

PROCESSO	- A. I. Nº 232940.0001/10-0
RECORRENTE	- ITAGUASSU AGRO INDISTRIAL S/A. (CIMENTO NASSAU)
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0331-05/10
ORIGEM	- IFEP COMÉRCIO
INTERNET	- 04/07/2012

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0168-11/12

**EMENTA: ICMS. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO LANÇAMENTO. ARBITRAMENTO. CRÉDITO FISCAL INDEVIDO NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE TRANSFERÊNCIAS.** Ao apurar o custo de produção total anual e lançar a exigência fiscal em períodos mensais, os autuantes estão aplicando para os diversos meses do exercício fiscalizado – 2005 – um custo que não reflete o custo efetivo do mês, o que traz insegurança na determinação da base de cálculo do imposto exigido, assemelhando-se o procedimento a um arbitramento. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão exarada pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal - através do Acórdão JJF nº 0331-05/10 - que julgou Procedente o Auto de Infração epigrafado, lavrado para imputá-lo a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS no valor de R\$609.579,75, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à estabelecida na Lei Complementar nº 87/96.

O Relator da Junta de Julgamento Fiscal inicialmente rechaçou as preliminares de nulidade suscitadas, com os seguintes argumentos, “*in verbis*”:

*“...rejeito os argumentos de incompetência da autoridade lançadora, por ter exercido procedimento em outro estado da Federação, pois o estabelecimento autuado comercializa mercadorias produzidas no Estado de Sergipe, no seu estabelecimento matriz. Este procedimento da fiscalização prendeu-se à necessidade de aferir se a base de cálculo das operações de transferência realizadas entre os estabelecimentos do mesmo titular estavam em conformidade com o estabelecido em Lei Complementar, daí a necessidade de utilização de dados contidos na contabilidade do estabelecimento matriz, situado no Estado de Sergipe. Ademais, vigendo a Lei Complementar em todo o território nacional, o procedimento fiscal foi legal, não podendo ser acatado o argumento de excesso de territorialidade. Cabe lembrar que os auditores fiscais não foram fiscalizar eventos geradores de ICMS ocorridos no Estado de Sergipe, mas sim verificar a formação da base de cálculo que serviu às transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, com repercussão para o Estado da Bahia. Da mesma forma não pode ser acatada a nulidade pretendida sob argumento de ausência de materialidade, entendida como evento ocorrido fora do espaço territorial (âmbito de validade), tendo em vista que a ação fiscal empreendida com base nas normas do Estado da Bahia, estão amparadas pela Constituição Federal (art. 155, § 2º, XII, “i” e 146, III, “a”) que estabeleceu competências aos Estados para instituir o ICMS e o disposto no art. 146, III, “a” do mesmo diploma legal, determina que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais, em relação aos fatos geradores, base de cálculo e contribuinte. Na situação presente foram aplicadas as regras previstas no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar (LC) 87/96, em consonância com a Lei Estadual (7.014/96), cujas regras são aplicáveis em todo território nacional, o que confere legitimidade à ação fiscal, bem como a ação fiscal serviu para se observar a correta apropriação do crédito fiscal de direito pelo autuado na forma estabelecida na legislação baiana. Com relação ao argumento da aplicação de multa desproporcional, e com caráter confiscatório, este não pode ser acatado, haja vista que a multa indicada no presente Auto de Infração é legal, com previsão na Lei nº 7.014/96, art. 42. Quanto à sua redução para 2%, previsto na Lei 9.298/96, que alterou a Lei 8.078/90 (Código de Defesa do Consumidor), esta somente se aplica para as relações de consumo, o que não é o caso da presente esfera tributária, que versa sobre direito público*

indisponível. Igualmente, não se inclui na competência deste órgão julgador declaração de inconstitucionalidade de legislação tributária estadual, (art. 167, I, RPAF/BA) ou apreciação de pedido de cancelamento ou redução de multa decorrente de obrigação principal, competência exclusiva da Câmara Superior deste CONSEF, a teor do art. 159 do RPAF/99. Saliento que a multa poderá ser reduzida em até 100%, caso atendidas as condições estabelecidas no art. 45-A da Lei nº 7.014/96.”.

No mérito, assim se posicionou o Relator da JJF:

“Da análise que fiz nos autos, de pronto quero patentear duas observações: uma) que o caso não é de ampliação da Base de Cálculo nas operações de transferência interestaduais de mercadorias entre estabelecimento do mesmo titular em face de interpretação do art. 13, §4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96 por parte do ente tributante do estado em que se situa o remetente, pois que tal interpretação não se acha demonstrada nos autos e; duas) que, de fato, os números da autuação não foram contestados pelo autuado. No caso em comento, a ação do Fisco foi dirigida à glosa de crédito fiscal decorrente de operações de transferência interestaduais de mercadorias por estabelecimentos de uma mesma empresa em que na base de cálculo tributada das operações, os autuantes acusam que o remetente agregou determinados valores não permitidos pela legislação específica, tomando-se para apurar os créditos fiscais corretos, os dados constantes no livro Razão Analítico (fls. 47/51) relativos aos custos de matéria-prima, material secundário e embalagens e da DIPJ de 2006, ano calendário 2005 (fls. 53/59), o valor da mão-de-obra, com os dados dos custos de pessoal aplicado na produção e respectivos encargos sociais dos quatro trimestres de 2005. Somando esses valores determinaram a base de cálculo prevista no art. 13, §4º da LC 87/96, para o exercício de 2005. Vejo (fl. 64) que, no caso específico, com o objetivo de se identificar a regularidade legal da Base de Cálculo frente ao exposto no art. 13, §4º, inciso II da LC 87/96, que, aliás, seria a fórmula seguida pela empresa, segundo informou, essa foi intimada a apresentar planilha com a composição dos custos de produção contendo, no mínimo: 1 – DATA (dialmêsano); 2. Código do produto; 3 – descrição do produto; 4 – unidade (Ton.; Kg; Cx, etc.) e quantidade produzida; 5 – Custo total desse produto; 6 – custo unitário desse produto; 7 – detalhamento desse custo unitário objeto de transferências (oriundas de outras unidades da Federação), por tipo de produto (A – valor da matéria prima total; B – material secundário ou indireto; C – acondicionamento ou embalagem; D – mão de obra (direta e indireta); E – Depreciação e/ou amortização; F – Manutenção; G – energia (elétrica, térmica, etc.); G – Outros custos/Despesas de produção) – Exercícios de 2002 a 2007, tendo a empresa informado que não dispõe de planilha de composição de custos e o custo do produto final encontra-se definido em seu balanço anual, sendo que para definir o preço de transferência colhe do seu custo total os elementos definidos no art. 13, §4º da Lei Complementar nº 87/96, que nas operações de transferências interestaduais constitui: soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Pois bem, observo que a questão de fundo dessa celeuma é clarificar se a Base de Cálculo das mercadorias transferidas em operações interestaduais pela empresa fabricante remetente está conformada na disposição da LC 87/96, como, inclusive, declara a empresa expondo que seu preço de transferência é formado pela soma dos valores da Matéria-Prima, Material Secundário, Material de Embalagem, Mão-de-Obra e ICMS.

Ora, se essa afirmativa é verdadeira, é evidente que a empresa possui controle para compor a Base de Cálculo dos produtos que transfere aos estabelecimentos localizados em outras unidades da Federação, informação esta, evidentemente, objeto da requisição dos autuantes, não sendo plausível a negativa de não fornecimento com a justificativa de que não dispõe de planilha de composição de custos, vez que a solicitação pressupõe-se aberta, sendo que os dados mínimos nela indicados certamente estão contidos em qualquer sistema de controle de custos. Acontece que a empresa afirma que o custo do produto final encontra-se definido em seu balanço anual e para definir o preço de transferência colhe de seu custo total os elementos definidos no art. 13, §4º da LC nº 87/96, que nas operações de transferências interestaduais constitui: soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Vê-se, então, daí, que, teoricamente, não há razão para incompatibilidade entre o custo de produção apurado pela empresa para efeito de transferência do produto e o levantado pelos autuantes nessa ação fiscal, pois que ambos teriam como fonte a disciplina do art. 13, §4º, inciso II da LC 87/96, e se, como declarou o Impugnante, a fábrica efetuou as transferências interestaduais de mercadorias obedecendo a regra da LC 87/96, deve existir, para tanto - por ser indispensável – obviamente, um sistema de controle paralelo de custos que não foi disponibilizado ao fisco baiano. Neste particular, considerando o aspecto inquisitório que norteia a função judicante deste órgão administrativo de autocontrole da legalidade do ato administrativo tributário de ofício, observando-se que os valores da composição do custo da mercadoria transferida apurado pelos autuante foram extraídos de fontes diversas (Livro Razão Analítico e Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica – DIRPJ), embora sejam documentos da empresa nos quais a legislação exige registros de informações reais de interesse fiscal, os autos foram baixados em diligência para que os autuantes ou uniformizassem a fonte dos dados ou justificassem porque utilizaram distintas fontes, abrindo-se prazo para o autuado se manifestar, querendo, sobre o resultado da diligência.

Em resposta, os autuantes justificaram o procedimento adotado tendo em vista que o livro auxiliar Razão Analítico da empresa remetente não contém, em separado, as rubricas referentes ao pessoal da área de produção, as quais foram retiradas da DIPJ da fabrica remetente, onde estão discriminadas: a) Custo do Pessoal Aplicado na Produção; b) Encargos Sociais; c) Alimentação do Trabalhador, e; d) Serviços Prestados

por Pessoa Física (sem vínculo empregatício) e por Pessoa Jurídica. Cabe salientar que, conhecendo a Informação Fiscal, o autuado sobre ela não se manifestou, procedimento que entendo corresponder a tática confirmação da certeza dos dados que registrou nos citados documentos fiscais. Ora, na Defesa, o autuado não objeta o valor exigido na infração, nem mesmo contesta a imposição no âmbito do direito em ser a regra do art. 13, §4º, inciso II da LC 87/96 a pautar a Base de Cálculo das transferências interestaduais de mercadorias, transitando apenas por dizer que o levantamento dos autuantes não exclui do valor constante de cada nota fiscal os valores de frete e do próprio ICMS para determinar o valor do custo da mercadoria produzida, como base do ICMS e que o custo apurado do balanço patrimonial e demonstrações financeiras, mediante divisão do valor total anual pela quantidade de cimento produzida, não corresponde ao custo parcial a que se refere a LC nº 87/96, mas ao custo total que, além de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, compreende outros componentes tais como exaustão, depreciação, amortização, etc. Examinando em detalhe os autos, não vejo razão na alegação defensiva de que a fiscalização cometeu equívocos, não excluindo do valor constante de cada nota fiscal, os valores de frete e do próprio ICMS para determinar o valor do custo da mercadoria produzida, tendo em vista que conforme esclarecido na informação fiscal:

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

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

Da mesma forma, a contabilização dos insumos é feita sem a inclusão do ICMS, e na apuração do imposto foi incluído o valor do ICMS à alíquota de origem, conforme consta nos demonstrativos às fls. 13 a 26. Ressalto que o levantamento fiscal baseou-se em dados contidos em documentos fornecidos pela empresa, e na defesa não foram indicados erros ou inconsistências nos cálculos, tendo a defesa centrado seus argumentos de forma genérica, alegando que foram incluídos valores indevidos. Ademais, registro que também não foram juntadas provas de que no custo médio de produção, apurado pela fiscalização, por unidade de saco de cimento, foi incluída parcela de frete, e em se tratando de fato controverso, em que o autuado dispõe de provas, e tendo recebido os demonstrativos, elaborados pela fiscalização junto com o Auto de Infração, caso tivesse, deveria ter trazido ao processo, provas capazes de elidir a acusação, o que não ocorreu. Quanto ao argumento de que o demonstrativo de custo elaborado pela fiscalização, não atende aos requisitos legais, por não ter identificado o custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não pode ser acatado, tendo em vista que conforme apreciado anteriormente, a fiscalização na apuração do custo ateve-se apenas a estes elementos de custo registrado na contabilidade do estabelecimento remetente, em conformidade com o disposto no art. 13, § 4º, II da LC 87/96. Como o próprio titular registrou na sua contabilidade, os valores dos custos, caberia a ele indicar possíveis inconsistências no levantamento fiscal, ou apresentar a planilha de custo de produção para demonstrar os valores reais.

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

Ademais, o art. 143 do citado regulamento expressa que a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária, comportamento que estimo ter sido o adotado pelo contribuinte no presente caso. Da leitura dos autos, em especial, da forma do custo das mercadorias transferidas apurado no levantamento fiscal e tendo em vista a ausências de provas a confirmar que a Base de Cálculo das transferências se compõe unicamente dos custos previstos no art. 13, §4, inciso II da LC 87/96, se evidência que na base de cálculo das mercadorias recebidas em transferência pelo autuado estão incluídos valores não admitidos pela regra da LC nº 87/96. Diante desse fato, como feito, os auditores ajustaram corretamente a base de cálculo das mercadorias

recebidas em transferência de modo a limitar o crédito fiscal das decorrentes aos valores estritamente de direito na forma da legislação local, deixando computado na composição da Base de Cálculo das operações de transferências apenas os custos admitidos pela LC 87/96. Assim, como se vê na descrição da infração na inicial do Auto de Infração I, observando a disposição do art. 93, § 5º, inciso II, que abaixo transcrevo, por dever de ofício, os autuantes cuidaram, no caso, de glosar o crédito fiscal indevido de ICMS decorrente de operações interestaduais cuja base de cálculo foi fixada em valor superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, situação prevista no inciso II do §5º do art. 93 do RICMS-BA., conforme abaixo transrito:

§ 5º Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado:

...  
**II** - quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou quando o imposto houver sido recolhido com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.

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

À vista destes autos, como já patentei, a base de cálculo das mercadorias recebidas em transferência pelo autuado esta contaminada por custos não permitidos pela disposição do art. 13, §4º, II, da LC 87/96, e o procedimento adotado pelo estabelecimento remetente implicou em um crédito fiscal maior que o de direito outorgado na legislação tributária do Estado da Bahia, o que se traduziu em um crédito fiscal indevido levado a registro e utilizado pelo Impugnante no valor constituído neste Auto de Infração. Melhor esclareço essa assertiva. O ICMS é, por certo, não cumulativo, conforme mandamento constitucional, "compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal" (artigo 155, § 2º, I, da CF/88).

Não obstante a plena eficácia da norma constitucional a operacionalização do princípio em questão foi cometida ao legislador complementar (art. 155, § 2º, inciso XII, "c"). Coube então à Lei Complementar 87/96 a definição do atual regime de compensação do imposto, com o intuito de dar cumprimento ao princípio da não-cumulatividade (art. 19/21, LC 87/97). Ou seja, o princípio operacionaliza-se por meio do abatimento, feito pelo próprio contribuinte, entre débito e crédito na sua escrituração fiscal, de tal forma que o valor efetivamente recolhido aos cofres públicos resulte do encontro dos débitos pelas saídas, subtraído dos créditos das entradas previstas na lei.

Portanto, o princípio da não-cumulatividade outorga ao sujeito passivo o direito subjetivo de pagar ICMS relativo à diferença apurada no encerramento do período, entre seus créditos e seus débitos, na forma "imposto contra imposto". Isto é, o montante do ICMS cobrado nas operações anteriores relativas à aquisição de bens será compensado com o devido nas operações de saídas.

Vale salientar, contudo, que a constituição não autoriza seja o ICMS onerado para o contribuinte de direito por conta do aludido princípio. Ao contrário, é garantido ao contribuinte nas vendas que promova, transferir ao adquirente o ônus do imposto que recolherá ao Estado, ao tempo em que se credita do imposto que suportou nas operações anteriores, isso é o que se conhece como repercussão fiscal. Assim, o texto constitucional buscou desonerar o produto nas operações intermediárias, de modo que a carga tributária recaia sobre o consumidor final, que é contribuinte de fato do tributo. No caso em tela, por se tratar de transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, o próprio princípio encontra efetividade na LC que, ao disciplinar o regime de compensação, fixa os elementos necessários à operacionalização do sistema de abatimentos, que não poderia, em absoluto, significar alteração de direitos nem a concessão de privilégios para quaisquer entes da mesma federação. Assim, é também a própria Lei Complementar 87/96 que estabelece os critérios como essa transferência ocorrerá, de sorte que não se amesquinhe toda a sistemática pensada para o ICMS, o que o fez através do art. 13, §4º, II da LC 87/96, reproduzido no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96 (ICMS BA). Desse modo, verifica-se que os créditos escriturados, e objeto do presente estorno, não são simples aplicação da não-cumulatividade constitucional do ICMS. A discussão aqui está centrada na base de cálculo a ser corretamente utilizada nas transferências das mercadorias objeto da glosa do crédito fiscal. A base imponível constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário por conter a dimensão da obrigação quantificando o objeto da imposição fiscal. Relativamente às operações com mercadorias aplicam-se as regras da Lei Complementar 87/96 que, em comando da própria Constituição Federal diz caber à lei complementar fixar a

base de cálculo e estabelecer normas gerais definindo os fatos geradores e contribuintes (art. 155, § 2º, XII, "i" e art. 146, III, "a").

Art. 146. Cabe à lei complementar:

...  
**III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:**

**a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.**

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

Art. 13 – A base de cálculo do imposto é:

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

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

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

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

Portanto, a Lei Complementar veicula regras de estrutura que se projetam sobre as demais normas do ordenamento, exceto, por óbvio, a Constituição Federal, porque dela recebeu o papel de estabelecer os pilares que serão fundamentos da materialidade (fato gerador, base de cálculo) e arrecadação do ICMS. De notar que a LC 87/96 ao fixar que a base de cálculo do ICMS nas transferências seria o "custo da mercadoria produzida", especificou o que seria entendido por tal custo. Embora à primeira vista a regra estabelecida para se calcular o custo da mercadoria produzida estabelecido no inciso II do §4º do art. 13 da LC 87/96 que serve para fixar a base de cálculo na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, seja clara, ela tem suscitado diversas interpretações por parte de alguns estados gerando um verdadeiro conflito de interesses dos Entes tributantes a implicar divergências quanto ao valor do débito do imposto devido nas operações e o crédito permitido pelos estados destinatários. Mais precisamente, São Paulo e Minas Gerais, dois dos maiores estados exportadores nas relações interestaduais, dispõem de normas interpretativas do citado dispositivo. Por exemplo, em São Paulo a Decisão Normativa CAT/SP n. 05/2005 traz uma espécie de "interpretação aberta" ao dispor que o Fisco paulista firmou seu entendimento de que a LC nº 87/96, ao discriminar os elementos que, somados, comporiam o "custo da mercadoria produzida" - base de cálculo nas transferências interestaduais, fê-lo de modo exemplificativo, não taxativo. Neste documento, depois de discorrer sobre os conceitos contábeis de custos e despesas e sobre o "querer" do "legislador complementar", o Fisco paulista assim desfecha o seu Parecer:

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

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

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

**I - à matéria-prima: o custo da matéria-prima consumida na produção, nele incluídos os encargos de exaustão dos Recursos naturais utilizados na produção;**

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

**III - à mão-de-obra:**

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

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

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

Como bem explica Márcio Alexandre O. S. Freitas, no artigo “A Base de Cálculo do ICMS nas Transferências de Mercadorias entre Estabelecimentos do Mesmo Contribuinte e a Decisão Normativa CAT/SP n. 05/2005”(2007/134), o Estado de São Paulo, ao publicar a DN CAT nº 05/2005, definiu a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias, entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, de forma diversa daquela textualmente fixada pela LC nº 87/96, dando possibilidade de ampliação da base de cálculo mediante incorporação de outros itens no custo da mercadoria produzida o que poderá implicar em recusa na aceitação do crédito integral pelo Estado destinatário”. Por sua vez, o regulamento mineiro também extrapola ao dizer o que não está contemplado na Lei Complementar, mudando-lhe o texto. Entre outros itens, estranha é a divisão de mão-de-obra humana e mão-de-obra tecnológica, incluindo nesse subitem os impostos sobre a propriedade. Comungo com o pensamento de que os gastos com mão-de-obra relacionam-se com os dispêndios vinculados aos trabalhadores e não às máquinas.

O legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como “o custo da mercadoria produzida”, dando sua interpretação para o que significa este custo. Não foi dada liberdade ao intérprete para adotar conceito diverso ou para integrar o texto de modo a completar-lhe o sentido. O custo ao qual faz referência o legislador não é o custo contábil, mas um conceito específico para uma finalidade também específica: base de cálculo das transferências interestaduais. Sendo assim, a definição da base de cálculo, matéria reservada à Lei Complementar, não pode ser modificada por lei estadual, seja de Minas Gerais, São Paulo ou da Bahia. Permitido fosse a cada Estado interpretar à LC 87/96, de acordo com os seus interesses, importaria em grande insegurança jurídica e com prejuízos ao pacto federativo. Aliás, a esse respeito, a Fazenda paranaense, por intermédio das Respostas a Consultas nos 056/2002 e 090/2000, após discorrer sobre a hierarquia das normas do ICMS e reconhecer a supremacia da LC nº 87/96 sobre qualquer outra regra estadual, manifestou que “a enumeração dos itens que compõem o custo da mercadoria produzida, e cuja soma serve como base de cálculo do imposto, é taxativa, não podendo o contribuinte se furtar do que vem ali determinado”.

Isto posto, a matéria em questão, operação de transferência de mercadorias produzidas em um Estado e remetidas para estabelecimento localizado em outro Estado, ainda que pertencendo ao mesmo titular, deve ser tratada necessariamente da forma prevista na Lei Complementar. Logo, ao constituir base de cálculo de forma não prevista na mencionada LC respaldada, como sabemos, na Constituição Federal, o autuado assume o risco e a responsabilidade pela exigência do crédito tributário, além de suportar o consequente ônus financeiro, ainda que o remetente houvesse agido até em cumprimento à orientação dada pela própria legislação de estados que tenham interpretação ampliada do custo estipulado no art. 13, §4º da LC 87/96, como é o caso de Minas Gerais e São Paulo, pois a obrigação tributária existente com o Estado da Bahia deve ser preservada, tanto é assim, que o art. 93, §5º do Decreto 6.284/97 (RICMS BA), retro transcrito, só permite o uso do crédito fiscal do imposto corretamente calculado. Nesse concreto caso, nas operações de transferências de mercadoria entre o estabelecimento fabricante remetente em Sergipe e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o custo da mercadoria produzida, e entendida conforme o mandamento expresso da Lei Complementar, a soma do custo da matéria-prima, matéria secundária, mão-de-obra e acondicionamento, segundo disposto no inciso II da norma supracitada. Na repercussão local, evidente que tal regra de tributação não pode ser desprezada em função da integração na base de cálculo das mercadorias transferidas custos estranhos não permitidos pela LC. Caso isto se admitisse, estaria descaracterizada toda a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual.

Ainda mais porque nas operações de transferência de mercadoria, apesar da circulação física, não se observa um negócio jurídico mercantil, não existe transmissão de titularidade. Apesar da circulação física não há circulação jurídica, porque a operação não foi realizada entre duas pessoas distintas. Em outras palavras, não houve a mudança de proprietário ou de possuidor. Não ocorrendo, portanto, a mudança de titularidade. No entanto, tais transferências, são consideradas, por ficção, fatos geradores de ICMS tendo em vista opção exercida pelo legislador das normas gerais. Com acerto, sobretudo, quando a mercadoria é transferida para estabelecimento do próprio remetente, mas situado no território de outra pessoa política (Estado ou Distrito Federal), em função da atual regra matriz do ICMS cuja remessa traz reflexos tributários às pessoas envolvidas no processo de transferência tanto o estabelecimento de origem como também para o estabelecimento de destino. A partir de então, fácil é o entendimento: desconsiderada a circulação na transferência interestadual de mercadorias de um estabelecimento para o outro do mesmo titular, não haveria tributação e, nesse caso, o Estado de origem nada poderia arrecadar. Em sentido contrário tributando em excesso, fora do contexto alinhavado pela LC 87/96, o Estado de destino seria prejudicado, porque teria que suportar um crédito fiscal maior. É o que acontece no caso concreto e que se combate com a lavratura do presente Auto de Infração, embora este caso se refira a procedimento interno do autuado. É sabido que o ICMS é um imposto sobre o

consumo, o encargo dele decorrente é, a final, suportado, pelo consumidor final. Produtor, distribuidor e comerciante se resolvem mediante o sistema de crédito do imposto pago na etapa anterior e aqui, sim, diante do princípio não cumulativo do imposto. Mantido o procedimento do autuado, a lógica do ICMS estaria comprometida, uma vez que o Estado onde localizado está o consumidor final, tendo recebido transferência superfaturada, deixa de receber parcela do produto que lhe compete no sistema de repartição engendrado pelo ICMS.

Tal situação fere o pacto federativo que é princípio constitucional expresso (art. 18 e 60, § 4º, CF 88) - além do princípio da autonomia distrital - a não admitir que Estados e Distrito Federal se locupletem uns à custa dos outros, obstando a igualdade entre os Estados membros. Ademais, a Constituição Federal veda expressamente a União de “instituir tributo que implique distinção ou preferência em relação a Estado, em detrimento de outro” (art. 151, I). Como consequência lógica, vedado o favorecimento de qualquer unidade da Federação, no exercício de sua competência legislativa concorrente (art. 24, I, CF/88). A Lei Complementar do ICMS, sujeitando todas as pessoas políticas da Federação tem a função impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo do ICMS. Mesmo tendo a competência legislativa estadual, os Estados e Distrito Federal devem estrita obediência às regras gerais emanadas do texto complementar. Nessa política tributária é que o legislador procurou delimitar a base de cálculo nas operações de transferências, elegendo os itens de valores mais relevantes, tributados pelo ICMS (matéria-prima, material secundário e acondicionamento), além da mão-de-obra, objetivando promover uma justa partilha do imposto entre o estado produtor e o consumidor. Enfatizo que este posicionamento (interpretação literal do art. 13, §4º, II da LC 87/96), não é um posicionamento isolado, haja vista que já manifestado pelo STJ (RE 707.635-RS). Constatou que a restrição imposta pela LC 87/96, referente a matérias-primas, materiais secundários e de embalagem (acondicionamento), estende-se a outros dispositivos e diplomas legais (art. 2º da Port. 607/2006 da SUFRAMA; art. 3º do Dec. 6008/2006), bem como já foi manifestado em decisões de segunda instância deste Conselho, a exemplo dos Acórdãos CJF 210-11/04; CJF 409-11/03 e CJF 340-11/06. No que diz respeito à multa que o impugnante disse ser confiscatória, ressalto não se incluir na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual (art. 167 do RPAF/BA), salientando apenas sua pertinência ao caso, por previsão no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei 7.014/96.

Pelo exposto, indubitavelmente, há que ver que nas operações interestaduais de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado pertencente ao mesmo titular não podem ser incluídos na base de cálculo quaisquer valores que façam parte da estrutura de custo, mas que sejam estranhos aos itens especificados no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, no que considero legal e correto o método utilizado pelos autuantes neste lançamento tributário para glosar o crédito indevidamente utilizado pelo autuado, por implicar em expurgos dos valores de custos não admitidos no citado dispositivo e contabilizados pelo remetente das mercadorias recebidas em transferência pelo autuado e objeto do lançamento em apreço. Na hipótese, deve a base de cálculo ser limitada à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não podendo ser acrescido de outros itens não previstos expressamente, sob pena de vulnerar o princípio federativo que assegura igualdade entre os membros da Federação, cujo propósito é definir um critério razoável de repartição da receita tributária entre o Estado de origem da mercadoria e o Estado de destino. Além disso, a Decisão contida no Acórdão JJF 0452/01-03, a que o contribuinte se socorre para reforçar sua tese defensiva, não pode ser tomada como parâmetro, haja vista que aquela Decisão foi reformada pela Segunda Câmara, após a realização de diligência saneadora, conforme Acórdão CJF 234/12-04 de 13/12/04. Com relação ao argumento de que não há restrição regulamentar para a utilização do crédito do ICMS, a exemplo do caso em análise, repiso que para usufruir o direito ao crédito fiscal nas operações de entradas, o contribuinte baiano deve observar as regras expostas no art. 93, § 5º, II c/c o art. 97, VIII do RICMS/BA, já transcritos neste voto. Reitero que, conforme ressalvado pelos autuantes, a CF/88 determina que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais definindo os fatos geradores e contribuintes (art. 155, § 2º, XII, “i” e art. 146, III, “a”), e nas operações de transferências interestaduais de mercadoria para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, a base de cálculo restringe-se ao somatório dos custos definidos no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, ou seja, matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não admitindo nenhum outro tipo de custo.

Assim, em se tratando de transferências para estabelecimento distribuidor localizado na Bahia, deve ser aplicada a regra contida no art. 13, § 4º, II da LC 87/96 (custo de produção, como definido na mencionada Lei). Saliento, ainda, que conforme Decisão proferida pelo STJ no RE 707.635-RS/2004, a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à lei complementar. Entender-se que o disposto no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar (LC) 87/96 é indeterminado e que pode ser modificado por lei estadual, Decisões Normativas, regras hierarquicamente inferiores à mencionada LC, e até por procedimento interpretativo interno do contribuinte, ou seja, o interpretando conforme o interesse de cada um, certamente conduz a uma insegurança jurídica e danosa guerra fiscal. O legislador ao estabelecer regra limitativa de componentes do custo de produção para estabelecer uma base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferências interestaduais, entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, quis promover uma partilha mais justa entre os Estados produtores e consumidores, tendo em vista que o consumidor final é que arca com o montante do ICMS pago em todas as operações de circulação, cujos valores pagos em determinadas fases, são compensados nas operações

*subsequentes. Diante do que foi exposto, vejo que nos valores constantes das notas fiscais de transferência interestadual de mercadorias do estabelecimento fabricante para a filial e que foram objeto da autuação, estão incluídos valores não admitidos pela LC 87/96 para formação de base de cálculo do imposto nelas destacado e que foi utilizado como crédito fiscal no estabelecimento autuado. Portanto, o procedimento adotado pelo estabelecimento remetente resultou numa base de cálculo maior do que a estabelecida no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior que o previsto na legislação, no estabelecimento remetente, e um crédito tributário utilizado a mais do que o permitido pela legislação da Bahia, mais precisamente, pelo disposto no art. 93, §5º, II c/c art. 97, VIII do RICMS/BA, o que se constitui em uso de um crédito fiscal não permitido legalmente, e que foi corretamente glosado na forma desse lançamento de ofício. Deste modo, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”*

Inconformado com o Julgado de Primeira Instância, o sujeito passivo interpõe o presente Recurso Voluntário – fls. 228 a 242 – onde requer a alteração do Julgado, inicialmente requerendo a nulidade da autuação, alegando que esta decorre de fiscalização realizada por pessoa incompetente, sendo, portanto, nulo de pleno direito, já que se trata de ICMS sobre fato ocorrido no território de Sergipe, visto que o Estado da Bahia não tem competência para fiscalizar as operações ocorridas fora do seu espaço territorial; e que qualquer procedimento de fiscalização só poderia ser por iniciativa do Estado de Sergipe, até porque se algum tributo viesse a ser devido ao Estado da Bahia, necessariamente, implicaria em recolhimento indevido para aquele Estado, passível, portanto, de restituição ou resarcimento;

No mérito, requer sua Improcedência aos seguintes argumentos:

- I. que a base de cálculo do ICMS nas operações realizadas não corresponde ao custo total como apurou a Fiscalização, mas ao somatório de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, e sobre esse custo não se desincumbiu a fiscalização de demonstrá-lo, já que considerou o custo total e, por conseguinte, encontrou diferença de valores inexistentes, consoante amplamente provado nos autos;
- II. que a base de cálculo do imposto apurado pela fiscalização também não é correta quando contempla despesa de frete, ocorrida na etapa subsequente à saída da mercadoria, bem como o próprio ICMS, fato esse não contestado e nem justificado, isto é, tomaram-se, por parâmetro, para efeito de comparação com os custos, os valores tributáveis declarados nas notas fiscais e nesses valores, comprovadamente, estão incluídos o frete e o ICMS da operação, mas por imperativo legal, a base de cálculo é o custo da mercadoria produzida – soma de matéria, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;
- III. que se é o custo da mercadoria o valor tributável – base de cálculo – assim entendido a soma do custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, e se nas notas fiscais constam, no valor tributável, frete e ICMS, logicamente estes devem ser excluídos do valor tributável para efeito de comparação com os custos, e que foram esses desacertos que motivaram a diferença levantada pela autoridade julgadora que ensejou a glosa dos créditos do ICMS legitimamente aproveitados pelas filiais do recorrente no Estado da Bahia.
- IV. que, embora a Constituição Federal determine que é vedado exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça, a autuação glosa crédito do ICMS sem que haja qualquer previsão legal, visto que não existe nenhum diploma legal, inclusive do Estado da Bahia, que preveja glosa de crédito do ICMS, e que a Lei nº 7.014/96 regula estorno de crédito, e não glosa de crédito, figura que não existe na legislação do ICMS;
- V. que, ainda que o crédito não pudesse ser utilizado por conta de divergência na base de cálculo da operação anterior, o que efetivamente não ocorreu no caso, e se houvesse previsão legal de glosa de crédito do imposto, o que também não existe na legislação do ICMS do Estado da Bahia, a glosa de crédito seria parcial, tão-somente para o excesso desejado pelo fisco, e não para totalidade do imposto creditado na sua escrita fiscal;
- VI. que, em conformidade com o art. 155, II, e § 2º, o recorrente tem direito ao crédito do ICMS no limite do imposto que incidiu na operação anterior, para efeito de compensação com o

próprio tributo das operações ou prestações que promover, e que na própria fundamentação do Julgado está reconhecido que houve pagamento de imposto na operação anterior para o Estado de Sergipe, daí não havendo como negar, impedir, ou restringir o crédito, sob pena de violação à Carta Magna;

VII. que não se vê do lançamento do crédito tributário e dos fundamentos da Decisão da JJF qualquer elemento que demonstre ter o recorrente apurado o custo da mercadoria produzida, para efeito de incidência do tributo que tem como devido, e se não há demonstração da base de cálculo fica caracterizada violação ao art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96 e,

VIII. que a multa aplicada de 60% do valor do tributo é excessiva e extrapola a proporcionalidade e a razoabilidade, em função da natureza da infração, e que o Estado da Bahia, através do Protocolo ICM nº 11/85, ao regular o mecanismo de substituição tributária nas operações com cimento, estabeleceu margem máxima de lucro de 20%, evidenciando-se o efeito confiscatório da multa em referência;

A PGE/PROFIS, em seu opinativo de fls. 261 a 269, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, por considerar ausentes argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do acórdão ora recorrido, ao tempo que assevera não haver qualquer nulidade a contaminar o presente lançamento de ofício, porquanto a imputação fiscal é clara, devidamente tipificada e alicerçada na legislação tributária estadual e na LC 87/96, ainda atendendo aos requisitos do art. 39 do RPAF/BA. Pontua que o lançamento tributário foi efetivado por autoridade lançadora competente, em estabelecimento localizado no Estado da Bahia e que comercializa mercadorias oriundas do estabelecimento matriz, localizado no Estado do Sergipe; que a multa de 60% encontra previsão na Lei nº 7.104/96 e que falece ao órgão colegiado a declaração de inconstitucionalidade, nos termos do art. 167, I, do RPAF/BA.

No mérito, consignou que a prova cabal da regularidade na quantificação do tributo é que a fiscalização elaborou levantamento fiscal com base em documentos e declarações econômico-fiscais fornecidos pelo próprio contribuinte e que restou comprovada nos autos a utilização indevida de crédito fiscal em decorrência da inclusão de valores não previstos na LC 87/96. Finalizou consignando que o recorrente não indicou de forma específica as supostas inconsistências detectadas no levantamento fiscal, nem tampouco carreou ao processo administrativo fiscal a sua planilha de custo de produção, devendo ser aplicada a regra do art. 143 do RPAF que determina que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

Na assentada do julgamento, o processo foi convertido em diligência, por deliberação unânime da CJF – fl. 272 - para os autuantes, nos seguintes termos:

*Considerando que para exigência do imposto lançado os autuantes, ao determinarem o valor do custo unitário da mercadoria produzida (cimento), sacos de 50kg, 25kg e tonelada, levaram em consideração o custo total anual registrado na contabilidade do recorrente, de matéria prima, material secundário e embalagem, além do custo total anual de mão de obra e encargos sociais aplicados na produção, cujo total anual apurado foi dividido pela quantidade total produzida no exercício;*

*Considerando que o lançamento foi efetuado por períodos mensais, enquanto que foram considerados os valores de custos unitários anual para todo o período abrangido pela fiscalização, decidiu esta 1ª CJF, na assentada do julgamento, solicitar:*

**1 – que os autuantes apurem o custo unitário de produção por sacos de 50kg, 25kg e por tonelada, nos mesmos moldes demonstrados à fl. xxx dos autos, considerando, entretanto, os custos mensais de produção;**

**2 – em seguida, os autuantes deverão refazer os demonstrativos exemplificados às fls. xx a xxx, (CD anexo aos autos) levando em consideração os valores do custo de produção apurado em cada mês, produzindo novo CD com os dados apurados na diligência;**

Em cumprimento à referida solicitação, assim se manifestaram os autuante – fls. 275 a 277:

I. que, embora intimada no início da ação fiscal para apresentar os custos de produção mensal, o recorrente asseverou que não os possuía, conforme fl. 74 dos autos;

- II. que diante da recusa da empresa, restou a alternativa de encontrá-los, mesmo que consolidados, nos livros contábeis, ou seja, no livro Razão Analítico, onde foi possível extrair os valores dos elementos de custos, quais sejam: matéria-prima, materiais secundários e embalagens;
- III. que, no entanto, como a mão-de-obra não estava separada da administração e da fábrica, no livro Razão Auxiliar, buscou-se encontrá-la na DIPJ de 2006, onde há o registro dos dados das rubricas atinentes ao custo de pessoal aplicado na produção (tanto referentes aos serviços prestados por pessoas físicas quanto aos prestados por pessoas jurídicas), e respectivos encargos sociais, nos quatro trimestres de 2005, não existindo DIPJ mensal, sendo, assim, impossível atender à diligência requerida;
- IV. que vários outros autos de infração foram lavrados de idêntica natureza ao ora examinado, tendo o autuado efetuado o pagamento dos débitos referentes aos exercícios de 2003 e 2004, na forma que descreve em demonstrativo que elabora, concluindo requerendo a procedência total do Auto de Infração.

O sujeito passivo, intimado do resultado da diligência, manifesta-se, às fls. 281 e 282, no sentido de que a diligência não foi cumprida, o que demonstra a total insubsistência do lançamento, já que este órgão julgador firmou o entendimento de que, para configurar a infração apontada, deve-se levar e consideração concreta, caso a caso, operação a operação, ou no máximo mês a mês, e que, assim, não interessam no cálculo os custos totais da produção, mas, unicamente, os custos das matérias-primas, materiais secundários, mão-de-obra e acondicionamento, nos termos do art. 13, §4º da LC 87/96.

Assevera que, quem deve calcular o custo é o Fisco, não a empresa, e que esta deve se preocupar com os custos totais, cabendo ao fisco levantar os custos de produção, levando em conta apenas as matérias-primas, os materiais secundários, mão-de-obra e o acondicionamento, e ainda, que, além do erro quanto ao custo apropriado, a base de cálculo adotada contempla parcela relativa ao frete até o estabelecimento de destino, e ainda o próprio imposto, se constituindo, assim, pois, em base de cálculo irreal, em desconformidade com a lei.

Conclui requerendo o Provimento do Recurso Voluntário para que seja julgado Improcedente o lançamento.

A PGE/PROFIS, em opinativo de fls. 285/287, da lavra da procuradora Maria José Ramos Coelho, assevera que a fixação da base de cálculo não ocorreu de forma correta, transparente e com fundamento em dispositivo de lei. Assevera, ainda, que a prova cabal da irregularidade na quantificação do tributo é que a fiscalização efetuou o lançamento em períodos mensais em contradição com a contabilização dos valores de custo unitário anual para todo o período abrangido pela fiscalização.

Ressaltou que, com efeito, os autuantes com o fito de determinarem o valor do custo unitário da mercadoria produzida, levaram em consideração o custo total anual registrado na contabilidade do recorrente, relativo à matéria-prima, material secundário e embalagem, além, do custo anual de mão-de-obra e encargos sociais.

Registrhou, ao final, que o procedimento adotado pelos autuantes implicou em insegurança e imprecisão na apuração da base de cálculo, aspecto essencial do fato gerador do tributo, razão pela qual o lançamento está contaminado por vício irremediável, devendo ser anulado, nos termos do art. 18, IV, do RPAF/BA, recomendando-se o refazimento do procedimento fiscal dentro do prazo decadencial.

Através de Despacho de fl. 288, a procuradora Paula Gonçalves Morris Matos, acompanha integralmente os termos do opinativo exarado.

## VOTO

Inicialmente, cabe-nos refutar a alegação de nulidade ao argumento de que o Fisco baiano não teria competência para fiscalizar as operações ocorridas fora do seu espaço territorial, como o fizeram a JJF e a PGE/PROFIS, visto que a glosa de crédito alcança valores de ICMS referente a fatos geradores que repercutiram no estado da Bahia, sendo o estabelecimento autuado contribuinte regularmente inscrito neste estado, e não no Estado de Sergipe, onde se localiza o estabelecimento remetente.

Por outro lado, ainda em análise preliminar, de logo devemos consignar que vislumbramos no presente Auto de Infração uma mácula que o inquina de nulidade insanável, muito embora o recorrente a tenha tangenciado como mérito.

O Auto de Infração imputa ao recorrente a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à estabelecida na Lei Complementar nº 87/96.

Por sua vez, o referido diploma legal estabelece que, nas operações de transferências interestaduais de mercadorias oriundas de estabelecimento industrial, a base de cálculo deve corresponder ao custo de produção, assim entendido a soma da matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento.

No entanto, ao apurar o referido custo, os autuantes levaram em consideração o custo total anual, registrado na contabilidade do estabelecimento remetente, de matéria prima, material secundário e embalagem, além de mão-de-obra e encargos sociais (estes últimos extraídos na DIPJ do mesmo estabelecimento), aplicados na produção, cujo total anual apurado foi dividido pela quantidade total produzida no exercício, procedimento este confirmado pelos próprios autuantes na diligência requerida por esta CJF.

Dessa forma, resta claro que, ao apurar o custo de produção total anual e lançar a exigência fiscal em períodos mensais, os autuantes estão aplicando para os diversos meses do exercício fiscalizado – 2005 – um custo que não reflete o custo efetivo do mês, o que traz insegurança na determinação da base de cálculo do imposto exigido.

Por outro lado, a alegação dos autuantes de que o estabelecimento não forneceu os custos mensais, não legitima e nem ampara o procedimento levado a efeito para apurar a base de cálculo.

E, de fato, este procedimento não tem previsão normativa, assemelhando-se a um arbitramento de base de cálculo que, como é cediço, apenas se aplica nos casos expressamente previstos na norma, ou seja, quando o contribuinte sonegar o imposto e nas demais situações descritas no art. 937 do RICMS/BA, abaixo transcrito, *in verbis*, e na Lei nº 7.014/96 (art. 22) não se vislumbrando nos autos a prática de sonegação fiscal a possibilitar o preenchimento da primeira condição a embasar tal forma de apuração da base de cálculo, a qual se soma as demais hipóteses listadas nos incisos I ao VIII do dispositivo citado:

*“Art. 937. A fiscalização estadual poderá fazer o arbitramento da base de cálculo do ICMS, quando o contribuinte incorrer na prática de sonegação do imposto e não for possível apurar o montante real da base de cálculo, desde que se comprove qualquer dos casos seguintes:*

*I - falta de apresentação, ao fisco, dos livros fiscais ou da contabilidade geral, ou sua apresentação sem que estejam devidamente escriturados, bem como dos documentos necessários à comprovação de registro ou lançamento em livro fiscal ou contábil, inclusive sob alegação de perda, extravio, desaparecimento ou sinistro dos mesmos;*

*II - omissão de lançamentos nos livros fiscais ou na escrita geral do estabelecimento;*

*III - lançamento ou registro fictício ou inexato, na escrita contábil ou na fiscal;*

*IV - falta de emissão de documento fiscal a que esteja obrigado o contribuinte, ou emissão em desconformidade com a operação realizada;*

*V - declaração, nos documentos fiscais, de valores notoriamente inferiores ao preço corrente das mercadorias;*

*VI - utilização irregular de sistema eletrônico de processamento de dados, processo mecanizado, máquina registradora, equipamento emissor de cupom fiscal (ECF) ou terminal ponto de venda (PDV), inclusive na condição de emissor autônomo, de que resulte redução ou omissão do imposto devido, inclusive no caso de falta de apresentação do equipamento;*

*VII - transporte desacompanhado dos documentos fiscais ou acompanhado de documentação inidônea;*

*VIII - utilização de regime especial em desobediência às normas que o regem;*

*IX - qualquer outro caso em que se comprove a sonegação do imposto, e o fisco não possa conhecer o montante sonegado.*

*Parágrafo único. As ações e omissões descritas nos incisos II e III só autorizam o arbitramento da base de cálculo quando a escrituração fiscal ou contábil do contribuinte se tornar insuficiente para determinar o valor das entradas, das saídas e dos estoques das mercadorias, ou valor dos serviços prestados, conforme o caso.*

Assim, comungando com o opinativo da PGE/PROFIS, votamos pela NULIDADE do Auto de Infração epigrafado, dando PROVIMENTO ao Recurso de Voluntário, por não conter o lançamento elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração imputada, nos termos da alínea “a”, inciso IV, do art. 18 do RPAF/BA, também abaixo transcrita:

*“Art. 18. São nulos:*

*IV - o lançamento de ofício:*

*a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;”.*

Registre-se que deixamos de representar para a instauração de nova ação fiscal visando ao refazimento do lançamento, pois o período autuado já foi fulminado pela decadência, e o vício ensejador da nulidade é de ordem material, e não formal, desautorizando a incidência do art. 173, II do Código Tributário Nacional.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **NULO** o Auto de Infração nº 232940.0001/10-0, lavrado contra **ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A. (CIMENTO NASSAU)**.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de maio de 2012.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – RELATORA

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS