

**A. I. Nº** - 206891.0004/14-5  
**AUTUADO** - INDÚSTRIA DE LATICÍNIOS PALMEIRA DOS ÍNDIOS S/A - ILPISA  
**AUTUANTES** - MARCOS ANTÔNIO DA S. CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA S. BRITO  
e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 03. 07 .2014

### **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0126-01/14**

**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. Constatado que o contribuinte era habilitado mediante Termo de Acordo como beneficiário para redução da base cálculo nos termos do Decreto nº 7.799/00, procedeu-se ao ajuste no levantamento fiscal que não considerou essa prerrogativa, limitando o valor do crédito fiscal em 10% do valor da base de cálculo nas entradas. Reduzido o valor do débito. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 07/01/14, formaliza a constituição de crédito tributário no valor de R\$230.835,77, acrescido da multa de 60%, em decorrência da 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, nos meses de janeiro a dezembro de 2009, janeiro a dezembro de 2010, conforme demonstrativos, documentos e CD às fls. 12 a 105 e com os respectivos arquivos entregues ao autuado.

O autuado apresentou defesa (fls. 110 a 124) consignando que o Auto de Infração diz respeito às operações de transferência de produtos acabados de sua fábrica no Estado de Alagoas para a filial atacadista situada em Salvador no período objeto da autuação.

Assinala que a Fiscalização apurou que as bases de cálculo do ICMS utilizadas nessas operações de transferências interestaduais estavam com valores superiores aos permitidos pela legislação baiana, gerando, consequentemente, um creditamento a mais pela unidade situada neste Estado. Ressalta que o seu entendimento diverge do Fisco, razão pela qual vem buscar socorro junto a este órgão julgador, onde tentará provar a improcedência da peça punitiva, por não se configurar infração a qualquer dispositivo legal.

Argumenta, em caráter preliminar, que durante os exercícios de 2009 e 2010, se encontrava habilitado como beneficiário do tratamento tributário previsto no Decreto nº 7.799/00, tendo firmado, no dia 11/04/2008, Termo de Acordo (Atacadista) com a Secretaria da Fazenda da Bahia, fls. 144 a 146), cujo principal benefício fiscal verificado neste Termo de Acordo é a redução da base de cálculo do ICMS de forma que a alíquota efetiva nas saídas seja equivalente a 10%.

Afirma que ao efetuar a glosa dos créditos fiscais e calcular o valor da base de cálculo resultante, o Fisco utilizou a alíquota de 17%, conforme consta no próprio Auto de Infração, quando deveria ter

utilizado a alíquota de 10%, em função de sua habilitação aos benefícios previstos no Termo de Acordo do comércio atacadista.

Reproduz o resumo da apuração da infração realizada pela Fiscalização constante do corpo do Auto de Infração, fl. 113, com o intuito de demonstrar a utilização da alíquota de 17% durante todo o período objeto da autuação. Após, utilizando este mesmo quadro, substitui a alíquota de 17% pela alíquota de 10% conforme o Termo de Acordo, no intuito de comprovar a diferença exigida a mais pela Fiscalização, no montante de R\$95.050,03, valor este que sustenta deverá ser excluído da autuação.

Destaca que, em relação a esse erro na quantificação dos valores, foi lavrado anteriormente contra si o Auto de Infração nº 206891.0046/12, no qual se discutia o mesmo assunto, referente ao período de janeiro a dezembro de 2008, tendo sido acatado pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal o seu argumento defensivo e decretada a redução do valor exigido naquele Auto de Infração, consoante o JJF Nº 0148-0/13. Em razão disso, requer a redução dos montantes exigidos no presente Auto de Infração.

Prosseguindo, no que denomina de mérito, observa que no preâmbulo do Auto de Infração, fls. 02 a 07, a Fiscalização cita diversos dispositivos legais para justificar a autuação, sendo que primeiramente cita o artigo 155, § 2º, XII, 'i', combinado com o art. 146, III, 'a', da CF/88, que tratam basicamente das atribuições da Lei Complementar, tendo como principal a de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e suas espécies, dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Posteriormente, cita a Lei Complementar nº 87/96, que instituiu o ICMS e que prescreve no seu artigo 13, § 4º, II, que a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte deve corresponder ao "*custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento*". Finalmente, cita o art. 17, § 7º, II, da Lei Estadual baiana nº 7.014/96, que, combinado com o art. 56, V, 'b', do Regulamento do ICMS da Bahia, praticamente reproduz o que diz a LC 87/96 acerca do conceito fiscal de custo de transferência entre estabelecimentos.

Diz que, nesse diapasão, concluiu o Fisco que o comando contido na LC 87/96, art. 13, § 4º e reproduzido na lei baiana, é bastante específico, não admitindo nenhum outro tipo de custo, mas somente os que possuem as rubricas '*matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento*'.

Observa que partindo dessa premissa a Fiscalização glosou todos os créditos de ICMS provenientes das outras rubricas que compõem o custo de produção, tais como gastos com manutenção, depreciação das máquinas, energia, combustível etc. Frisa ser um absurdo, já que não há como deixar de considerar tais gastos como sendo inerentes ao seu processo produtivo ou de qualquer outro industrial.

Consigna que cabe à lei complementar, de acordo com artigo 146, III, da CF/88, estabelecer normas gerais em matéria tributária e sobre definição de fatos geradores e base de cálculo.

Invoca e reproduz o art. 110 do Código Tributário Nacional - CTN para asseverar que a lei tributária da União, Estados, Municípios e Distrito Federal não pode alterar em nada a definição, conteúdo, alcance, conceitos e formas de institutos de direito privado, para fins de tributação.

Ressalta que o conceito de "custo de produção" decorre do direito privado, portanto, o direito tributário deve se valer deste conceito para definir e regulamentar suas normas.

Registra que a legislação federal aceita de forma pacífica, para fins de apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro, o conceito de custo de produção definido pela ciência contábil, ou seja, a legislação do IRPJ e da CSL está em consonância com os critérios contábeis adequados, pois permite aos contribuintes desses tributos que o custo de produção definido pelas normas contábeis, seja utilizado sem restrições para redução da sua base de cálculo.

Aduz que o conceito contábil de custo está definido na Norma e Procedimento de Contabilidade do IBRACON, NPC - nº 02, itens 8 e 11, cujo texto transcreve. Diz que segundo o IBRACON o conceito de “custo de produção”, é definido como sendo os gastos incorridos e necessários à produção de determinado bem até a etapa em que ele (o bem) estiver em condições de ser comercializado. Arremata esclarecendo que em relação aos bens em estoque produzidos pela própria empresa, considera-se “custo de produção” a soma dos gastos com matéria-prima, mão-de-obra direta e quaisquer outros gastos fabris (como mão-de-obra indireta, energia, depreciação, etc), excluídos apenas e, tão-somente, aqueles cuja ocorrência é imprevisível.

Afirma que uma interpretação sistemática do artigo 110 do CTN em conjunto com o conceito contábil de “custo de produção”, chega-se a conclusão de que a lista que define o custo como sendo matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, constante do art. 13, §4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, jamais poderia ser taxativa, mas simplesmente exemplificativa. Acrescenta que, caso fosse taxativa, estar-se-ia diante de duas regras jurídicas se contradizendo, o que seria inaceitável resultando na mais absoluta insegurança jurídica.

Sustenta que considerando o disposto nos três preceitos retro citados (do CTN, da LC 87/96 e do IBRACON), pode-se concluir que não é taxativa, mas meramente exemplificativa, a lista dos elementos elencados como “custo de produção” mencionado na LC nº 87/96.

Registra que seguindo essa linha de entendimento, alguns Fiscos estaduais, ao contrário do Fisco baiano, já pacificaram o entendimento de que não poderiam existir “dois custos”, um para fins contábeis e federais e outro para fins estaduais, o que seria desastroso sob o ponto de vista operacional e sistêmico. Cita como exemplo o Fisco paulista, que, ao publicar a Decisão Normativa CAT nº 05/05, deixou claro o seu posicionamento acerca do assunto, conforme resumo que reproduz.

Afirma que seu entendimento é semelhante ao do Fisco estadual paulista e ao da legislação federal, qual seja, de que não é permitido vedar expressamente a inclusão de valores que, de acordo com seu processo produtivo, são inerentes ao custo de produção.

Consigna que, ao impedir que sejam incluídos na base de cálculo quaisquer valores de materiais que integrem a estrutura de custo, ficando limitado à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não podendo ser acrescido de outros itens não previstos expressamente, o entendimento do Fisco baiano fere de morte o artigo 110 do CTN e o próprio artigo 13, §4º, II, da LC nº 87/96, que têm como pressuposto o conceito de “custo de produção” já vigente no âmbito do direito privado.

Frisa que, nestes termos, o Fisco baiano está impondo a existência de um “custo de produção” para efeitos contábeis (direito privado) e um “custo de produção” para efeitos tributários, criando uma realidade tributária não permitida pelo artigo 110 do CTN e desconsiderando que o Direito Tributário é um direito de superposição, isto é, se vale de conceitos já existentes para definir os tributos que incidem sobre as atividades econômicas regradas pelo direito privado.

Conclui requerendo a improcedência do Auto de Infração.

Continuando, consigna que, caso os argumentos até então apresentados ainda não sejam suficientes para o convencimento da improcedência da autuação, submete à apreciação desta JJF, a desfavorável e injusta repercussão econômica que ocorrerá caso o Auto de Infração seja julgado procedente.

Reitera que o Auto de Infração em tela foi motivado pela inclusão de alguns valores não permitidos pelo Fisco baiano na base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, mais precisamente nas transferências de sua fábrica de Alagoas para a unidade atacadista da Bahia e, em consequência, a parcela não permitida foi glosada pelo Fisco baiano, que acabou gerando a exigência que ora combate.

Esclarece que o valor creditado na sua filial de Salvador, supostamente indevido, corresponde a um valor debitado a mais na sua fábrica de Alagoas, ou seja, se o Fisco baiano está dizendo que a base

de cálculo do ICMS nas transferências está maior que a devida, isso quer dizer que foi recolhido imposto a mais para o Estado de Alagoas. Aduz que a parcela principal do imposto glosada na Bahia seria um crédito a seu favor em Alagoas, o que naturalmente irá gerar mais uma demanda naquele Estado, haja vista que os pedidos de restituição de imposto pago a mais são sempre objeto de uma análise mais aprofundada e demorada por parte das administrações tributárias em geral.

Diz que, por isso, encontra-se diante de um cenário desanimador, onde por um lado, o fisco baiano insiste em cobrar um imposto que acredita ser devido, e por outro lado, o fisco alagoano dificilmente concederá essa parcela do imposto, o assunto é polêmico entre os Estados e certamente só terá seu desfecho no poder judiciário.

Argumenta que os contribuintes em geral não podem ficar a mercê das diferenças de entendimentos de 27 Unidades da Federação, pois isso seria um verdadeiro caos tributário para qualquer grupo econômico que possui unidades em diversos Estados. Diz que infelizmente a legislação tributária promove uma série de discordâncias entre fisco/contribuinte e até mesmo entre fisco/fisco, tornando embaraçosa a situação do julgador isento e de boa-fé, haja vista que a ele compete o difícil encargo de diminuir o ímpeto dos arrecadadores de impostos, em respeito ao princípio da reserva legal.

Destaca que o caso em análise oferece ótima oportunidade para a reflexão, por evidenciar o apego, por parte do fisco baiano, a uma interpretação do texto legal de forma bastante simplista e conveniente, onde pouco ou nada importa a repercussão econômica que a situação irá causar ao contribuinte.

Lembra que o valor exigido no Auto de Infração não foi parar nos seus cofres, e sim na conta corrente do Governo de Alagoas, o que tornará bastante árdua sua tarefa de convencer o fisco alagoano a devolver essa parcela do imposto. Acrescenta que, mesmo sendo devolvido através de um eventual pleito de restituição, a legislação alagoana é clara em relação à forma dessa devolução, que seria feita pela conversão em crédito fiscal, conforme artigo 114, do Regulamento de ICMS de Alagoas: *“Deferido o pedido de restituição, quando o requerente for contribuinte do imposto, será o montante restituível utilizado como crédito fiscal do estabelecimento”*.

Salienta que, por ter um benefício no Estado de Alagoas similar ao DESENVOLVE da Bahia, acaba não sendo economicamente interessante essa modalidade de recebimento, pois o crédito fiscal entrará na escrita e o saldo devedor do mês será objeto de dilatação, o que implica em dizer que o crédito fiscal desta restituição será dilatado na mesma proporção que o saldo devedor.

Ressalta que numa eventual decisão desfavorável a repercussão econômica será desastrosa em todos os sentidos, pois, além do enorme prejuízo financeiro, ainda terão de ser criados “dois custos” dentro da empresa, sendo um desses exclusivamente para atender a legislação estadual baiana. Destaca lembrando que possui estabelecimentos em mais cinco unidades da Federação e nenhuma delas questionou a forma de se calcular o custo de produção.

Finaliza a sua peça defensiva pedindo a improcedência do Auto de Infração. Requer, ainda, que caso seu pedido não seja acatado, a revisão dos valores exigidos, considerando a redução de R\$95.050,03, demonstrada em sua preliminar.

Os autuantes prestaram informação fiscal (fls. 149 a 190) esclarecendo inicialmente que o objetivo da ação fiscal foi identificar e quantificar a base de cálculo utilizada nas operações interestaduais com produtos transferidos de outra unidade da Federação.

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

Destacam que no corpo do Auto de Infração constam as informações para verificação da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação e que foram transferidos para filial localizada 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. Sustentam que os gastos com manutenção, depreciação, amortização, energia, combustível, frete (CIF), etc., devem ser expurgados para efeito da determinação da base de cálculo.

Ressaltam que na peça defensiva não foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexados, bem como não foi abordada nenhuma preliminar de nulidade.

Reportam-se sobre a preliminar de nulidade em função da alegação de emprego de alíquota de 17% para se efetuar o estorno de crédito fiscal, observando que os demonstrativos colacionados às fls. 16 a 41 registram a alíquota de origem de 12% e respectivos valores que foram consignados no Auto de Infração. Asseveram que os valores não foram cobrados com base em alíquota de 17%. Assinalam que basta fazer uma conferência dos dados e valores discriminados nos aludidos demonstrativos.

Destacam que, além disso, na auditoria não tem como verificar se, na época, não ocorreram vendas diretas para consumidor final e para empresas não inscritas no cadastro do ICMS ou inaptas, situações em que o autuado não teria o direito a este benefício. Sustentam que isso deve ser comprovado pelo autuado.

Ressaltam que mesmo sabendo da decisão da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal, nos termos do Acórdão CJF Nº. 0517-13/13 entendem também que o autuado teria que comprovar que efetuou os estornos dos créditos no percentual de 2% (redução da alíquota de 12% para 10%), de modo que a carga tributária ficasse neste último patamar.

Dizem que, em face da Instrução Normativa mencionada no corpo do Auto de Infração, este CONSEF deve s.m.j., em consonância com o disposto no Código Tributário Nacional – CTN dispensar a multa por infração, tendo em vista a edição de norma de caráter interpretativo.

Adentram no mérito da questão, ressaltando quanto aos custos que deveriam compor a base de cálculo, que o autuado tem que obedecer – em primeiro lugar - ao que está prescrito de forma expressa na Constituição Federal e, ato contínuo, ao que prevê a Lei Complementar do ICMS.

Realçam o papel da LC nº 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 nº 87/96, que prescreve 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, respaldado no art. 17, §7º, II da Lei nº 7.014/96.

Sustentam que a glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular e, conseqüentemente, destaque e utilização a mais do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito é legítima.

Asseveram que o comando contido no art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo, além dos elencados na própria norma. Reiteram 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.

Reproduzem trecho de texto 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*”.

Invocam decisão do STJ (RE 707.635-RS), cuja decisão é nesse sentido, ao esclarecer que nenhuma lei estadual pode alterar o sentido e o alcance do que está expressamente definido na LC 87/96, sobre a composição da base de cálculo nas operações de transferência de produtos industrializados para

filiais localizadas em outras unidades federadas, por se tratar de questão de limitação constitucional ao poder de tributar para manter o equilíbrio entre as unidades da Federação.

Em relação à definição dos efeitos tributários e interpretação das normas de Direito, mencionam ensinamentos doutrinadores como Luciano Amaro, Sacha Calmon Navarro Coelho, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleeiro, para fundamentar o entendimento de que o Direito Tributário sempre que quiser determinar alguma obrigação, deve fazê-lo de modo expresse, e que o art. 110 do CTN veda que o legislador infraconstitucional altere os conceitos e institutos de direito privado, objetivando expandir a competência tributária prevista no texto constitucional, preservando a rigidez do sistema de repartição das competências tributárias entre os entes da Federação. Assinalam que a decisão, portanto, quanto aos conceitos de custos de produção, deve ser feita a partir da doutrina e das normas gerais do direito tributário, nos termos dos artigos 109 e 110 do CTN. Frisam que nessa esteira de pensamento, surgindo controvérsias e dúvidas, busca-se a solução nas normas tributárias. Destaca que havendo silêncio destas, como pode parecer no presente caso (LC 87/96), procura-se então guarida nas normas de direito privado, atentando, sempre, para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Sustentam que caso estejam inseridas no texto da Constituição, nem mesmo o direito tributário infraconstitucional pode alterá-los, e no caso desta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado e na ciência contábil.

Sustentam 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. Assinalam 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 produzidos em estudos da Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, que definiram num trabalho de pesquisa os quatro elementos listados na LC 87/96 (materiais, material secundário, mão de obra e custos indiretos de fabricação), reafirmando tal definição em outros trabalhos da área 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 idênticos descritos no livro Contabilidade de Custos do professor Eliseu Martins.

Observam que a ciência contábil é também apta a afirmar que a parcela de frete CIF não é elemento de custo de produção, pois que despesas de vendas são os gastos relacionados à atividade de venda. Portanto, o frete nas operações subsequentes de vendas ou transferência, após a produção industrial, é uma despesa, não existindo nenhum vínculo com o custo de produção. Assim sendo, pelo simples fato de não ser parte integrante do custo de produção, não poderia compor a base de cálculo nas operações de transferência interestadual prevista no art. 13, §4º, II da LC 87/96.

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

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

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

Concluem sustentando que os gastos com os demais elementos de custo de produção, tais como manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível etc., podem e devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando ou possibilitando, como já mencionado, o subsequente estorno (em auditoria ou fiscalização) do respectivo crédito fiscal que foi tomado indevidamente pelo estabelecimento destinatário das mercadorias.

Dizem que fica patenteado que o não cumprimento do regramento expresso na referida LC nº 87/96 pode gerar conflitos entre as unidades da Federação (Estados e Distrito Federal).

Destacam que os contribuintes ou as empresas que não se enquadrarem nesse instrumento normativo poderão sofrer sérios impactos financeiros que poderiam ser evitados, utilizando-se, tão-somente, do que está claramente estatuído na multicitada Lei Complementar, ignorando as legislações tributárias das unidades da Federação que contrariem a Lei Maior.

Asseveram que um exame pontual do disposto no art. 13, §4º, II da LC nº 87/96 conduz inequivocamente à conclusão de que não pode um ente político utilizar o seu poder de império para alterar a base de cálculo do ICMS ao seu talante, sob pena de grave ofensa ao pacto federativo, principalmente nas operações interestaduais tratadas neste modesto trabalho.

Finalizam opinando pela procedência do Auto de Infração.

#### **VOTO**

Versa o Auto de Infração em exame sobre exigência de ICMS decorrente de utilização indevida de crédito fiscal por parte do autuado, no período de janeiro de 2009 a dezembro de 2010, em razão de realização 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, convênios ou protocolo.

De início, no que tange à preliminar aduzida pelo autuado de que o levantamento fiscal não considerou a sua condição, a partir de 11/04 2008, de habilitado como beneficiário do tratamento tributário previsto pelo Decreto nº 7.799/00, por certo, sendo matéria que envolve redução de base de cálculo, não se trata de aspecto formal do lançamento, mas, sim, material, razão pela qual sua apreciação será feita na análise do mérito.

Observe que o autuado sustenta a improcedência da autuação, alegando que na composição da base de cálculo foram utilizadas as rubricas previstas na legislação para a operação de transferência interestadual para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Entende que a lista constante na Lei Complementar nº 87/96, art. 13, §4º, II, que define o custo nas operações objeto da autuação, como sendo matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, jamais poderia ser taxativa, mas simplesmente exemplificativa.

Já a Fiscalizou considera que a base de cálculo de acordo com o previsto no art. 13, §4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96 - que estabelece que nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, a base de cálculo deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento - não admite qualquer outro tipo de custo, a exemplo, de energia, depreciação, etc.

Portanto, a autuação diz respeito à glosa de créditos fiscais que foram utilizados na determinação da base de cálculo para fins de apuração do crédito fiscal apropriado, nas operações de transferências interestaduais, por entender a Fiscalização que inexistente embasamento legal para o creditamento

levado a efeito pelo autuado.

Constato que o levantamento fiscal baseou-se em demonstrativo na planilha de custos apresentado pela própria empresa autuada, onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção por código de produto. Com base nesses dados, foram separados os custos que estão de acordo com a LC 87/96, no caso matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, sendo expurgados os demais itens.

Desse modo, o cerne da questão reside no fato de se determinar qual a base de cálculo correta a ser utilizada nas transferências das mercadorias.

É certo que a base impositiva 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 LC nº 87/96, tendo em vista que a própria CF/88 estabelece que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais concernentes aos fatos geradores e aos contribuintes, conforme se verifica em seus artigos 155, §2º, inciso XII, alínea “i”, e 146, inciso III, alínea “a”.

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

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”

A clara definição da base de cálculo nas transferências interestaduais como sendo “o custo da mercadoria produzida” definida pelo legislador complementar ao explicitar expressamente o que significa este custo, denota, nitidamente, que não foi dada liberdade ao intérprete para adotar conceito diverso ou para integrar o texto de modo a completar-lhe o sentido. O custo caracterizado pelo legislador não é o custo contábil, mas um conceito específico, delimitado para uma finalidade também específica, ou seja, a base de cálculo das transferências interestaduais. Em razão disso, descabem também quaisquer alterações, em atenção ao regramento da hierarquia presente no ordenamento jurídico pátrio, mediante a imposição de decretos ou mesmo normas ditas complementares, citadas pelo autuado.

Assim, ao constituir base de cálculo de forma não prevista na mencionada LC, o autuado assume o risco, a responsabilidade pela exigência do crédito tributário e o consequente ônus financeiro. Ainda que tenha agido em cumprimento à orientação dada pela própria legislação do Estado onde se localiza o estabelecimento remetente, a obrigação tributária existente com o Estado da Bahia deve ser preservada.

Tanto é assim, que o RICMS-BA estabelece em seu art. 93, §5º:

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

I - [...]



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.

No presente caso, nas operações de transferências de mercadoria entre o estabelecimento fabricante remetente estabelecido no Estado de Alagoas e sua filial estabelecida no Estado da Bahia, a base de cálculo é o custo da mercadoria produzida, assim entendido, em consonância com a Lei Complementar, como a soma do custo da matéria-prima, matéria secundária, mão-de-obra e acondicionamento. Portanto, não pode ser desprezada essa regra de tributação em função da imposição de outros diplomas legislativos, de outras unidades federadas, pois, caso fosse admitido, estaria descaracterizada toda a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual.

Vale observar que nas transferências de mercadorias há incidência do ICMS, em face de determinação legal, não havendo o que discutir sobre a ocorrência do fato gerador nas saídas das mercadorias pelo menos na esfera administrativa. Por certo que o legislador ao determinar a incidência do ICMS nas transferências analisou a repercussão e os reflexos tributários às pessoas envolvidas, tanto na origem como no destino.

Ressalte-se que caso fosse desconsiderada a incidência do ICMS na transferência interestadual de mercadorias de um estabelecimento para o outro do mesmo titular, o Estado de origem nada arrecadaria. Já no sentido contrário tributando em excesso, isto é, fora do contexto alinhavado pela LC nº 87/97, o Estado de destino seria prejudicado, porque teria que suportar um crédito fiscal a mais, conforme ocorre no caso objeto da presente autuação.

O ICMS, por ser um imposto sobre o consumo, o encargo dele decorrente é, no final, suportado, pelo consumidor final. As operações sucessivas na cadeia - produtor, distribuidor e comerciante se resolvem mediante o sistema de crédito do imposto pago na etapa anterior, materializando assim, o princípio não cumulativo do imposto. Mantido o entendimento do autuado, a lógica do ICMS estaria comprometida, uma vez que o Estado de localização do consumidor final, tendo recebido transferência em valores superiores ao legalmente previsto, deixaria de receber parcela da receita que lhe competia no sistema de repartição do ICMS.

Diante disso, verifico que os elementos de custos não contemplados expressamente na LC nº 87/96 foram expurgados pela Fiscalização para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, conforme procederam os autuantes, de acordo com o demonstrativo de “*ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO TRANSFERÊNCIA - FÁBRICAS - Produção do Estabelecimento – 2009 a 2010*”, entregue ao contribuinte e anexado ao presente PAF tanto em meio físico quanto como em meio eletrônico.

Vale reiterar que, conforme decisão proferida pelo STJ no nº RE 707.635- RS/2004, a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à lei complementar, não podendo, portanto, ser modificada por lei estadual e muito menos por decisões normativas ou pareceres, tendo em vista que são regras hierarquicamente inferiores a mencionada Lei Complementar.

Vale registrar que a concepção de que nas transferências interestaduais o custo da mercadoria produzida deve ser considerado como expressamente definido no art. 17, §4º, inciso II da Lei nº 7.014/96, já se apresenta como entendimento prevalecente em reiteradas decisões das Câmaras de Julgamento Fiscal deste CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJF Nºs 0250-11-09, 0383-02/10 e 0251-12/11.

Relevante também registrar que a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, em ato do senhor Superintendente de Administração Tributária, editou a Instrução Normativa nº 052/2013, publicada no Diário Oficial de 18/02/2013, esclarecendo a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadoria, nos termos da Lei Complementar 87/96 e o crédito fiscal admitido ao estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, destinatário da mercadoria.

No que diz respeito à alegação do sujeito passivo de que, para o cálculo do estorno no levantamento fiscal foi considerado a alíquota de 17%, ignorando o fato de existência de Termo de Acordo com a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia e conforme previsão do Decreto nº 7.799/00 encontrava-se

habilitado como beneficiário da redução da base de cálculo do ICMS de forma que a alíquota efetiva nas saídas seja equivalente a 10%. Por isso requereu a exclusão dos valores exigidos a mais no Auto de Infração por ignorar essa sua prerrogativa.

Ao compulsar os demonstrativos de apuração, “ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO TRANSFERÊNCIA - FÁBRICAS - Produção do Estabelecimento – 2009 a 2010”, fls. 16 a 41, constato, depois de examinar a metodologia de cálculo adotada, que foi aplicada a alíquota de 12%, e não de 17%, conforme suscitado pelo autuado.

Portanto, como o impugnante a partir de abril de 2008 encontrava-se habilitado, como beneficiário do Termo de Acordo (Atacadista), nos termos do Decreto nº 7.799/00, fica evidenciado que, consoante previsão expressa em se art. 6º, vigente no período objeto da autuação, a utilização de crédito fiscal pelo impugnante não pode exceder a 10% do valor da base de cálculo nas entradas de mercadorias.

Desse modo, no cálculo do estorno de crédito do custo de transferência, no período objeto da autuação, deve ser considerada a redução de 10% não adotada pelos autuantes.

Assim sendo, o valor do ICMS originalmente exigido no Auto de Infração de R\$230.835,77 fica reduzido para R\$135.785,74, conforme demonstrativo de débito abaixo:

| Data de Ocorrência       | ICMS devido       |
|--------------------------|-------------------|
| 31/01/2009               | 5.028,48          |
| 28/02/2009               | 4.739,48          |
| 31/03/2009               | 7.724,10          |
| 30/04/2009               | 7.194,44          |
| 31/05/2009               | 8.543,31          |
| 30/06/2009               | 8.035,59          |
| 31/07/2009               | 6.346,62          |
| 31/08/2009               | 5.434,50          |
| 30/09/2009               | 4.990,46          |
| 31/10/2009               | 3.450,75          |
| 30/11/2009               | 6.528,48          |
| 31/12/2009               | 6.096,04          |
| 31/01/2010               | 5.901,68          |
| 28/02/2010               | 3.323,89          |
| 31/03/2010               | 7.739,10          |
| 30/04/2010               | 2.658,60          |
| 31/05/2010               | 4.746,87          |
| 30/06/2010               | 5.068,35          |
| 31/07/2010               | 9.826,25          |
| 31/08/2010               | 5.628,65          |
| 30/09/2010               | 4.622,36          |
| 31/10/2010               | 3.160,56          |
| 30/11/2010               | 1.478,67          |
| 31/12/2010               | 7.518,53          |
| <b>Total da Infração</b> | <b>135.785,76</b> |

Diante do exposto, pode ser dito conclusivamente que o estabelecimento industrial situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadoria para o estabelecimento pertencente ao mesmo

titular localizado no Estado da Bahia, incluiu valores no custo das mercadorias produzidas não previstos no art. 17, §4º, inciso II da Lei nº 7.014/96. Restou patente nos autos 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, inciso II e com o art. 97, inciso VIII do RICMS-BA. Apurado e ajustado o limite de 10% do valor do crédito fiscal nas operações realizadas no período em que o autuado encontrava-se habilitado como beneficiário do Termo de Acordo dos Atacadistas, (Decreto nº 7.799/00), resultou na subsistência parcial da infração.

Apesar de os autuantes na informação fiscal terem consignado que mesmo sabendo da decisão da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal, nos termos do Acórdão CJF Nº. 0517-13/13 entendem também que o autuado teria que comprovar que efetuou os estornos dos créditos no percentual de 2% (redução da alíquota de 12% para 10%), de modo que a carga tributária ficasse neste último patamar, não coaduno com tal entendimento, pois considero que caso o autuado tenha utilizado de forma irregular o benefício concedido a Fiscalização deverá apurar e, se for o caso, exigir o imposto porventura devido, inclusive com a respectiva penalidade.

Quanto à observação feita pelos autuantes no sentido de que, em face da Instrução Normativa nº 052/2013, mencionada no corpo do Auto de Infração, este CONSEF deve s.m.j., em consonância com o disposto no Código Tributário Nacional – CTN dispensar a multa por infração, tendo em vista a edição de norma de caráter interpretativo, certamente que, por se tratar de multa por descumprimento de obrigação principal, a competência para apreciação de sua dispensa é da Câmara Superior deste CONSEF, falecendo competência a este órgão julgador de primeira instância para tal apreciação.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0004/14-5**, lavrado contra **INDÚSTRIA DE LATICÍNIOS PALMEIRA DOS ÍNDIOS S/A - ILPISA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$135.785,76**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de maio de 2014.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - JULGADOR