

A. I. Nº. - 206891.0004/11-0  
AUTUADO - COMPANHIA BRASILEIRA DE ALUMÍNIO  
AUTUANTES - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO,  
JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET - 22.12.2011

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

### ACÓRDÃO JJF Nº 0323-02/11

**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 06/01/2011, exige o ICMS no valor de R\$378.962,63, 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 novembro 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, e fabricados pelos próprios remetentes 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 com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível etc., devem ser expurgados para fins de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente 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). Por considerar o frete CIF como despesa operacional e não custo de produção, o valor do mesmo também foi desconsiderado quando da formação da base de cálculo prevista na LC 87/96.

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. 12 a 29, por amostragem), que também se encontra em meio eletrônico (fl. 10).

Visando confirmar o acerto da auditoria, foram apontadas as seguintes decisões atinentes à matéria em discussão: AI nº 206891.0013/10-1, tendo como autuado o mesmo contribuinte, tratando sobre a mesma matéria, julgados procedentes pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal, Acórdão JJF nº 0288-04/10, e confirmados pela Câmara de Julgamento Fiscal, Acórdãos CJF nº 0210-11/04 e CJF nº 0340-11/06, 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.

O sujeito passivo apresenta impugnação, fls.152 a 173, na qual, após sintetizar os fatos ocorridos, fez um breve resumo do processo produtivo do estabelecimento, explicando que este se inicia em várias cidades do Estado de Minas Gerais (Poços de Caldas, Itamarati de Minas, Mirai, etc) com a extração da bauxita, cujo minério é então lavado ainda no referido Estado, e encaminhado até o Estado de São Paulo, onde está localizada a sua única fábrica. Aduz que na planta industrial, a bauxita é submetida aos processos de mistura, aquecimento e filtração, do que resulta o produto  $Al_2O_3$ , denominado alumina, cujo produto é encaminhado a fornos eletrolíticos e fundido, com o uso de energia elétrica, resultando então no alumínio que, após esta etapa, o alumínio líquido é encaminhado ao setor de fundição, onde é transformado em lingote ou tarugo. Assim, ao falar em custo de produção de alumínio, considera que a matéria-prima não é bauxita, mas sim o tarugo, fato que eleva o valor do produto.

Em seguida, preliminarmente, aduz que o Auto de Infração carece de fundamentação legal, pois não justificou de maneira técnica o motivo que ensejou a exclusão de parte dos materiais secundários, dos materiais de almoxarifado, dentre outros, do custo de mercadoria produzida pelo impugnante em São Paulo e transferida para o Estado da Bahia. Diz que, no caso dos itens sob a rubrica “Material Secundário ou indireto”, sequer foram relacionados os itens que foram excluídos, sendo certo que os fiscais colocaram, entre parênteses que eles seriam “água, energia etc”, sem mencionar o item que está excluindo, tendo eles se restringido apenas a informar que tais itens não são considerados pela ciência contábil, o que demonstra, segundo o autuado, a ausência de fundamentação do referido Auto de Infração, o qual frisa que deve ser anulado. Invoca o princípio da motivação para os atos administrativos.

Também aduz o apelante existir equívoco no cálculo do imposto, pois o valor da base de cálculo da infração nada mais é que o valor da diferença entre a base de cálculo da transferência apurada pela empresa e a apurada pela fiscalização, cuja diferença deveria ser aplicada a alíquota da transferência de 7%, chegando-se ao valor do crédito tomado a maior. Observa que o valor da alíquota considerada pela fiscalização foi de 17%, o que gera, um valor de imposto a ser recolhido maior que o efetivamente devido o que, segundo o autuado, torna-se forçosa a anulação do Auto de Infração.

No mérito, faz uma análise dos custos que entende que deveriam compor a base de cálculo, argüindo que, apesar da Lei Complementar nº. 87/96 dispor expressamente que a base de cálculo da transferência deve ser composta pelos custos da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra, tais termos devem ser analisados cuidadosamente, pois dentre de cada uma das rubricas citadas podem ser incluídos inúmeros itens. Em seguida salienta que, em relação à matéria-prima e ao material de embalagem, nada tem a se opor, contudo, conclui que a discussão principal recai sobre os valores referentes ao material secundário e mão-de-obra.

Analizando os materiais secundários, destaca que os autuantes excluíram do custo todo o valor gasto pela empresa com os materiais secundários, quais sejam, por exemplo: Água Industrial, Água Potável, Caldeira a Óleo, Ácido Sulfúrico, Cal Virgem, Floculante HX 200, Soda Cáustica,

Energia Elétrica, dentre outros. Salienta que material secundário, que também é denominado como material intermediário, deve ser considerado, inclusive por entendimento do art. 93 do RICMS e jurisprudência do CONSEF que foi transcrita (fls.160 e 161), tudo que é consumido no processo produtivo que não se integra ao produto final, mas que entre em contato com o bem produzido.

Assim, diante desses esclarecimentos, passa a relacionar os itens que deveriam ter sido considerados como material secundário para compor o custo de produção, mas que não foram pelos autuantes, conforme documentos fls.187 a 201:

1) Energia elétrica – diz que é considerado o mais importante, conjuntamente com a bauxita, por serem imprescindíveis para a fabricação de alumínio, visto que funde o metal pela eletrólise e não pelo calor, demonstrando que, sem referido “produto”, não é possível a fabricação do metal, tratando-se, portanto, de insumo indispensável, sem o qual não existe o produto e que responde por quase metade do seu custo final de fabricação. Cita que o art. 33 da LC 87/96, reproduzido no artigo 93, II, do RICMS/97, reconhece o direito ao crédito fiscal decorrente da aquisição de energia elétrica, quando consumida no processo de industrialização. Juntou o Relatório Técnico nº 020/2003 (fls.187 a 201) elaborado pelo Instituto Nacional de Tecnologia.

2) Soda cáustica (NaOH), cal virgem e floculantes – observa que se tratam de produtos indispensáveis à produção de alumínio, por serem empregados na transformação da bauxita em alumina, cujo resumo pode ser encontrado no site da Associação Brasileira de Alumínio (docs.fl.183 a 186), do que transcreve trechos, concluindo que a soda cáustica, a cal virgem e os floculantes são utilizados para extrair a alumina da bauxita, visto que a soda cáustica é utilizada para dissolver a alumina contida na bauxita e posteriormente eliminar as impurezas do minério. Esclarece que depois que a alumina é dissolvida, são misturados os floculantes e a cal virgem, ambos necessários para separar a lama da alumina que estão misturadas na bauxita.

3) Água industrial e água potável – sustenta que indispensáveis ao processo produtivo, uma vez que tais produtos são utilizados para resfriar as bombas, para alimentação das bombas a vácuo, para as torres de resfriamento, dentre outras coisas.

4) Óleo diesel e demais produtos utilizados como força motriz, pois assim como a energia elétrica, a impugnante utiliza óleo diesel para a produção de calor, bem como para movimentação de maquinário utilizado na linha de produção.

5) Demais itens devem ser considerados como material secundário, pois são consumidos no processo produtivo, entram em contato com o bem produzido, mas não o compõe.

Outro item que o autuado entende que não poderia ter sido excluído do custo de produção referente aos gastos com manutenção e leasing, visto que tais custos estão relacionados a produção e são necessários para manter a operação do maquinário que substitui a mão-de-obra humana pela mão-de-obra tecnológica, pois se trata de uma empresa muito automatizada.

Em relação aos materiais discriminados nos itens “Materiais de Almoxarifado” e “Materiais Auxiliares”, sustenta o autuado, que são utilizados na manutenção do maquinário, devendo ser enquadrados como parte da mão-de-obra tecnológica e compor seu custo de produção.

Quanto à depreciação, esclarece que não a contabiliza como custo de produção, motivo pelo qual sua exclusão feita pelos autuantes em nada prejudica a base de cálculo utilizada na transferência.

Inerente aos demais itens que compuseram a planilha devem ser considerados como custo de produção, pois conforme demonstrado à fiscalização eles são enquadrados como matéria-prima, material secundário, mão-de-obra ou acondicionamento, devendo compor a base de cálculo.

Ao final, requer que:

a) seja reconhecida a falta de fundamentação do auto de infração, por falta de demonstração dos motivos que levou a fiscalização a excluir do custo de produção os gastos com energia elétrica e outros materiais secundários, visto que a simples menção de que tais itens não são

admitidos pela ciência contábil não basta para fundamentar a sua exclusão;

- b) seja reconhecido o erro no cálculo do montante autuado em virtude da aplicação da alíquota de 17%, quando o correto seria 7%;
- c) caso não sejam acolhidas as preliminares suscitadas, no mérito, seja reconhecida a improcedência do auto de infração em comento, visto que a composição do custo de produção não considerou todos os custos com material secundário e mão-de-obra, o que reduziu o crédito do imposto tomado pela empresa, levando à conclusão, pela fiscalização, de que houve o recolhimento de ICMS a menor; ou
- d) sejam baixados os autos em diligência para retificação da composição do custo, adicionando-se a este os gastos com manutenção, energia elétrica e outros custos expressos nas planilhas encaminhadas pela fiscalização.

A informação fiscal às fls. 261 a 313 foi prestada pelos autuantes Marcos Carneiro e Paulo Cesar da S. Brito, na qual, esclareceram que realizaram auditoria objetivando verificar a base de cálculo utilizada nas operações interestaduais com produtos transferidos de outra unidade da Federação.

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

Esclarecem que no corpo do Auto de Infração constam as informações para verificação da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação e que foram transferidos para filiais localizadas neste Estado, discorrendo sobre a legislação que rege a matéria. Afirmam que o comando contido no art. 13, § 4º da LC 87/96 é específico, não admitindo nenhum outro tipo de custo. Assim, entendem que os gastos com DEPRECIAÇÃO, MANUTENÇÃO, ENERGIA ELÉTRICA, TÉRMICA, COMBUSTÍVEIS, dentre outros, 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.

Ressaltam que o Auto de Infração foi baseado na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, que o fez tanto em meio físico, quanto em meio eletrônico, onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção, por código do produto, quais sejam: matéria-prima; material secundário ou indireto (insumos - água; energia elétrica, etc.); mão-de-obra direta; almoxarifado (inclusive embalagem) e outros (inclusive depreciação). Assim, aduzem os autuantes que, em consonância com a mencionada LC 87/96 e com julgados citados, em especial a decisão do STJ, foi considerado, para definição correta da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, o somatório de matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra, sendo expurgados:

1. da rubrica "Material Secundário ou Indireto" os insumos: água, energia, etc., pois não são considerados pela ciência contábil como material secundário ou matéria-prima secundária;
2. da rubrica "Almoxarifado" materiais de almoxarifado, materiais auxiliares e leasing/locação;
3. da rubrica "Outros", a depreciação.

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

No tocante à alegação preliminar da ausência de fundamentação do Auto de Infração, sustentam os autuantes que no próprio corpo do lançamento de ofício consta todo o detalhamento e a devida fundamentação que serviu de suporte para a constituição do crédito tributário.

Inerente ao equívoco do cálculo do imposto, salientam que nos demonstrativos analíticos consta a respectiva alíquota de origem de 7% para a apuração do valor devido, cujo valor foi transferido para o resumo constante no processo. Assevera que a alíquota de 17% indicada é decorrente de uma limitação do sistema da SEFAZ. No entanto, para calcular as atualizações devidas, o valor do débito não é alterado, pois é o mesmo existente no demonstrativo de fls. 13 a 25.

No mérito, quanto à alegação de que todos os custos deveriam compor a base de cálculo, ressaltam os autuantes que o sujeito passivo procura confundir os conceitos ou definições da Ciência Contábil, visto que “materiais secundários” nada mais é que matéria-prima secundária, nada tendo a ver, portanto, com insumos ou produtos intermediários ou materiais de uso ou consumo. Salientam que para ser considerado matéria-prima ou material secundário faz-se necessário que ocorra a integração ao produto final, de forma preponderante (para matéria-prima) ou de modo complementar ou subsidiária (matéria-prima secundária ou material secundário).

Aduzem os autuantes que também o autuado procura confundir ao misturar base de cálculo nas operações de transferências interestaduais com as possibilidades de tomadas de crédito fiscal por uma empresa industrial, pois são situações completamente díspares.

Com relação ao item de custo denominado energia elétrica, ressaltam que só pode ser considerado matéria-prima ou material secundário se for incorporado ao produto, o que não ocorreu.

Transcrevem parte do Relatório Técnico (fls. [373/380]), no qual discrimina três tipos de recursos materiais incidentes em todo processo produtivo, que são: bens de capital; matérias-primas e insumos de produção.

Esclarecem que como bens de capital entende-se o conjunto de terrenos, edificações, instalações, etc. Como matérias-primas, aqueles recursos que são transformados fisicamente - através de alteração de forma - ou quimicamente - através de composição – no processo produtivo. Sendo totalmente incorporados na formação do produto. Já como insumos, englobam-se os recursos necessários ao provimento das condições ambientais para que o produto possa ser realizado segundo padrões tecnológicos previamente especificados, a exemplo de combustíveis, para a produção de calor e movimento, lubrificantes para a redução de atrito nos equipamentos, catalisadores em processos químicos, água para refrigeração e eletricidade, o mais versátil de todos, os quais são consumidos no processo, mas não incorporados ao produto, propriamente dito. Assim, defendem que esses insumos são imprescindíveis a qualquer processo industrial, uns com uma presença maior ou não no processo produtivo a depender do tipo de produto final que se deseja obter. Aduzem que a mesma análise deve ser considerada para os demais itens questionados (soda cáustica, cal virgem e floculantes; água industrial e água potável, energia elétrica, óleo diesel e demais produtos utilizados como força motriz). No entanto, o fato de alguns desses insumos serem preponderantes para a obtenção do produto final, não faz com que ele se transmude para ser enquadrado como matéria-prima ou como material secundário.

Quanto à alegação do autuado de que os custos com manutenção e leasing devem ser considerados como mão-de-obra tecnológica, cita legislação, doutrina e jurisprudência, no sentido de esclarecer que não pode alterar o sentido e o alcance do que está expressamente definido na LC 87/96 sobre a composição da base de cálculo nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades federadas.

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

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

Dizem que, nessa linha de pensamento, surgindo controvérsias e dúvidas, busca-se a solução nas normas tributárias. Havendo silêncio destas, como pode parecer no presente caso (LC 87/96), procura-se então guarida nas normas de direito privado, atentando, sempre, para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas no texto da Constituição, nem mesmo o direito tributário infraconstitucional pode alterá-los. Nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o direito privado. Nesse caso, em especial na ciência contábil.

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

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

A ciência contábil é também apta a afirmar que a parcela de frete CIF não é elemento de custo de produção, pois que despesas de vendas são os gastos relacionados à atividade de venda. Portanto, o frete nas operações 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, citam e transcrevem a Súmula nº. 12 do Conselho de Contribuintes, que preconiza: “*Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº. 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidas em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário*”.

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

Discorrem sobre a impropriedade contida na legislação do Estado de Minas Gerais, que também modifica os itens de custos previstos na LC 87/96, nessas operações de transferências, criticada

pelo Ministro Luiz Gallotti no voto que proferiu no julgamento do RE 71.758. Observam similar impropriedade na Decisão Normativa CAT-5, de 15.06.05, do Estado de São Paulo, observada sob a ótica do professor Alexandre Freitas.

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

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

Além disso, transcrevem decisões do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia (CONSEF), envolvendo empresas fabricantes de cimento que utilizam ENERGIA e COMBUSTÍVEIS como fator preponderante no processo industrial, a saber: Auto de Infração nº 206891.0027/08-0 da 4ª JJF, julgado em 18/12/2008; e 206891.0042/08-0 da 4ª JJF, julgado em 05/12/2008.

Ao final, ressaltam que o autuado apresentou parte das planilhas de custo de produção (fls.163 a 316), complementando-as posteriormente (via e-mail), após a formalização de sua impugnação, e que se forem utilizadas ditas planilhas de custo de produção como base para o levantamento fiscal, os valores do ICMS devidos (estorno) serão majorados.

Frisam que se for deferido o pedido do autuado para realização de diligência, poderão efetuar os cálculos do imposto com base nas planilhas constantes nos autos, apresentadas pelo contribuinte após o registro de sua defesa.

Concluem, pugnando pela procedência do Auto de Infração.

Considerando que os autuantes em sua informação fiscal, fl.313, informaram que o autuado na ação fiscal apresentou parte das planilhas do custo de produção (fls.163 a 316), e que posteriormente, complementou-as através de remessa por meio eletrônico, via e-mail, após a formalização da impugnação.

Considerando que, apesar dos autuantes terem ressaltado que se for utilizada as planilhas de custo de produção como base para a auditoria, os valores de ICMS devidos, a título de estorno, serão majorados, porém, prontificando-se a refazerem os cálculos com base nas planilhas constantes nos autos e complementadas após a defesa.

Em obediência ao devido processo legal e com fulcro no § 1º do artigo 18, do RPAF/99, o PAF foi submetido pelo Relator e acolhido pelos demais membros desta Junta de Julgamento Fiscal, na Pauta Suplementar desta data, conforme despacho de fls.317, pela conversão do processo em diligência à INFRAZ DE ORIGEM, a fim de que os autuantes refizessem as planilhas de apuração do débito com base nos valores reais.

Os autuantes às fls.318 e 319, respondendo à diligência determinada pelo órgão julgador, pedem que seja desconsiderado o inciso I do item IV da peça de Informação Fiscal (fls. 313), pois esse tópico refere-se a um outro processo e que foi, indevidamente, inserido na citada informação fiscal.

Assim sendo, alegam que para ocorrer eventual alegação de cerceamento do direito de defesa e do devido contraditório que deve norte ar o Processo administrativo Fiscal (PAF), sugeriram que o Órgão Preparador dê ciência ao autuado das fls. 261 a 319 deste PAF, para, querendo o mesmo, manifestar-se no prazo de 10 (dez) dias, na forma do artigo 18, § 1º do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia.

Conforme intimação e AR dos Correios, fls.320 a 321, o sujeito passivo foi cientificado da informação fiscal constante às fls.318 a 319, sendo-lhe entregues cópias, o qual, se manifestou às

fls.323 a 342, repetindo no mérito seus argumentos anteriores na peça defensiva, e acrescentando em relação à diligência solicitada pelo órgão julgador o que segue.

Friza que no despacho proferido foi determinado pelo Conselho de Fazenda Estadual - CONSEF que a autoridade fiscal responsável pela lavratura da autuação refizesse as planilhas de apuração do débito com base nos valores reais, conforme planilhas complementares apresentada pela Impugnante.

Observa que os autuantes deixaram de cumprir a determinação do CONSEF, fugindo do escopo do qual versava a determinação do CONSEF, infringindo o devido processo legal, uma vez que dificulta a imparcialidade no julgamento do feito, já que tenta convencer, ilegalmente, os julgadores a mudar de entendimento, além de omitir informações necessárias ao julgamento do feito.

Por conta disso, requer seja desconsiderada a manifestação dos autuantes, determinando que os autos sejam baixados novamente em diligência para elaboração dos cálculos, mantendo a determinação de elaboração da diligência fiscal solicitada pelo CONSEF.

#### 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.

Analizando, 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 defendant, porque os referidos processos se referem a outros estabelecimentos da empresa sob outras inscrições no cadastro de contribuintes deste Estados e a outros exercícios.

Quanto às demais arguições de nulidades, por se confundir com o mérito, deixo para apreciá-las conjuntamente com o mérito da imputação.

Assim, ficam rejeitadas a preliminares de nulidades, por não se enquadrar em nenhum dos incisos do artigo 18 do RPAF/99.

No tocante ao pedido do órgão julgador (despacho fls.317), para que fossem refeitos os cálculos em atenção a solicitação dos autuantes, considerando que os mesmos declararam que houve equívoco em tal pedido, entendo desnecessária a diligência nesse sentido. Por outro lado, o sujeito passivo aproveitando-se dessa informação reiterou a necessidade da refazimento do levantamento fiscal, porém, a sua intenção foi no sentido de que fossem inseridos os custos que entende figurar no cálculo, e que serão apreciados por ocasião da análise do mérito.

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).

Cumpre registrar que o sujeito passivo em momento algum de sua impugnação nega a realização das operações através das notas fiscais utilizadas no levantamento fiscal, ou seja, que recebeu em transferência do seu estabelecimento situado no Estado de São Paulo, a mercadoria para comercialização neste Estado.

O levantamento fiscal foi efetuado conforme planilha de fls. 13 a 29 do PAF, denominada “Estorno de Crédito – Custo Transferência”, tendo sido elaborado à fl. 12 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 às fls. 06 e 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 Elétrica”, 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 foram 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.

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%. Nesse sentido, não houve erro na alíquota adotada, cujo percentual consignado no Demonstrativo de Débito não serviu para a apuração do débito, mas sim para simples demonstração.

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.

Cumpre 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, dentre 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 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, aplicáveis são as regras da LC 87/96, tendo em vista que a própria CF/88 estabelece que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais concernentes aos fatos geradores e aos contribuintes, conforme se verifica em seus artigos 155, § 2º, inciso XII, alínea "i", e 146, inciso III, alínea "a".

Assim sendo, ao contrário do entendimento do impugnante, as regras para o estabelecimento da base de cálculo do ICMS, devem ser buscadas a partir do texto constitucional. Este remete para a Lei Complementar, que traça as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à coerência do ordenamento jurídico nacional. A base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, § 8º, inciso II da Lei nº. 7.014/96.

*"Art. 13 - A base de cálculo do imposto é:*

*§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:,*

*I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;*

*II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento;*

*III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente".*

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

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

Em suma, nas operações de transferências de mercadorias entre o estabelecimento fabricante remetente e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, segundo dispõe o inciso II do § 4º do art. 13 da LC 87/96. Tal regra de tributação não pode ser desprezada em função da imposição de outros diplomas legislativos, sob pena de se ver descaracterizada toda a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual.

Cumpre salientar que, conforme decisão proferida pelo STJ nº RE 707.635- S/2004, a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à lei complementar. No presente, o disposto no art. 13, §4º, inciso II da LC nº 87/96 não pode ser modificado por lei estadual e muito menos por

decisões normativas ou pareceres, tendo em vista que são regras hierarquicamente inferiores à mencionada Lei Complementar. Caso se entenda o contrário, cada 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 JJJ nº 0252-04/08 / CJF Nº 0250-11/09; Acórdão JJJ nº 0346-04/08 / CJF Nº 0064-11/09; Acórdão JJJ nº 0411-01/08 / CJF Nº 0081-11/09; ACÓRDÃO JJJ Nº 0343-03/08; ACÓRDÃO JJJ Nº 0387-04/08; ACÓRDÃO JJJ Nº 0321-01/09; Acórdão JJJ nº 0161-04/09 / CJF Nº 0266-11/09; e Acórdão JJJ 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 argüições trazidas pela defesa e informação fiscal, inclusive em julgamento em nome do autuado através do JJJ nº 0326-01/09.

Além disso, verificada a identidade entre os argumentos trazidos pelo impugnante e o voto proferido nos Citados Acórdãos, destaco o de nº JJJ 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/9. Infração caracterizada.

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 **206891.0004/11-0**, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE ALUMÍNIO**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$378.962,63**, 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, 13 de dezembro de 2011.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

ÂNGELO MARIO DE ARAUJO PITOMBO - JULGADOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – JULGADOR