

A. I. N° - 206891.0005/13-3  
AUTUADO - ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A.  
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO  
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA e KÁTIA MARIA DACACH MACHADA FRAGUAS  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET - 29/08/2013

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0199-03/13**

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

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 18/02/2013, exige do autuado ICMS no valor de R\$426.482,77, acrescido da multa de 60%, em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, referente aos meses de janeiro a dezembro de 2009.

Consta em complemento no campo “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração circunstanciado esclarecendo que a ação fiscal é referente à verificação da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outra unidade da Federação, que foram transferidos para filial localizada neste Estado e que foram produzidos exclusivamente pelo estabelecimento industrializador remetente das mercadorias. Consoante regramento constitucional (artigos 155, §2º, XII, ‘i’, e 146, III, ‘a’), a Lei Complementar 87/96, através do art. 13, §4º, II, estabelece que nessa situação a base de cálculo deve corresponder aos custos da mercadoria produzida, que equivalem à soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. A Lei 7.014/96 (art. 17, § 7º, II), por seu turno, amparada na LC 87/96 que, por sua vez, respalda o disposto no art. 56, V, ‘b’ do RICMS/BA, exige a glosa de crédito fiscal decorrente de base de cálculo a mais nas situações aqui tratadas. Nesses termos, os demais gastos (manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustíveis, etc.) devem ser expurgados para fins de determinação da base de cálculo legal, inclusive o FRETE (CIF), por considerar que se trata de uma despesa operacional e não custo de produção, implicando subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

Esclarecem que com base nos livros contábeis (Razão Analítico) foram apurados os valores anuais de custo da matéria-prima, materiais secundários e embalagens e encontrada a base de cálculo prevista na LC 87/96, que confrontada com as notas fiscais de transferências resultou no demonstrativo intitulado de “ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA”, em meio físico, fls. 14 a 27, e em meio magnético, fl. 13, para a apuração do débito.

Informam que na obtenção do valor do CUSTO DE PRODUÇÃO UNITÁRIO – R\$/Kg e R\$/saco de 25 Kg e de 50 Kg, e em toneladas (BC da LC 87/96) foi procedida a divisão do somatório de MATÉRIA-

PRIMA; MATERIAL SECUNDÁRIO; EMBALAGENS; e MÃO-DE-OBRA pela quantidade produzida no ano de 2009 fornecida pelo autuado.

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

Justificam o trabalho fiscal e fundamentam o entendimento mencionando diversas decisões do CONSEF, a exemplo dos Acórdãos JJF nº 0161-04/11, JJF 0292-03/10, CJF Nº 322-12/10, 0340-11/06, e a jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado, Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal, atinentes à matéria.

O sujeito passivo, por meio de advogado com procuraçāo à fl. 138, apresenta defesa, fls. 104 a 118, reproduzindo inicialmente o teor da infração que lhe é imputada e em seguida, explica que recebeu, em transferência do seu estabelecimento fabril situado no Estado de Sergipe, mercadorias (cimento) para comercialização, emitiu notas fiscais com destaque do ICMS, recolhendo o imposto devido para o Estado de Sergipe, creditando-se do imposto para fins de compensação com o ICMS incidente nas operações de vendas por ela promovidas, na apuração do imposto devido em cada mēs.

Observa que os autuantes, para examinar a tributação do ICMS normal, atuaram no estabelecimento industrial situado no Estado de Sergipe, fora do seu espaço territorial, cuja obrigação decorrente tem como credor o Estado de Sergipe - para verificar se estava correta ou não, em face da base de cálculo adotada para quantificação do tributo.

Destaca que a conclusão dos autuantes está baseada no confronto do livro Razão Analítica com as notas fiscais emitidas no período de 2009, tendo sido apurado que a base de cálculo do ICMS adotada estava em desacordo com a legislação, isto é, em valor superior a que seria correta, acarretando o recolhimento do imposto a mais para o Estado de Sergipe e a menos para o Estado da Bahia.

Afirma que, diante da impossibilidade de fazer lançamento de crédito tributário, na modalidade de ICMS normal, contra estabelecimento situado fora do seu espaço territorial, a Fiscalização entendeu de glosar o crédito do tributo no estabelecimento destinatário, situado no Estado da Bahia, no caso o estabelecimento autuado, apurando a base de cálculo nas transferências de mercadorias, com amparado no art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96. Acrescenta que, com base nas notas fiscais de transferências de cimento relacionadas no levantamento fiscal e nos valores registrados no livro Razão, a fiscalização apurou, por média anual, o custo unitário da mercadoria produzida, em que dividiu o valor total do cimento produzido em cada ano, comparando este montante com o valor unitário das notas fiscais para determinação da base de cálculo do ICMS, cuja diferença foi lançada como creditamento a maior do imposto.

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

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

Diz entender que a ação fiscal padece de nulidade desde a origem já que, se a discussão envolve critério de tributação exigido pela entidade tributante de origem, a fiscalização do imposto não

poderia ser realizada pelo Estado de destino - Estado da Bahia -, quanto muito teria necessariamente que ocorrer com a participação do Estado de Sergipe.

Relata que a base de cálculo nas operações de transferência em valor maior do que o custo do produto fabricado foi apurado pela fiscalização adotando os procedimentos: i) fez levantamento de todas as notas fiscais emitidas no período considerado e ii) elaborou mapa demonstrativo do custo do estabelecimento matriz, situado em Sergipe. Em seguida, fez o confronto entre os valores das bases de cálculo praticadas e o custo apurado e encontrou as diferenças de valores - igualmente demonstradas na citada listagem - sendo o resultado daí encontrado o valor que serviu para glosa dos créditos do ICMS e o estorno do crédito na escrita fiscal do estabelecimento filial - valor principal do Auto de Infração.

Sustenta que, em virtude do custo médio de produção encontrado está incluída parcela relativa a frete, até o estabelecimento de destino, e ainda o próprio imposto, deveria ser abatido do valor praticado, o frete e o próprio ICMS, por força do art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96 (igual redação no art. 17, §8º, da Lei Estadual nº 7.014/96). Arremata que esses desacertos é que motivam a diferença levantada pela autoridade julgadora que ensejou a glosa dos créditos do ICMS legitimamente aproveitados pelas filiais da Defendente, no Estado do Bahia.

Aduz que houve uma presunção na conclusão fiscal, pois no levantamento fiscal não estão identificadas as parcelas do custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, mas, tão-somente, o custo total extraído do livro Razão Analítico e dividido pela quantidade produzida, critério que diz ser incompatível com a sistemática legal. Frisa que em matéria semelhante a 1ª JJF julgou improcedente o lançamento, com decisão através do Acórdão JJF nº 0452/01-03, cuja ementa reproduz e o parte do voto proferido. Nessa mesma linha, para corroborar seu argumento também transcreve as ementas dos Acórdãos CJF Nº 0168-11/12 e CJF Nº 0147-12/12.

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

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

Assevera que a multa levada a efeito no lançamento, no percentual de 60% do valor do tributo, é excessiva confiscatória e extrapola da proporcionalidade, ou razoabilidade, em função da natureza da infração; que, na hipótese vertente, consiste, nos termos em que se alega no lançamento, de suposta utilização indevida de crédito de ICMS.

Sustenta que a multa, mesmo prevista em lei - art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96 - não guarda conformidade com a natureza da infração e, por conseguinte, afronta o princípio da proporcionalidade, contemplado implicitamente na Constituição Federal.

Observa que o princípio da proporcionalidade se expressa para garantir outros valores também de base constitucional, a exemplo de: vedação de confisco (art. 150, IV), direito de propriedade (art. 5º, XX), livre exercício da atividade econômica (art. 170, II, e § Único), no sentido de vedar excesso e proibir arbítrio do Poder, mesmo que em face de aplicação de ato legislativo excessivo, desproporcional, que afete a propriedade, tal como ocorre no caso.

Esclarece que jamais consegue obter margem de lucro líquida anual que supere de 3% dos investimentos realizados. Razão pela qual entende ser desproporcional, não razoável, a aplicação de multa que supere da margem de lucro obtida em decorrência de sua atividade econômica.

Com o intuito de corroborar sua tese de que a multa aplicada é confiscatória traz a colação trechos da obra dos juristas Sacha Calmon Navarro Coelho e Sampaio Dória, nesse sentido, e cita jurisprudência de tribunais pátios sobre o tema reproduzindo as ementas dos julgados RE nº 91.707/MG, de 29/02/80, RE nº 32.510/SP de 04/08/76, ADIn 551-1/RJ de 07/03/04, AGTR 34566/RN de 18/06/02, AC 276280/PE de 16/08/2006 e AC 410595/RN de 17/09/07.

Arremata aduzindo que, em face da competência da autoridade lançadora e dos erros cometidos no tocante à matéria tributável o lançamento é nulo de pleno direito e, por conseguinte, não procede a cobrança do lançamento *sub censura*, bem como por ter sido negado o direito assegurado pela CF, que consiste no crédito do ICMS pago (que incidiu) na operação anterior e, ainda, pela cobrança de multa de natureza confiscatória.

Conclui requerendo que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

Ao prestar informação fiscal, fls. 152 a 201, os autuantes mantêm a autuação articulando os argumentos, cuja síntese é enunciada a seguir.

Observam inicialmente que vários outros Autos de Infração foram lavrados, de idêntica natureza ao ora em exame, tendo o autuado efetuado o pagamento dos débitos referentes aos exercícios de 2003 e 2004. Destacam que mesmo assim o objetivo da informação fiscal é de procurar identificar e quantificar a base de cálculo utilizada nas operações interestaduais com produtos transferidos de outra unidade da Federação, de modo que se compreenda a lide.

Discorrem analiticamente todas as normas que envolvem a matéria sob discussão, transcrevendo e citando os artigos 155, §2º, XII, ‘i’, e 146, III, ‘a’, da Constituição Federal e o artigo 13, §4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, os quais dão respaldo à Lei Estadual nº 7.014/96 (art. 17, §7º, II), bem como ao RICMS-BA/97 (art. 56, V, ‘b’), para estabelecer os elementos constitutivos dos custos de produção a serem considerados para apuração da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais.

Transcrevem os esclarecimentos constantes no corpo do Auto de Infração, e dizem que constam as informações para verificação da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados no Estado de Sergipe e que foram transferidos para filiais localizadas neste Estado, discorrendo sobre a legislação que rege a matéria. Afirmam que o comando contido no art. 13, §4º, da LC 87/96, é específico, não admitindo nenhum outro tipo de custo. Assim, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, energia, combustível, frete (CIF), etc., devem ser expurgados para efeito da determinação da base de cálculo, implicando subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

Ressaltam, preliminarmente, que analisando os argumentos defensivos, constatam que não foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexados.

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

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

Dizem que consta no corpo do Auto de Infração expressamente: “Assim sendo, com base nos livros contábeis (RAZÃO ANALÍTICO) - vide indicação das folhas no índice que compõe este Auto

de Infração - encontramos os valores anuais dos elementos de custo, quais sejam: MATÉRIA-PRIMA; MATERIAIS SECUNDÁRIOS, EMBALAGENS e MÃO-DE-OBRA.”

Esclarecem que se somando esses valores de MATÉRIA-PRIMA; MATERIAL SECUNDÁRIO; EMBALAGENS; e MÃO-DE-OBRA encontra-se a BASE DE CÁLCULO prevista na supracitada LC 87/96, para o ano de 2009.

Mencionam que para obterem o valor do CUSTO DE PRODUÇÃO UNITÁRIO - R\$/kg e R\$/saco de 25 kg e de 50 kg.(BC da LC 87/96) procederam a divisão do somatório de MATÉRIA-PRIMA; MATERIAL SECUNDÁRIO; EMBALAGENS; e MÃO-DE-OBRA pela QUANTIDADE PRODUZIDA NO ANO DE 2009 fornecida pela Autuada, consoante pode ser observado no demonstrativo que integra este Auto de Infração.

Destacam que de posse do valor da base de cálculo prevista na LC 87/96 (custo de produção unitário) fizeram o confronto com base de cálculo que foi consignada nas notas fiscais de transferência para o autuado, item a item, mês a mês (dados colhidos nos arquivos SINTEGRA fornecidos pelo autuado e procederam ao estorno do valor do ICMS que foi tomado a mais, de acordo com o demonstrativo ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA elaborado, tanto em meio magnético, quanto em meio físico, cujas cópias de ambos foram devidamente entregues ao autuado.

Rechaçam o argumento defensivo de que a ação fiscal padece de manifesta nulidade desde sua origem, não apenas por ter sido desenvolvida por autoridade incompetente, mas por ausência de materialidade, entendida como evento ocorrido fora do espaço territorial (âmbito de validade) das normas baixadas pelo Estado da Bahia, afirmando que a autuação se fundamentou em Lei Nacional, no caso, a Lei Complementar n. 87/96 e todos os entes tributantes devem rigorosa obediência ao que está prescrito no seu art. 13, §4º, II.

Chamam a atenção, ao tratar do direito aplicável, para o papel da LC 87/96 no campo do ICMS. Discorrem sobre o art. 155, § 2º, XII, ‘i’ e 146, III, ‘a’ da CF/88, no que se refere ao valor tributável, bem como o art. 13, §4º, II da LC 87/96, que estabelece a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte e salientam que, de acordo com esses dispositivos, o método de formação da base de cálculo do ICMS é reproduzido no art. 56, V, ‘b’, do RICMS-BA/97, respaldado no art. 17, § 7º, II da Lei nº 7.014/96. Afirmam que é legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular e, consequentemente, destaque e utilização a mais do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

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

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

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

Em relação à definição dos efeitos tributários e interpretação das normas de Direito, mencionam doutrinadores como Luciano Amaro, Sacha Calmon Navarro Coelho, Hugo de Brito Machado e

Aliomar Baleeiro, para fundamentar seu 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 federados. Asseveram que a definição, portanto, quanto aos conceitos de custos de produção, deve ser feita a partir da doutrina e das normas gerais do direito tributário, nos termos dos artigos 109 e 110 do CTN.

Dizem que, nessa esteira de pensamento, surgindo controvérsias e dúvidas, deve-se buscar a solução nas normas tributárias. Acrescentam que havendo silêncio destas, como pode parecer no presente caso, procura-se guardada 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. Arrematam asseverando que no caso de estarem inseridas no texto constitucional, nem mesmo o direito tributário infraconstitucional pode alterá-los, e nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado e na Ciência Contábil.

Afirmam que 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. Por isso, sustentam que o correto é recorrer às normas da ciência contábil, da contabilidade ou de outros institutos de direito privado.

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

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

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

Trazendo a colação trechos de 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. Sustentam que as matérias tratadas em leis complementares são prescrições taxativas, especialmente aquelas que tratam sobre a definição ou fixação de base de cálculo.

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

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

Concluem que requerendo a procedência do Auto de Infração.

## VOTO

De plano, devem ser apreciadas às arguições de nulidade suscitadas pelo sujeito passivo, diante da alegação de estar a autuação fiscal em desconformidade com a legislação tributária, e por padecer de nulidade desde a origem, por entender que se a discussão envolve critério de tributação exigido pela entidade tributante de origem, a fiscalização do imposto não poderia ser realizada pelo Estado de destino, no caso, o Estado da Bahia, deixando a entender que é parte ilegítima para figurar neste processo.

Constato que inexiste sustentação fática os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal aduzidos pelo impugnante, uma vez que a alegação não subsiste diante da exposição circunstanciada clara e precisa, carreada aos autos pelos os autuantes ao descreverem a infração, fundamentando com a indicação dos documentos, demonstrativos e relatórios respectivos, discriminando a origem dos dados e seus cálculos de apuração, cuja imputação está de acordo com a Lei Complementar nº 87/96, com o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.284, de 14/03/1997, considerando as disposições contidas na Lei nº 7.014/96.

No que diz respeito ao argumento de que o fisco baiano não tem competência para fiscalizar as operações ocorridas fora do seu espaço territorial, ou seja, do Estado de Sergipe, onde ocorreu o fato gerador. Entendo que também não pode prosperar, essa pretensão de inquinar de nulidade o Auto e Infração haja vista que a fiscalização do Estado da Bahia não auditou a regularidade do imposto devido ao Estado de Sergipe e sim, a formação da base de cálculo das transferências de mercadorias para este Estado entre estabelecimentos do mesmo titular. Eis que restou patente nos autos ter sido a ação fiscal empreendida em estabelecimento situado neste Estado e com base em suas normas, que estão lastreadas nos artigos 155, § 2º, XII, “i” e 146, III, “a”, da própria Constituição Federal, ao delegar poder aos Estados-membros para legislar privativamente sobre os tributos cuja competência lhes foi atribuída. Apenas e, tão-somente, foram utilizados pela fiscalização dados fornecidos pelo estabelecimento localizado no Estado de Sergipe para identificar o custo de produção da mercadoria recebida em transferência pelo estabelecimento baiano. Desse modo, não há que se acatar, sob esse aspecto, a nulidade suscitada pelo impugnante.

Assim, as arguições de nulidade ficam rejeitadas, tendo em vista que o lançamento de ofício está revestido das formalidades legais, não havendo qualquer falha ou vício que o inquise de nulidade, não ocorrendo, portanto, quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia - RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto 7.629, de 09/07/1999.

No mérito o Auto de Infração trata da exigência de ICMS, em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal, nos meses de janeiro a dezembro de 2009, 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.

Observo que o sujeito passivo, em momento algum de sua impugnação, nega a realização das operações através das notas fiscais, fls. 45 a 77, utilizadas no levantamento fiscal, fls.14 a 27, nas quais constam que foram recebidas em transferência do seu estabelecimento matriz fabril, situado no Estado de Sergipe, a mercadoria (cimento) para comercialização no Estado da Bahia.

Constatou dos elementos que instruem os autos que o trabalho fiscal foi realizado apurando a base de cálculo em consonância 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, combustíveis, depreciação, etc.

Considerando que o autuado informou que não dispunha de planilha de custo, a autuação foi baseada no Razão Analítico (do estabelecimento matriz), datado de 31/12/2009, apresentado pela própria empresa autuada, fls.79 a 92, onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção por código de produto. Com base nesses dados, foi elaborada a planilha à fls. 36 e 37, onde foram considerados os custos que estão de acordo com a LC 87/96 (matéria prima, material secundário e acondicionamento e mão-de-obra). 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. 81.

Assim resta evidenciado 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.

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

Em relação aos alegados equívocos cometidos pela fiscalização, relativos a não exclusão, do custo médio de produção apurado pela fiscalização, o valor do frete em cada nota fiscal e do próprio ICMS para determinar o valor do custo da mercadoria produzida, entendo que no caso do frete, este não pode ser considerado custo de produção, uma vez que conforme as notas fiscais as operações ocorreram com frete CIF e, mesmo nessa condição não se constitui um custo de produção, afigurando-se, assim, correto o procedimento dos autuados ao expurgar os valores atinentes ao frete das operações de transferências, ora em lide. Quanto ao ICMS, verifico que no levantamento fiscal, os autuantes após apurar o custo unitário produzido às fls. 36 e 37, com base nos dados contábeis, dividiram este valor por R\$0,88, embutindo, corretamente, o valor do ICMS equivalente a 12%.

Quanto à 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 há como prosperar tal pretensão, diante da falta de previsão legal na LC nº 87/96 nesse sentido.

Portanto, o objetivo da ação fiscal foi a glosa de determinados valores que foram utilizados na

determinação da base de cálculo para fins de apuração do crédito fiscal apropriado, nas operações de transferências interestaduais, por entender o fisco que não tinha amparo legal.

A questão a ser dirimida nos presentes autos reside em se determinar a correta base de cálculo a ser utilizada nas transferências das mercadorias. A base de cálculo constitui aspecto fundamental de qualquer tipo tributário, por integrar a dimensão valorativa da obrigação, quantificando o objeto da imposição fiscal. As regras aplicáveis às operações com mercadorias são prerrogativas da LC 87/96, tendo em vista que a própria CF/88 atribui à lei complementar competência para 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”.

Ao contrário do que entende do autuado, as regras para o estabelecimento da base de cálculo do ICMS, devem ser buscadas a partir do texto constitucional, que delega à Lei Complementar a delimitação das linhas gerais, devendo ser compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à coerência do ordenamento jurídico nacional. A base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, §4º, da LC 87/96, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia no art. 17, §8º, 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.*

Logo, a definição da base de cálculo nas operações interestaduais de transferências, por se tratar de matéria reservada à Lei Complementar Federal, não pode ser modificada por lei ou norma estadual. Caso fosse permitido a cada Estado interpretar a LC 87/96 de acordo com os seus interesses, haveria insegurança jurídica, bem como atentaria contra o pacto federativo. Ao definir claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como sendo “o custo da mercadoria produzida”, o legislador complementar chancelou sua indelével interpretação do significado do termo custo, coibindo assim, a discricionariedade do intérprete para adotar conceito diverso ou para integrar o texto de modo a completar-lhe o sentido. Assim, não paira dúvida alguma em relação à natureza do custo ao qual faz referência o legislador, uma vez que não se trata do custo contábil, mas de uma designação restrita e específica para uma finalidade também específica: a base de cálculo das transferências interestaduais. Nesse diapasão, é descabida qualquer alteração, mediante a imposição de decretos ou mesmo normas ditas complementares, citadas pelo autuado, sob pena de desfigurar o regramento hierarquizado presente em nosso ordenamento jurídico.

Assim, é imperativa a adoção do tratamento especificamente previsto na Lei Complementar nas operações de transferências de mercadorias produzidas em um Estado e remetidas para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, localizado em outra unidade da Federação.

Nestes termos, as operações de transferências de mercadorias entre o estabelecimento fabricante remetente e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, segundo dispõe o inc. II do §4º do art. 13 da LC 87/96. Ignorar essa regra de tributação em função da imposição de outros diplomas legislativos, significa descharacterizar a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual.

A definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à lei complementar, consoante decisão proferida pelo STJ no RE 707.635- RS/2004. É evidente que o disposto no art. 13, §4º, inciso

II, da LC nº 87/96, não pode ser modificado por lei estadual, decisões normativas ou pareceres, tendo em vista que são regras hierarquicamente inferiores à Lei Complementar. Eis que, se o entendimento fosse o contrário, possibilitaria a cada Estado interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, o que certamente geraria insegurança jurídica.

Deve ser ressaltado que este posicionamento, decorrente da interpretação do art. 13, §4º da LC 87/96, não é um posicionamento isolado, haja vista que, conforme anteriormente apreciado, foi manifestado pelo STJ (RE 707.635-RS). Constatou que restrição imposta pela LC 87/96, referente a matérias-primas, materiais secundários e de embalagem (acondicionamento), é tema já pacificado e assente em reiteradas decisões da Segunda Instância deste Conselho, a exemplo dos Acórdãos CJF Nº 036-11/10; CJF Nº 0436-12/11, CJF Nº 231/12-12, CJF Nº 081-13/13 e CJF Nº 082-13/13.

Ao estabelecer regra limitativa e componentes do custo de produção para determinar a base de cálculo a ser utilizada nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de um mesmo titular, é indubioso que o legislador quis promover uma partilha mais justa entre os Estados produtores e consumidores, tendo em vista que o consumidor final é quem arca com o montante do ICMS pago em todas operações de circulação, cujos valores pagos em determinadas fases são compensados nas operações subsequentes.

Assim, resta patente nos autos que o estabelecimento produtor situado no Estado de Sergipe, ao transferir mercadoria para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, incluiu valores não previstos na LC 87/96, resultando 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/97.

Em relação à alegação de que o presente processo trata de matéria semelhante ao Auto de Infração nº 089599.0004/02-0, em iguais operações de transferência, não obstante ter sido julgado improcedente por meio do Acórdão JJF nº 0452/01-03, saliento que essa decisão foi reformulada, pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, conforme Acórdão CJF nº 234/12-04, julgando o Auto de Infração parcialmente procedente em razão de erro na apuração do débito.

No que tange à alegação defensiva de confiseração da multa de 60%, saliento que este órgão julgador administrativo não tem competência para apreciar tal matéria, ao teor do disposto no art. 167, inc. I, do RPAF/99, já que a referida multa está prevista no art. 42 Lei nº 7.014/96.

Logo, concluo que a Infração afigura-se integralmente caracterizada.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0005/13-3**, lavrado contra **ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$426.482,77**, 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, 19 de agosto de 2013.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

HELCÔNIO DE SOUZA ALMEIDA - JULGADOR