

**PROCESSO** - A. I. Nº 206891.0005/11-7  
**RECORRENTE** - ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A. (CIMENTO NASSAU)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº. 0184-01/11  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 19.06.2013

### **3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO C/JF Nº 0225-13/13**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais dos produtos fabricados pelo mesmo titular, entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, assim definido em lei: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração subsistente em parte, após a devida adequação do custo de mão-de-obra. Revisão fiscal adequou a apuração do custo da mão-de-obra ao período mensal. Reduzido o valor do débito. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO PARCIALMENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão da 1ª JF, proferida através do Acórdão nº. 0184-01/11, que julgou o Auto de Infração Procedente, o qual fora lavrado para exigir o ICMS de R\$ 286.882,04, acrescido da multa de 60%, inerente ao exercício de 2006, em razão da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, ou seja, nas transferências recebidas de outras unidades, o autuado se apropriou de crédito fiscal com base de cálculo superior ao custo de produção, correspondente ao somatório de: matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra. Consta, ainda, que foram excluídos os elementos de custos de produção não previstos no art. 13, § 4º, II, LC 87/96 quando da composição da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados, que teve fundamento nos custos apresentados pela própria empresa, sendo expurgadas as rubricas depreciação e/ou amortização, manutenção, energia (elétrica, térmica, etc.), para o referido período.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente, após as seguintes considerações:

Rejeitar as arguições de nulidade, tendo em vista que o lançamento fiscal está revestido das formalidades legais, não havendo qualquer irregularidade em sua constituição que contrarie o RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Verificar que o trabalho fiscal foi realizado apurando a base de cálculo de acordo com a prescrição contida no art. 13, §4º, inc. II, da Lei Complementar nº 87/96, que estabelece que nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, a base de cálculo deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, de forma que não pode ser admitido nenhum outro tipo de custo, a exemplo de energia, depreciação.

Salienta que, considerando que o autuado informou que não dispunha de planilha de custo, a autuação foi baseada no Razão Analítico (do estabelecimento matriz), datado de 31/12/2006, apresentado pela própria empresa autuada (fls. 29 a 32), onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção por código de produto. Assim, com base nesses dados, foi elaborada a planilha à fl. 28, onde foram considerados os custos que estão de acordo com a LC 87/96 (matéria-prima, material secundário e acondicionamento). No caso da mão-de-obra, foram considerados os valores declarados na DIPJ/2007, ano base 2006, das rubricas Custo com Pessoal e Encargos sociais (fls. 33 a 39). Após a soma da matéria prima, material secundário e acondicionamento, com os valores da mão-de-obra mais encargos, foram obtidos os valores unitários do custo por saco, mediante a divisão pelo total da quantidade produzida, conforme Informativo da Produção fornecido pelo autuado (fl. 40). Assim, concluiu a JJF que o trabalho fiscal não está baseado em presunção, conforme alegado na defesa, visto que as parcelas do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento correspondem exatamente aos valores contabilizados no livro Razão da empresa, sendo determinado o custo unitário de produção mediante a divisão desses valores pela quantidade produzida informada pelo sujeito passivo.

Quanto aos alegados equívocos cometidos pela fiscalização, relativos a não exclusão, do custo médio de produção apurado pela fiscalização, o valor do frete em cada nota fiscal e do próprio ICMS para determinar o valor do custo da mercadoria produzida, entende a JJF que no caso do frete, este não pode ser considerado custo de produção, uma vez que conforme as notas fiscais às operações ocorreram com frete CIF e, portanto, trata-se de uma despesa e não porque um estabelecimento o considera no preço, a menos que fosse comprovado que a empresa apura seu custo por estabelecimento. Quanto ao ICMS, verifica que no levantamento fiscal, os autuantes após apurar o custo unitário produzido à fl. 28, com base nos dados contábeis, dividiram este valor por 0,88, embutindo, corretamente, o valor do ICMS equivalente a 12%.

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

Registra que o objetivo da ação fiscal foi a glosa de determinados valores que foram utilizados na determinação da base de cálculo para fins de apuração do crédito fiscal apropriado, nas operações de transferências interestaduais, por entender o fisco que não tinha amparo legal. Deste modo, a discussão reside em se determinar qual a base de cálculo correta a ser utilizada nas transferências das mercadorias.

Concluiu 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 e que este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a estabelecida no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior do que o previsto na legislação no estabelecimento remetente e um crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido, de acordo com o disposto no art. 93, § 5º, inc. II, e no art. 97, inc. VIII do RICMS-BA. Dessa forma a infração está perfeitamente caracterizada.

Irresignado com a Decisão, o sujeito passivo apresenta Recurso Voluntário, às fls. 260 a 277, onde reproduz todas as razões expendidas em sua impugnação, diante das seguintes argumentações:

1. A fiscalização baiana resolveu examinar a tributação do ICMS normal ocorrida fora do seu espaço territorial, cuja obrigação tem como credor o Estado de Sergipe para verificar a base de cálculo adotada para quantificação do tributo;
2. Que a fiscalização baiana cometeu dois equívocos na apuração da base de cálculo, a saber: a) não excluiu do valor constante de cada nota fiscal os valores de frete e do próprio ICMS para determinar o valor do custo da mercadoria produzida, como base de cálculo do ICMS; e b) o custo apurado através do balanço patrimonial e demonstrações financeiras, mediante divisão

do valor total anual pela quantidade de cimento produzida, não corresponde ao custo parcial, a que se refere à LC nº 87/96, mas ao custo total que, além de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, compreende outros componentes tais como exaustão, depreciação, amortização, etc.

3. Ausência de materialidade do lançamento, pois em momento algum se questiona a falta de recolhimento de ICMS, mas que a base de cálculo adotada (e fixada no Estado de origem) é maior do que aquela desejada pelo Estado da Bahia, razão pela qual se resolveu glosar os créditos do ICMS no estabelecimento de destino, do que defende que a fiscalização do imposto não poderia ser realizada pelo Estado de destino, padecendo de nulidade a ação fiscal, não apenas por ter sido desenvolvida por autoridade incompetente, mas por ausência de materialidade, entendida como evento ocorrido fora do espaço territorial;
4. Existência de equívoco quanto à compreensão da matéria tributável, visto que a autoridade lançadora não se apercebeu que no valor praticado para a base de cálculo do ICMS está incluída parcela relativa ao frete até o estabelecimento de destino, e ainda o próprio imposto. Logo, para efeito de comparação com o custo apurado, deveria se abater do valor praticado, frete e o próprio ICMS. Só assim seria possível identificar o custo da mercadoria. Afirma que estes desacertos é que motivaram a diferença apurada;
5. Que o lançamento foi feito por presunção, pois inexistente qualquer elemento que atenda aos requisitos legais no tocante a identificação do custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, nos termos do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, visto que se levou em conta o custo total, extraído do livro Razão Analítico e dividido pela quantidade produzida, o que não reflete a realidade dos fatos e é incompatível com a sistemática legal. Cita Acórdão relativo ao Auto de Infração nº 089599.0004/02-0, julgado improcedente pela 1ª JF;
6. Do direito à utilização do crédito de ICMS incidente na operação anterior, com base no princípio da não-cumulatividade, contemplado no art. 155, II, § 2º, I, da Constituição Federal;
7. Do efeito confiscatório da multa de 60%, do que cita jurisprudência.

Por fim, requer que seja dado Provimento ao Recurso Voluntário para que seja julgado improcedente o Auto de Infração.

Em seu Parecer, às fls. 320 a 322 dos autos, de lavra da Dr<sup>a</sup>. Maria Helena Cruz Bulcão, a PGE/PROFIS, inicialmente, aduz que o recorrente repete os mesmos argumentos apresentados por ocasião da impugnação inicial, não trazendo provas nem argumentos jurídicos capazes de promover a modificação do julgamento de primeira instância administrativa, com o qual coaduna integralmente, visto que a infração consiste na apuração de base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados, transferidos para filiais neste Estado, em valor superior ao estabelecido no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, reproduzido no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96, tendo o levantamento fiscal lastreado no livro Razão Analítico apresentado pelo próprio autuado, cuja base de cálculo foi apurada excluindo-se as parcelas que não compunham o custo da matéria-prima, do material secundário, da mão-de-obra e do acondicionamento, conforme previsão expressa da LC 87/96.

Assevera que a Decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça (RE 707635), bem como o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, ambos indicados no corpo do próprio Auto de Infração respaldam o trabalho realizado pelos autuantes, pois confirmam a reserva de lei complementar para a apuração da base de cálculo e a definição taxativa de custo de mercadoria, entendida como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Por fim, a PGE/PROFIS aduz que os argumentos do recorrente não são suficientes para modificar a Decisão recorrida e opina pelo conhecimento e Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

À fl. 325 dos autos, os prepostos fiscais apresentam pedido para que o processo seja direcionado aos autuantes para a apuração do custo mensal de produção, tendo em vista que a empresa fez a identificação das rubricas de mão-de-obra constantes do livro Razão, situação que faz com que seja possível fazer novos demonstrativos com base nesta nova realidade.

Em seguida, às fls. 329 a 332 dos autos, foi realizada nova informação fiscal, na qual foi consignado que o autuado havia sido intimada para apresentação de planilha com o detalhamento mensal dos elementos formadores do custo de produção, obtendo como resposta que o contribuinte não dispunha de planilha de composição de custos. Assim sendo, restou a alternativa de encontrá-los, mesmo que consolidados, nos livros contábeis, precisamente no livro Razão Analítico, onde foi possível, após a nova manifestação do autuado (fls. 324 a 327) extrair os valores mensais de mão-de-obra (que antes estavam anualizados), matéria-prima, materiais secundários e embalagens, o que levou aos autuantes a apresentarem arquivos em meio físico e magnético, contendo novos demonstrativos (fls. 334 a 340) com os valores mensais de custo de produção apurado e, consequentemente, também do estorno mensal do ICMS com a subsequente indicação do montante devido, mensalmente, reduzindo o valor do débito de R\$ 286.882,04 para R\$ 246.881,90, do que solicitam o julgamento pela procedência parcial.

À fl. 341 dos autos o autuado foi cientificado da informação fiscal, sendo-lhe entregue cópia de toda a documentação anexada e do “CD”, dando-lhe o prazo de 10 dias para querendo se manifestar.

Às fls. 344 e 345 dos autos, o sujeito passivo aduz que, em que pese a redução do valor, não há como identificar quais valores foram considerados no novo cálculo, do que reitera sua alegação de que no valor praticado para base de cálculo do ICMS está incluída parcela relativa ao frete até o estabelecimento de destino e ainda o próprio imposto. Logo, para efeito de comparação com o custo apurado, deveria abater do valor praticado, frete e o próprio ICMS, o que continuou não sendo feito quando dos novos cálculos apresentados.

Diz que no novo demonstrativo não se encontra qualquer elemento que atenda aos requisitos legais no tocante a identificação do custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, nos termos do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96. Pede a insubsistência da exigência.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1ª Instância, no que tange à exigência por utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias, com base de cálculo superior ao custo de produção, correspondente ao somatório de: matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra, conforme estabelecido na Lei Complementar nº 87/96.

Preliminarmente, devo salientar que no Processo Administrativo Fiscal foram cumpridas todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, o qual está submetido à legislação baiana, cuja norma é derivada da Lei Complementar nº 87/96, a qual as unidades federativas devem obediência.

Também, há de se ressaltar que o princípio da não-cumulatividade do ICMS só ocorre dentro do valor de crédito autorizado por lei, porém nunca decorrente de indébito fiscal por parte do remetente, como também que a multa aplicada é a legalmente prevista ao caso concreto, não sendo esta instância administrativa competente para análise de inconstitucionalidade da norma.

Igualmente não vislumbro nenhum óbice a fiscalização utilizar dos custos de produção do estabelecimento remetente para a apuração do ilícito fiscal apontado.

Quanto ao mérito, observo que, para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS, quando das transferências interestaduais de produtos fabricados e remetidos pelo estabelecimento industrial para estabelecimentos filiais da mesma empresa, deverá ser adotado o custo de produção, definido no art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, norma esta reproduzida na Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, § 8º, II,

como também no art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, então vigente, assim entendida como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

Ressalte-se que a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, “a”, da Constituição Federal, sendo que o comando contido no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo além dos elencados, por uma questão de política tributária entre os entes federados.

Logo, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, *frete (CIF)*, energia, combustível, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, específica nestas operações de transferências, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, conforme procederam os autuantes, os quais, para apuração do valor creditado indevidamente, cotejaram os custos unitários nos termos legais em relação aos custos de transferências consignados nas notas fiscais, ou seja, após expurgar da base de cálculo de transferências: depreciação, manutenção, amortização, energia, etc., por não se enquadrarem nas rubricas especificadas como custos de produção, conforme delimitado no referido dispositivo legal, apurando o valor da base de cálculo da infração, cuja diferença entre a base de cálculo da transferência consignada no documento fiscal e a levantada pela fiscalização incidiu a alíquota de 12%, aplicada à operação de transferência, se apurando o crédito fiscal utilizado a mais pelo contribuinte, ora autuado.

Assim, caso o remetente tenha destacado o ICMS em valor superior ao devido, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias dentro do limite legal estabelecido, consoante previsto no art. 93, § 5º, incisos I e II, do RICMS/97.

Tal limitação legal para determinação da base de cálculo do ICMS, quando das transferências interestaduais de produtos fabricados pelo mesmo titular, não afronta ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, conforme alegado pelo recorrente, pois, o citado princípio será efetivado pela técnica do abatimento ou compensação, disciplinada, por sua vez, por “LEI COMPLEMENTAR”, nos termos do art. 155, § 2º, inciso XII, “c”, da Constituição Federal.

Portanto, a própria Lei Complementar nº. 87/96, ao disciplinar para essa operação a efetiva base de cálculo limitada a alguns itens dos custos de produção, é taxativa ao especificar literalmente a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não cabendo interpretação mais abrangente. Sujeitando-se a base de cálculo ao regime da reserva legal – reserva de lei complementar – único veículo competente para estabelecê-la, por força de mandamento constitucional, qualquer legislação ordinária que venha a contrariá-la afronta a própria Constituição. A estipulação de base de cálculo diversa da prevista na Lei Complementar nº 87/96, ainda que por força de lei ordinária dos Estados ou do Distrito Federal, deve de pronto ser rechaçada por eivada de ilegalidade e inconstitucionalidade.

É válido ressaltar que para apuração do imposto, objeto deste Auto de Infração, os autuantes se utilizaram dos dados contabilizados pelo próprio sujeito passivo, nos quais se encontram os valores dos elementos de custo de produção do *cimento transferido*. Assim, uma vez apurado o custo de produção estabelecido em lei (matéria-prima, material secundário, embalagens e mão-de-obra), foi feita a inclusão do ICMS para determinação da base de cálculo legal e, posteriormente, confrontado com a base de cálculo utilizada nas transferências, para, em seguida, apurar os valores creditados a mais, conforme exemplo à fl. 337 dos autos, cujos números não foram impugnados. Logo, descabe a alegação recursal de que deveria abater do valor praticado, frete e o próprio ICMS, visto que o frete não pode fazer parte da base de cálculo nessas transferências e o custo de produção legalmente previsto teve o ICMS embutido para efeito de comparação com o preço praticado.

Diante de tais considerações, verificam-se impertinentes as alegações do recorrente, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor de base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, em razão da LC 87/96

especificar os custos de produção, como: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, consoante apuraram os autuantes nos autos, nos quais cotejam os custos unitários nos termos legais, por produto, em relação aos custos de transferências consignados nas notas fiscais, ou seja, após expurgar da base de cálculo de transferências: depreciação, manutenção, amortização, frete (CIF), energia, combustível, etc., por não se enquadrarem nas rubricas especificadas como custos de produção, conforme delimitado no referido dispositivo legal.

Contudo, tendo em vista a nova manifestação do contribuinte, à fl. 327 dos autos, permitindo a identificação, também mensal, da rubrica “MÃO-DE-OBRA” constante do livro Razão, foi refeita a apuração e os valores exigidos foram reduzidos do montante de R\$ 286.882,04 para R\$ 246.881,92, consoante demonstrativo à fl. 332 dos autos, de cujo resultado o sujeito passivo foi cientificado, limitando-se apenas a reiterar sua alegação sobre a necessidade da exclusão do valor da operação da parcela relativa ao frete e do ICMS próprio, as quais já foram objeto de análise.

Do exposto, meu voto é pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para julgar o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE, no valor de R\$ 246.881,92, conforme demonstrado à fl. 332 dos autos.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº. **206891.0005/11-7**, lavrado contra **ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 246.881,92**, 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, 03 de junho de 2013.

FERNANDO A. BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE/RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA – REP. PGE/PROFIS