de acordo com esses dispositivos, o método de formação da base de cálculo do ICMS é reproduzido no art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, respaldado no art. 17, § 7º, II da Lei nº. 7.014/96. Manifestam que é legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, e, conseqüentemente, 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), etc. devem ser excluídos para efeitos da determinação da base de cálculo, nas operações de transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular. Como o frete com cláusula CIF é uma despesa operacional e não custo com produção, é juridicamente inaplicável.

Citam e transcrevem várias decisões de diversos tribunais para consubstanciar o acerto da ação fiscal e transcrevem partes de textos de alguns autores, para concluir 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”*.

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

Em relação à definição dos efeitos tributários e interpretação das normas de Direito, mencionam doutrinadores como Luciano Amaro, Sacha Calmon Navarro Coelho, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleeiro, para fundamentar o entendimento de que o direito tributário sempre que quiser determinar alguma obrigação, deve fazê-lo de modo expresse, 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.

Nessa linha de pensamento, surgindo controvérsias, diz que se busca a solução nas normas tributárias. Havendo silêncio destas, como pode parecer no presente caso (LC 87/96), procura-se então guarida nas normas de direito privado, atentando, sempre, para a verificação do local onde

estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas no texto da Carta Magna, nem mesmo o direito tributário infraconstitucional pode alterá-los. Nesta hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o direito privado. Nesse caso, em especial na ciência contábil.

Constroem, assim, o seguinte pensamento: a LC nº 87/96, por mandamento da CF/88, fixou os elementos de custo de produção que deverão compor ou formar a base de cálculo do ICMS, 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.

Tratando sobre os elementos básicos do custo industrial, transcrevendo textos da Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, que definiram num trabalho de pesquisa os quatro elementos listados na LC 87/96 (materiais, material secundário, mão de obra e custos indiretos de fabricação), reafirmando tal definição em outros trabalhos da área contábil, os quais foram citados. Trazem uma resposta a consulta formulada ao Professor Paulo H. Teixeira a respeito dos custos gerais de produção; uma outra de autoria do Presidente do CRC-SE, Dr. Romualdo Batista de Melo sobre os elementos dos custos de produção; apresentam os 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); mostram ensinamentos formulados pelo Auditor Fiscal e professor de Contabilidade de Custos, Dr. Creso Cotrim Coelho, a respeito de mão-de-obra; e, por fim, os conceitos idênticos descritos no livro Contabilidade de Custos do professor Eliseu Martins.

Voltando a tratar sobre o componente denominado frete CIF, salientam que por meio de trabalho realizado pelo fisco da Bahia, não divulgado por força de sigilo fiscal, foi constatado que a maioria das empresas, nas operações de entradas de mercadorias industrializadas em transferência interestadual, inserem essa parcela do frete na composição da base de cálculo do ICMS, uma vez que se encontra consignada nas notas fiscais a expressão “frete pago pelo emitente”, isto é, o valor do frete está incluso no “preço” da mercadoria.

Aduzem que de acordo com a ciência contábil, essa parcela do frete não é elemento de custo de produção, pois se trata de despesa de venda, constituído-se em gasto relacionado à atividade de venda, referindo-se, desse modo, a uma despesa operacional. Portanto, o frete nas operações subsequentes de vendas ou transferência, após a produção industrial, é uma despesa, não tendo nenhum vínculo com o custo de produção. Assim, pelo simples fato de não integrar o custo de produção, não poderia compor a base de cálculo nas operações de transferência interestadual.

Visando melhor contextualizar essa questão, trazem à colação a “planilha de custos” desenvolvida por George Sebastião Guerra Leone, na qual é apresentada uma classificação de todos os elementos de custo, onde se verifica, mais uma vez, que apenas os já mencionados elementos devem ser utilizados na formação da base de cálculo do ICMS.

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”*.

Enfatizam que o STJ firmou jurisprudência no sentido de que energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumo, matéria-prima, nem produto intermediário, por não se incorporarem nem serem consumidos em contato direto com o produto, enquadrando-se, assim, no conceito de “bens de uso e consumo”, a exemplo dos julgados atinentes aos processos de nº.s AgRg no RE 731885-PR; RESP 518656-RS; AgRg no AG 623105-RJ; e AgRg no RE 826689-RJ. Concluem que energia elétrica (e outras formas de energia), lubrificantes e combustíveis não se

enquadram nos conceitos de produtos intermediários, nem de materiais secundários, tampouco no de matéria-prima.

Transcrevem respostas das Consultas de nº.s 090/2000 e 56/2002, cujos pareceres, proferidos pela Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná, foram taxativos de que a base de cálculo nas saídas interestaduais de mercadorias pertencentes ao mesmo titular, deveria obedecer ao disposto no art. 13, § 4º da LC 87/96 (art. 6º, § 4º da Lei Estadual nº. 11.580/96 do Estado do Paraná). Assim, energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação, frete (despesas de vendas), etc., segundo a clássica e a atual lição da Ciência Contábil, não podem ser considerados como elementos de custos denominados matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento.

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/GB. Observam similar impropriedade na Decisão Normativa CAT-5, de 15.06.05, do Estado de São Paulo, observada sob a ótica do professor Alexandre Freitas.

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

Trazendo julgados proferidos pelo STF, destacam que esse tribunal firmou jurisprudência no sentido de que as leis complementares devem definir os fatos geradores e fixar as bases de cálculo dos impostos de forma expressa e, em regra, nada tem a ver com normas meramente exemplificativas. Ou seja, os temas tratados em leis complementares são prescrições taxativas, especialmente aquelas que tratam sobre a definição ou fixação de base de cálculo dos impostos. Assim, restou pacificado pelo STF e pelo STJ o entendimento de que deve ser aplicado o princípio da legalidade tributária estrita (art. 97, IV, CTN), ao se definir a extensão da base de cálculo dos impostos, devendo o intérprete ater-se ao disposto na lei, não sendo lícito estender ou reduzir a base impositiva do tributo.

Acrescentam que com base na autonomia administrativa conferida pela Constituição Federal (art. 18 da CF/88) e lastreado no texto constitucional e na LC 87/96, é evidente que ao detectar operações interestaduais de transferência de produtos industrializados com destaque de ICMS em valor acima do permitido e a consequente utilização a maior como crédito fiscal do imposto pelo estabelecimento destinatário, o fisco desse estado utilize todos os meios possíveis para efetuar a constituição do crédito tributário, visando eliminar essa parcela do ICMS que, ao final, teria que suportar, evitando um ônus financeiro inaceitável.

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

VOTO

Trata o presente processo de exigência de ICMS, em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal, no exercício de 2006, 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.

Analisando, a preliminar suscitada na defesa, no sentido da necessidade da realização de diligência/perícia, em razão da coincidência de períodos fiscalizados através dos AIs nº 206891.0005/10-9; 206891.0014/10-8; 206891.0015/10-4; 206891.0017/10-7; 206891.0019/10-0; 206891.0008/10-8 etc., verifico não assistir razão ao defendente, porque os referidos processos se referem a outros estabelecimentos da empresa sob outras inscrições no cadastro de contribuintes deste Estado e a outros exercícios.

Desta forma, rejeito o pedido de diligência e perícia, formulado pelo autuado, porque já se encontram no processo todos os elementos de minha convicção e, além disso, tal providência é

desnecessária em vista das outras provas produzidas, de acordo com o artigo 147, inciso I, alínea “a” e inciso II, alínea “b”, do RPAF/99. Ademais, acorde o artigo 145, do RPAF/99, “o interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade”, o que não foi feito pelo contribuinte em sua peça de defesa.

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.

Conforme consta nas informações complementares no corpo do auto de infração, o trabalho fiscal foi elaborado com base na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, que o fez tanto em meio físico, quanto em meio magnético, onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção por código de produto. Com base nesses dados, foi elaborada a planilha onde foram considerados os custos que estão de acordo com a LC 87/96 (matéria prima, material secundário e acondicionamento).

Cumprir registrar que o sujeito passivo em momento algum de sua impugnação nega a realização das operações através das notas fiscais utilizadas no levantamento fiscal (fls.16 a 28, por amostragem), ou seja, que recebeu em transferência do seu estabelecimento matriz fabril situado no Estado de Sergipe, a mercadoria (cimento) para comercialização neste Estado.

O levantamento fiscal foi efetuado conforme planilha de fls. 16 a 28 do PAF, denominada “Estorno de Crédito – Custo Transferência”, tendo sido elaborado à fl. 15 dos autos, planilha referente ao “Estorno de Crédito – Resumo Mensal – Fábrica”, correspondente ao ano de 2006, e no demonstrativo de débito do Auto de Infração à fl. 07, constam as datas de ocorrência e de vencimento referentes aos meses de janeiro a outubro de 2006.

Portanto, o estorno foi calculado com base no custo de produção fornecido pelo autuado, com a exclusão das rubricas “Depreciação”, “Manutenção”, “Energia”, e outros, comparado com a base de cálculo constante nos documentos fiscais, aplicando-se a alíquota de origem. Logo, o trabalho fiscal corresponde às parcelas do custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

No citado levantamento o sujeito passivo não apontou erros ou inconsistências nos números e nos cálculos, porém, pugnou pela improcedência da autuação, sob alegação de que foi excluído do valor constante de cada nota fiscal os valores de frete e do próprio ICMS para determinar o valor do custo da mercadoria produzida.

Quanto aos alegados equívocos cometidos pela fiscalização, relativos a 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, por se tratar 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, com base nos dados da planilha apresentada pela empresa, 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 vejo como prosperar tal pretensão, pois, não há previsão legal na LC nº 87/96 nesse sentido.

Cumpra destacar que em todas as pesquisas feitas, pelos autuantes, no direito e na legislação tributária, bem como na ciência contábil (contabilidade de custos), realmente restou evidenciado que não tem amparo o procedimento do contribuinte para alocar as rubricas Depreciação, Manutenção, Energia Elétrica, Térmica, Combustíveis, dentro outros, regra geral em nenhum dos quatro elementos previstos no artigo 13, § 4º da LC nº 87/96.

Diante disso, considerando que 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, a discussão reside em se determinar qual a base de cálculo correta a ser utilizada nas transferências das mercadorias.

A base impositiva 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, 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 autuado.

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

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.

Cumpra 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 Estado poderia interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, o que certamente geraria insegurança jurídica.

Como já enfatizado em outros processos que versam sobre a mesma questão tratada nos autos, este posicionamento (interpretação do art. 13, § 4º da LC 87/96), não é um posicionamento isolado, haja vista que, conforme anteriormente apreciado, já foi manifestado pelo STJ (RE 707.635-RS).

Ressalto que no mérito, é recorrente a questão sob análise, conforme jurisprudência do CONSEF (Acórdão 4ª JJF nº 0252-04/08 / CJF Nº 0250-11/09; Acórdão JJF nº 0346-04/08 / CJF Nº 0064-11/09; Acórdão JJF nº 0411-01/08 / CJF Nº 0081-11/09; ACÓRDÃO JJF Nº 0343-03/08; ACÓRDÃO JJF Nº 0387-04/08; ACÓRDÃO JJF Nº 0321-01/09; Acórdão JJF nº 0161-04/09 / CJF Nº 0266-11/09; e Acórdão JJF nº 0218-01/09 / CJF Nº 0377-12/09), que tratam da mesma matéria, sujeito passivo e os mesmos autuantes, bem como a quase literalidade das arguições trazidas pela defesa e informação fiscal.

Além disso, verificada a identidade entre os argumentos trazidos pelo impugnante e o voto proferido nos Citados Acórdãos, destaco o de nº JJF 0123-04/11 (decisão unânime), Auto de Infração nº 206891.0005/10-9, em nome do autuado, julgado por esta Junta de Julgamento Fiscal, do qual participei como uma dos julgadores, cujo entendimento acolho, para integrar o presente voto, merecendo destaque que o procedimento do autuado por não ter atendido ao disposto no artigo 93, § 5º, combinado com o artigo 97, VIII, do RICMS/97, foi correto o procedimento da fiscalização.

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/97. Infração caracterizada.

Apreciando a alegação defensiva de confiscatoriedade 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 **206891.0016/10-0**, lavrado contra **CIMENTO SERGIPE S/A CIMESA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do

imposto no valor de **R\$460.134,96**, 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, 31 de maio de 2011.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

ÂNGELO MARIO DE ARAUJO PITOMBO - JULGADOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – JULGADOR