

A. I. Nº - 206891.0018/11-1  
AUTUADO - ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A.  
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO, JOAQUIM  
MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO JORGE e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET - 28. 11. 2011

#### 1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0296-01/11

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

#### RELATÓRIO

O presente Auto de Infração foi lavrado em 03/08/11, para exigir ICMS no valor de R\$1.184.273,21, acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, relativamente à parte excedente, nas operações interestaduais em que o imposto foi recolhido com base em pauta fiscal superior ao valor da operação, nos meses de janeiro a dezembro de 2007.

No campo “Descrição dos Fatos” os autuantes consignaram que a ação fiscal é referente à verificação da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação, que foram transferidos para filial localizada neste Estado e que foram produzidos exclusivamente pelo estabelecimento remetente das mercadorias. Por força de disposição constitucional (artigos 155, §2º, XII, ‘i’, e 146, III, ‘a’), a Lei Complementar 87/96, através do art. 13, §4º, II, prescreve que nessa situação a base de cálculo deve corresponder aos custos da mercadoria produzida, que equivalem à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. A LC 87/96 dá amparo à Lei 7.014/96 (art. 17, § 7º, II) que, por sua vez, respalda o disposto no art. 56, V, ‘b’ do RICMS/BA, que exige a glosa de crédito fiscal decorrente de base de cálculo a mais nas situações tratadas no Auto de Infração. Os demais gastos (manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustíveis, etc.) foram expurgados para fins de determinação da base de cálculo legal. O FRETE (CIF), por se tratar de uma despesa operacional e não de custo de produção, acarreta o estorno do respectivo crédito fiscal.

Acrescentam que com base em livro contábil (razão analítico) foram apurados os valores anuais de custo da matéria-prima, materiais secundários e embalagens. Ao passo que o valor anual da mão-de-obra foi obtido na DIPJ do ano de 2008, ano-calendário de 2007, com os dados da rubrica “Custo de pessoal aplicado na produção” e respectivos Encargos Sociais, nos quatro trimestres do ano, valores que foram somados ao custo da matéria-prima, materiais secundários e embalagens, encontrando, assim, a base de cálculo prevista na LC 87/96, que confrontada com as notas fiscais de transferências resultou no demonstrativo de apuração do débito intitulado de “ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA”, em meio físico (fls. 13 a 29) e em meio magnético (fl. 11).

Para saber o valor do CUSTO DE PRODUÇÃO UNITÁRIO – R\$/Kg e R\$/saco de 25 Kg e de 50 Kg, foi procedida a divisão do somatório de MATÉRIA-PRIMA; MATERIAL SECUNDÁRIO; EMBALAGENS; e MÃO-DE-OBRA pela quantidade produzida no ano de 2007, quantidade esta fornecida pelo autuado.

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

Para justificar o trabalho fiscal e fundamentar o seu entendimento, foram mencionadas decisões do CONSEF, através dos Acórdãos CJF nº 0322-12/10, 0210-11/04, 0340-11/06, e jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado, Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal, atinente à matéria.

O autuado apresenta defesa tempestiva (fls. 229 a 244) e, inicialmente, faz uma descrição da infração que lhe foi imputada e em seguida, explica que recebeu, em transferência do seu estabelecimento fabril situado no Estado de Sergipe, mercadorias (cimento) para comercialização. Diz que as notas fiscais foram emitidas com destaque do ICMS, tendo sido o imposto devido recolhido para o Estado de Sergipe. Aduz que se creditou do imposto destacado para fins de compensação com o ICMS incidente nas operações de vendas por ela promovidas, na apuração do ICMS devido em cada mês.

Diz que o procedimento de fiscalização, para examinar a tributação do ICMS normal, ocorreu junto ao estabelecimento industrial situado no Estado de Sergipe, fora do seu espaço territorial, cuja obrigação decorrente tem como credor o Estado de Sergipe – para verificar se estava correta ou não, em face da base de cálculo adotada para quantificação do tributo.

Assevera que, segundo informação dos autuantes, a conclusão a que chegaram está baseada no confronto do Livro Razão Analítico com as notas fiscais emitidas no período, tendo sido apurado que a base de cálculo do ICMS adotada estava em desacordo com a legislação, isto é, em valor superior a que seria correta, acarretando o recolhimento do imposto a maior para o Estado de Sergipe e a menos para o Estado da Bahia. Dada a impossibilidade de fazer lançamento de crédito tributário, na modalidade de ICMS Normal, contra estabelecimento situado fora do seu espaço territorial, a fiscalização entendeu de glosar o crédito do tributo no estabelecimento destinatário, situado no Estado da Bahia, no caso o estabelecimento autuado, apurando a base de cálculo nas transferências de mercadorias, com amparado no art. 13, §4º, II, da LC 87/96.

Explica que a fiscalização, com base nas notas fiscais de transferências de cimento relacionadas no levantamento fiscal e nos valores registrados no livro Razão, apurou, por média anual, o custo unitário da mercadoria produzida, em que dividiu o valor total do cimento produzido em cada ano, comparando este montante com o valor unitário das notas fiscais para determinação da base de cálculo do ICMS, cuja diferença foi lançada como creditamento a maior do imposto.

Sustenta que foram cometidos dois equívocos na apuração da base de cálculo: a) não exclui do valor constante de cada nota fiscal as parcelas referentes ao frete e ao próprio ICMS para determinar o custo da mercadoria produzida, usado como base de cálculo do ICMS; e b) o custo apurado através do balanço patrimonial e demonstrações financeiras, mediante divisão do valor total anual pela quantidade de cimento produzida, não corresponde ao custo parcial, a que se refere à LC nº 87/96, mas ao custo total que, além de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, compreende outros tais como exaustão, depreciação, amortização, etc.

Diz se inaceitável que auditores fiscais do Estado da Bahia exerçam procedimento de fiscalização para verificar a regularidade de imposto devido ao Estado de Sergipe, fora do seu espaço territorial. Frisa que a fiscalização sergipana, em momento algum, anuiu ou participou do procedimento de fiscalização, desenvolvido pelo Estado da Bahia, em torno de incidência de ICMS normal cujo recolhimento ocorreu em seu favor.

Destaca que a ação fiscal é nula desde a origem, pois entende que como a discussão envolve critério de tributação exigido pela entidade tributante de origem, a fiscalização do imposto não poderia ser realizada pelo Estado de destino - Estado da Bahia -, quanto muito teria necessariamente que ocorrer com a participação do Estado de Sergipe.

Menciona que a fiscalização apurou a base de cálculo nas operações de transferência em valor maior do que o custo do produto produzido. E, para validar tal entendimento, adotou o seguinte procedimento: i) fez levantamento de todas as notas fiscais emitidas no período considerado e ii) elaborou mapa demonstrativo do custo do estabelecimento matriz, situado em Sergipe. Em seguida, fez o confronto entre os valores das bases de cálculo praticadas e o custo, tendo encontrado as diferenças de valores que serviram para glosa dos créditos do ICMS na escrita fiscal do estabelecimento filial – valor principal do Auto de Infração.

Realça que, em virtude do custo médio de produção de R\$ 2,44, por unidade de saco de cimento de 50 kg, está incluída as parcelas relativa ao frete e ao próprio imposto, deveria tais parcelas ser abatidas do valor praticado, por força do art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96 (igual redação no art. 17, §8º, da Lei Estadual nº 7.014/96).

Destaca que houve uma presunção na conclusão fiscal, pois no levantamento não estão identificadas as parcelas do custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, mas tão-somente o custo total extraído do livro Razão Analítico e dividido pela quantidade produzida, critério que diz ser incompatível com a sistemática legal. Frisa que em matéria semelhante, por meio do Auto de Infração nº 089599.0004/02-0, lavrado contra a mesma filial do defendant, na cidade de Itabuna/BA, em iguais operações de transferência, a 1ª JJF julgou improcedente o lançamento, conforme o Acórdão JJF nº 0452/01-03, do qual transcreveu a ementa e parte do voto proferido.

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

Salienta que o lançamento tributário em questão contraria o princípio constitucional da não cumulatividade, pois nega o direito de crédito do imposto incidente na operação anterior, tal como previsto no art. 155, §2º, I, da Constituição Federal. Diz que se houve, comprovadamente, a existência de operações que foram tributadas não há como se negar o direito de crédito do imposto, sob pena de contrariedade à Constituição Federal. Nesse sentido, cita doutrina. Aduz que o direito ao crédito fiscal, está assegurado tanto na Lei Complementar nº 87/96 (artigo 19) quanto na Lei Estadual nº 7.014/96 (artigos 19, 28, 29, 31, 91, 92), todos transcritos.

Argumenta que a multa de 60% do valor do tributo, indicada no lançamento, é excessiva em função da natureza da infração. Diz que a multa prevista no artigo 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, não guarda conformidade com a natureza da infração, em afronta ao princípio da proporcionalidade, contemplado implicitamente na Constituição Federal. Nesse sentido, cita jurisprudência do STF e doutrina.

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

Na informação fiscal, fls. 372 a 422, inicialmente, os autuantes ressaltam que outros Autos de Infração, de idêntica natureza ao que se encontra em lide, o autuado efetuou o pagamento dos débitos referentes aos exercícios de 2003 e 2004, conforme tabela que apresentaram. Em seguida, esclareceram que o objetivo da ação fiscal foi verificar a base de cálculo utilizada nas operações interestaduais com produtos transferidos de outra unidade da Federação.

Fizeram uma análise de todas as normas que envolvem a matéria em discussão, transcrevendo e citando os artigos 155, §2º, XII, ‘i’, e 146, III, ‘a’, da Constituição Federal e o artigo 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 transferências interestaduais.

Transcreveram os esclarecimentos constantes no corpo do Auto de Infração, e disseram que constam as informações para verificação da base de cálculo nas operações interestaduais

envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação e que foram transferidos para filiais localizadas neste Estado, discorrendo sobre a legislação que rege a matéria. Afirmam que o comando contido no art. 13, §4º, da LC 87/96, é específico, não admitindo nenhum outro tipo de custo. Assim, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, energia, combustível, frete (CIF), etc., devem ser expurgados para efeito da determinação da base de cálculo.

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

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

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

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

Quanto ao valor anual do elemento de custo denominado MÃO-DE-OBRA, obtivemos o mesmo na DIPJ de 2008, ano calendário de 2007 (vide indicação das folhas no índice que compõe este Auto de Infração), com os dados das rubricas CUSTO DE PESSOAL APLICADO NA PRODUÇÃO e respectivos ENCARGOS SOCIAIS, nos quatro trimestres de 2007.

Dizem que, somando-se esses valores de MATÉRIA-PRIMA; MATERIAL SECUNDÁRIO; EMBALAGENS; e MÃO-DE-OBRA encontra-se a BASE DE CÁLCULO prevista na supracitada LC 87/96, para o ano de 2007.

Por outro lado, para sabermos o valor do CUSTO DE PRODUÇÃO UNITÁRIO - R\$/kg e R\$/saco de 25 kg e de 50 kg.(BC da LC 87/96) procederam a divisão do somatório de MATÉRIA-PRIMA; MATERIAL SECUNDÁRIO; EMBALAGENS; e MÃO-DE-OBRA pela QUANTIDADE PRODUZIDA NO ANO fiscalizado fornecida pelo autuado (vide indicação das fls.no índice que compõe este Auto de Infração), consoante pode ser observado no demonstrativo (vide indicação das folhas no índice que compõe este Auto de Infração).

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

Quanto ao direito aplicável, os autuantes chamam a atenção para o papel da LC 87/96 no campo do ICMS. Discorrem sobre o art. 155, § 2º, XII, ‘i’, e 146, III, ‘a’, da CF/88, no que se refere ao valor tributável, bem como o art. 13, §4º, II, da LC 87/96, que prescreve a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte e salientam que, segundo 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 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 ICMS a que o autuado tem direito.

Resumem, então, que o comando contido no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo, além dos elencados na própria norma. Assim, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível, etc. devem ser excluídos para efeitos da determinação da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

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

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

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

Dizem que, nessa esteira de pensamento, surgindo controvérsias e dúvidas, busca-se a solução nas normas tributárias. Havendo silêncio destas, como pode parecer no presente caso, procura-se guarida nas normas de direito privado, atentando, sempre, para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas no texto da Constituição, nem mesmo o direito tributário infraconstitucional pode alterá-los. No caso desta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado e na ciência contábil.

Constroem, assim, o seguinte pensamento: a LC nº 87/96, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu e fixou os elementos de custo de produção que deverão compor ou formar a base de cálculo, mas não conceituou o que seria cada um deles, isto é, o que se entende por matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento. Para tanto, o correto é recorrer às normas da ciência contábil, da contabilidade ou de outros institutos de direito privado.

Discorrem sobre os elementos básicos do custo industrial, transcrevendo textos da Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, que definira num trabalho de pesquisa os quatro elementos listados na LC 87/96 (materiais, material secundário, mão de obra e custos indiretos de fabricação), reafirmando tal definição em outros trabalhos da área de contabilidade, os quais foram citados: de autoria do Professor Paulo H. Teixeira, “Os conceitos de custo de produção”; conceitos de depreciação, despesas com vendas, mão de obra, matéria prima em consulta ao Dicionário de Custos (professores George Sebastião Guerra Leone e Rodrigo José Guerra Leone); conceitos descritos no livro Contabilidade de Custos do professor Eliseu Martins.

Observam que a ciência contábil é também apta a afirmar que a parcela de frete CIF não é elemento de custo de produção, pois que despesas de vendas são os gastos relacionados à atividade de venda.

Portanto, o frete nas operações subseqüentes de vendas ou transferência, após a produção industrial, é uma despesa, não existindo nenhum vínculo com o custo de produção. Assim sendo, pelo simples fato de não ser parte integrante do custo de produção, não poderia compor a base de cálculo nas operações de transferência interestadual prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96.

Com relação à questionada utilização do custo de energia elétrica, transcrevem a Súmula nº 12 do Conselho de Contribuintes, que preconiza que “*Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº. 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidas em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário*”.

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

Discorrem sobre a improriedade contida na legislação do Estado de Minas Gerais, que também modifica os itens de custos previstos na LC 87/96, nessas operações de transferências, criticada pelo Ministro Luiz Gallotti no voto que proferiu no julgamento do RE 71.758. Observam similar improriedade na Decisão Normativa CAT/05, de 15/06/2005, do Estado de São Paulo, observada sob a ótica do professor Alexandre Freitas.

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

Trazendo julgados proferidos pelo STF, destacam que o tribunal maior do país firmou jurisprudência no sentido de que as leis complementares devem 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.

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

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

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

## VOTO

De pronto, observo que diferentemente do consignado em outros Autos de Infração lavrados pelos mesmos autuantes contra o autuado, consta no presente lançamento que o imposto destacado nas notas fiscais de transferências foi recolhido na unidade federada de origem com base em pauta fiscal superior ao valor da operação. Considerando a pormenorizada descrição dos fatos, o correto enquadramento legal da infração, os demonstrativos que embasam a autuação e as notas fiscais acostadas ao processo; depreendo que o termo “pauta fiscal” foi utilizado pelos autuantes para designar o valor diferente, e maior, do que efetivamente deveria constar nas notas fiscais de transferência listadas na autuação.

Corroborando essa conclusão acima, ressalto que ao descrever a infração os autuantes consignaram que “*NO CORPO DESTE AUTO DE INFRAÇÃO CONTÉM UM AMPLO E TRANSPARENTE DETALHAMENTO DA AUDITORIA REALIZADA QUE DEU SUPORTE PARA A CONSTITUIÇÃO DO PRESENTE CRÉDITO TRIBUTÁRIO*”. Os autuantes também fizeram constar que “*Efetuado o estorno de crédito de ICMS na forma da LC 87/96, em virtude de a BASE DE CÁLCULO DO ICMS NAS OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (QUE FORAM FABRICADOS PELOS PRÓPRIOS REMETENTES COM DESTINO A FILIAIS LOCALIZADAS NESTE ESTADO) não corresponder ao somatório de MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO, MÃO-DE-OBRA E ACONDICIONAMENTO – art. 13, §4º, II, da LC87/96*”. Ademais, há que se observar que a defesa interposta deixa claro que o autuado entendeu a infração que lhe foi imputada e dela se defendeu abordando aspectos atinentes aos custos do produto fabricado, conforme descrito pelos autuantes.

Preliminarmente o autuado suscita a nulidade do lançamento, argumentando que a autuação fiscal está em desconformidade com a legislação tributária, e que a ação fiscal padece de nulidade desde a origem. Argumenta que a discussão, por envolver critério de tributação previsto pela entidade tributante de origem, a fiscalização do ICMS não poderia ser realizada pelo Estado de destino - Estado da Bahia -, deixando a entender que é parte ilegítima para figurar neste processo.

Essa preliminar de nulidade não merece prosperar, pois os autuantes expuseram, no corpo do Auto de Infração, com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descrevem as infrações, fundamentando com a indicação dos documentos, demonstrativos e relatórios respectivos, bem como seus dados e cálculos, cuja imputação está de acordo com a Lei Complementar nº 87/96; com o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.284, de 14/03/1997, considerando as disposições contidas na Lei nº 7.014/96.

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

Assim, ficam rejeitadas as argüições de nulidade, tendo em vista que o lançamento fiscal está revestido das formalidades legais, não havendo qualquer irregularidade em sua constituição que contrarie o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia (RPAF/BA) aprovado pelo Decreto 7.629, de 09/07/1999.

Trata o presente processo de exigência de ICMS, em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal, no exercício de 2007, 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.

Saliento que o sujeito passivo, em momento algum, nega a realização das operações discriminadas nas notas fiscais utilizadas no levantamento fiscal (fls. 14 a 27), nas quais constam que foram recebidas em transferência do seu estabelecimento matriz fabril, situado no Estado de Sergipe, a mercadoria (cimento) para comercialização neste Estado.

Na análise das peças processuais, verifico que o trabalho fiscal foi realizado apurando a base de cálculo de acordo com a prescrição contida no art. 13, §4º, inc. 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 pode ser admitido nenhum outro tipo de custo, a exemplo de energia, depreciação, etc.

Considerando que o autuado informou que não dispunha de planilha de custo, a autuação foi baseada no Razão Analítico (do estabelecimento matriz), datado de 31/12/2007, apresentado pela

própria empresa autuada (fls. 35 a 40), onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção por código de produto. Com base nesses dados, foi elaborada a planilha à fl. 29, onde foram considerados os custos que estão de acordo com a LC 87/96 (matéria-prima, material secundário e acondicionamento). No caso da mão-de-obra, foram considerados os valores declarados na DIPJ/2008, ano base 2007, das rubricas Custo com Pessoal e Encargos sociais (fls. 31 a 34). Após a soma da matéria-prima, material secundário e acondicionamento, com os valores da mão-de-obra mais encargos, foram obtidos os valores unitários do custo por saco, mediante a divisão pelo total da quantidade produzida, conforme Informativo da Produção fornecido pelo autuado (fl. 30).

Dessa forma, fica claro que o trabalho fiscal não está baseado em presunção, conforme alegado na defesa, visto que as parcelas do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento correspondem exatamente aos valores contabilizados no Livro Razão da empresa, sendo determinado o custo unitário de produção mediante a divisão desses valores pela quantidade produzida informada pelo sujeito passivo.

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

Quanto aos alegados equívocos cometidos pela fiscalização, relativos a não exclusão, do custo médio de produção apurado pela fiscalização, o valor do frete em cada nota fiscal e do próprio ICMS para determinar o valor do custo da mercadoria produzida, entendo que no caso do frete, este não pode ser considerado custo de produção, uma vez que conforme as notas fiscais as operações ocorreram com frete CIF e, portanto, trata-se de uma despesa e não porque um estabelecimento o considera no preço, a menos que fosse comprovado que a empresa apura seu custo por estabelecimento. Quanto ao ICMS, verifico que no levantamento fiscal, os autuantes após apurar o custo unitário produzido à fl. 29, com base nos dados contábeis, dividiram este valor por 0,88, embutindo, corretamente, o valor do ICMS equivalente a 12%.

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

Portanto, o objetivo 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 o fisco que não tinha amparo legal.

Deste modo, a discussão reside em se determinar qual a base de cálculo correta a ser utilizada nas transferências das mercadorias. A base de cálculo constitui aspecto fundamental 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, ao contrário do entendimento do autuado, 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 no art. 17, § 8º, inc. 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, tendo em vista que nas operações interestaduais de transferências a definição da base de cálculo é matéria reservada à Lei Complementar Federal, a mesma não pode ser modificada por nenhuma lei ou norma estadual. Caso fosse permitido a cada Estado interpretar a LC 87/96 de acordo com os seus interesses, haveria insegurança jurídica, bem como atentava contra o 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.

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 inc. 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 a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual.

Cumpre salientar que, conforme decisão proferida pelo STJ no RE 707.635- S/2004, a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à lei complementar. Dessa forma, o disposto no art. 13, §4º, inc. II, da LC nº 87/96, não pode ser modificado por lei estadual, decisões normativas ou pareceres, tendo em vista que são regras hierarquicamente inferiores à Lei Complementar. Caso se entenda o contrário, cada Estado poderia interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, o que certamente geraria insegurança jurídica.

Enfatizo que este posicionamento (interpretação do art. 13, § 4º da LC 87/96), não é um posicionamento isolado, haja vista que, conforme anteriormente apreciado, foi manifestado pelo STJ (RE 707.635-RS). Constatou que restrição imposta pela LC 87/96, referente a matérias-primas, materiais secundários e de embalagem (acondicionamento), estende-se a outros dispositivos e diplomas legais, consoante ressaltado pelos autuantes (art. 2º da Port. 607/2006 da SUFRAMA; art. 3º do Dec. 6.008/2006), bem como já foi manifestado em decisão de segunda instância deste Conselho, a exemplo dos Acórdãos CJF 210-11/04; CJF 409-11/03, CJF 234/12-04 e CJF 340-11/06.

Entendo que o legislador, ao estabelecer regra limitativa e componentes do custo de produção, para determinar a base de cálculo a ser utilizada nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de um mesmo titular, quis promover uma partilha mais justa entre os Estados produtores e

consumidores, tendo em vista que o consumidor final é quem arca com o montante do ICMS pago em todas operações de circulação, cujos valores pagos em determinadas fases são compensados nas operações subsequentes.

Em face do acima 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, inc. II, e no art. 97, inc. VIII do RICMS-BA. Dessa forma a Infração está perfeitamente caracterizada.

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

Apreciando a alegação defensiva de confiscatoriedade da multa de 60%, observo que a sua aplicação pelo descumprimento da obrigação principal neste processo é prevista no artigo 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, sendo que as alegações concernentes ao seu caráter confiscatório não devem ser apreciadas por este órgão julgador administrativo, ao teor do disposto no art. 167, inc. I, do RPAF/99, já que a referida multa está prevista na citada lei.

Pelo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0018/11-1**, lavrado contra **ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.184.273,21**, 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, 16 de novembro de 2011.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

FRANCISCO ATANASIO DE SANTANA – JULGADOR