

**A. I. Nº** - 206891.0028/15-0  
**AUTUADO** - ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A  
**AUTUANTES** - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, JUAREZ ALVES DE NOVAES, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO, EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 21.09.2016

#### **5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0147-05/16**

**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, quando o remetente for o estabelecimento fabricante, caso dos autos, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação do imposto: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração caracterizada. Preliminares de nulidade rejeitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração lavrado em 26/08/2015, exige ICMS no valor total de R\$129.864,26, por meio da seguinte infração: *“Utilizou indevidamente 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”*. Trata-se de **ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL DE ICMS em decorrência de ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO do ICMS nas operações de ENTRADAS POR TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL, tudo em conformidade com detalhamento efetuado no próprio corpo deste Auto de Infração**. – Multa de 60%. Ocorrências em 31/01/2011 e 31/12/2011.

Infração 01 – Auditoria apenas para o exercício de 2011 - Base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência de produtos industrializados, que foram tão somente produzidos (fabricados) pela empresa ou pelos respectivos remetentes, superior ao estatuído no art. 13 § 4º, inciso II, da LC 87/96.

O autuado apresenta impugnação, fls. 66 a 80, e esclarece que estabelecida com atividade comercial recebe, em transferência do seu estabelecimento fabril, situado no Estado de Sergipe, mercadorias (cimento) para comercialização. Para acobertar o deslocamento físico das mercadorias, em transferências para a citada filial, a Unidade Fabril (localizada no estabelecimento sede na Fazenda Itaguassu, s/nº em Nossa Senhora do Socorro – SE), emitiu notas fiscais com destaque do ICMS, fez os registros fiscais pertinentes, nos livros próprios e, em tempo, promoveu o recolhimento para o Estado de Sergipe. Com base no princípio da não cumulatividade, fez a apuração mensal do imposto, com os registros das notas fiscais nos livros próprios, com crédito do ICMS.

Aduz que a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, por seus agentes fiscais, resolveu desenvolver procedimento de fiscalização, junto ao estabelecimento industrial da defendente, situado no Município de Nossa Senhora do Socorro em Aracajú – Sergipe. Tal desiderato teve por objetivo examinar tributação de ICMS normal nas operações de transferência de cimento, entre o estabelecimento industrial, situado em Sergipe, e sua filial atacadista, estabelecida no Estado da Bahia, destaca que a fiscalização ocorreu fora do seu espaço territorial.



Assim, com base no livro Razão Analítico a autoridade lançadora concluiu do exame das notas fiscais emitidas no período de 2011, que a base de cálculo do ICMS adotada estava em desacordo com a legislação, isto é, em valor superior àquele que seria correto cuja consequência acarretou recolhimento do imposto a maior para o Estado de Sergipe, em desfavor do Estado da Bahia.

Diante da impossibilidade de fazer lançamento de crédito tributário, na modalidade de ICMS normal, contra estabelecimento situado fora do seu espaço territorial, foi feita glosa de crédito do tributo no estabelecimento destinatário, situado no Estado da Bahia, quando foi adotado o procedimento de com base nos valores registrados no livro Razão, apurar, por média anual, o custo unitário da mercadoria produzida, quando se dividiu o valor total pela quantidade de cimento produzida em cada ano, tudo com base nas notas fiscais de transferência emitidas pelo estabelecimento industrial situado em Sergipe. Em seguida comparou-se o valor unitário das notas fiscais, para determinação da base de cálculo do ICMS, com o custo médio apurado pela fiscalização, cuja diferença de valores serviu, na mesma dimensão, para estorno de crédito no estabelecimento receptor das mercadorias.

Na realidade, assevera que o procedimento da fiscalização prende-se à verificação da regularidade da base de cálculo do ICMS nas transferências de mercadorias, tendo como suporte o art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96. Todavia, extrapolando o limite da base de cálculo, fixada pelo dispositivo, dois equívocos foram cometidos pela fiscalização:

- i) Não exclui (sic) 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;
- ii) 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 a LC 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.

Aponta a ausência de materialidade do lançamento, eis que a ação fiscal padece de nulidade desde a sua origem, não apenas por ter sido desenvolvida por autoridade incompetente, mas como evento ocorrido fora do espaço territorial, (âmbito de validade) das normas baixadas pelo Estado da Bahia. Destaca que o Estado de Sergipe sequer foi chamado para participar da ação fiscal, havendo um conflito de interesse em torno do ICMS, no tocante à base de cálculo do imposto.

Entende que houve equívoco, quanto à compreensão da matéria tributável, é que não foram abatidos os valores do frete e do próprio ICMS, o que tornaria possível identificar o custo da mercadoria. O frete incluído no valor da operação se constitui em hipótese de incidência outra, diferente do custo. Também o ICMS integra sua própria base de cálculo, constituindo o destaque, mera indicação para fins de controle. Por essa razão, era de se excluir o valor da operação praticado pela defendente do valor do ICMS, nele incluído para efeito de determinação do custo da mercadoria produzida, o que também não ocorreu.

Diz que o lançamento foi efetuado com base em uma presunção, o que leva à sua nulidade, pois ao examinar o demonstrativo de custo trazido pela autoridade lançadora, não se vê qualquer elemento que atenda aos requisitos legais, nos termos postos na Lei nº 7.014/96, art. 17, §8º e da LC 87/96, art. 13, § 4º, inciso II. Foi levado em conta o custo total extraído do Livro Razão Analítico e dividido pela quantidade produzida, critério que não reflete a realidade dos fatos.

Aponta os Acórdãos JJF nº 0452/01-3; CJF nº 0168-11/12; CJF nº 0147-12/12, que julgaram improcedente os lançamentos da mesma natureza, matéria semelhante.

Lembra os requisitos materiais para o lançamento do crédito tributário, que se encontram no art. 142 do CTN, sob o amparo da estrita legalidade, CF, art. 150, I, em que a determinação da matéria tributável se põe como requisito indispensável.

Em seguida discorre sobre o princípio da não cumulatividade, traz lições da doutrina, especificamente da Dra. Mizabel de Abreu Machado Derzi, e recorda que a Lei Complementar nº 87/96, tanto quanto a Lei Estadual nº 7.014/96 asseguram o direito ao crédito, cita artigos.



Reclama da multa imposta no percentual de 60%, por entendê-la confiscatória, e aponta decisões judiciais que albergam seu entendimento, de atentado contra o patrimônio do contribuinte.

Requer seja julgado improcedente o lançamento objeto do Auto de Infração.

Os autuantes prestam informação fiscal, fls. 121 a 145, e de início ressaltam que vários outros autos de infração foram lavrados, de idêntica natureza, e que o autuado efetuou o pagamento dos débitos relativos aos exercícios de 2003 e de 2004, recolhendo aos cofres do Estado da Bahia quase R\$ 9.000.000,00 (nove milhões de reais), os quais discrimina.

Esclarecem que o objetivo da autuação é procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação), na hipótese de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação, de modo que, didaticamente, se compreenda a controvérsia ora instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal.

Assim, analisam diversas nuances que envolve essa matéria, a começar pelo veículo normativo que o legislador deve utilizar para se encontrar ou apurar o valor monetário objeto de tributação nessas situações, de modo que foi imperioso a colação do ordenamento jurídico, iniciando pela CF, seguido a estrutura piramidal de fundamento e validade das normas existentes. Reproduzem os arts. 155, §2º, XII e 146, II, alíneas “a” e “b”, que dispõem que a lei complementar fixa a base de cálculo desta espécie tributária, sendo, de igual modo, o art. 146, III, “a”, que impõe o emprego de idêntico veículo normativo quando da definição de bases de cálculo para os impostos de um modo geral.

Acrescentam que, em obediência ao contido na Carta Magna, a LC nº 87/96, no art. 13, § 4º, incisos I e II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao valor da entrada mais recente (inciso I) ou ao custo da mercadoria produzida (inciso II – que deve corresponder ao somatório de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento). Registram, ainda, que há um imperativo registrado no texto constitucional asseverando que a base de cálculo do ICMS deve ser fixada ou definida em Lei Complementar. Dessa forma atuou o legislador, eis o que consta da LC nº 87/96 e suas alterações (art. 13, § 4º, II).

Em função da clareza da LC, portanto, a qualquer tipo de intelecção ampliativa, a legislação do Estado da Bahia, por exemplo, tanto na Lei instituidora do ICMS de nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, quanto no Regulamento do ICMS baiano (art. 56, inciso V, letra “b”) traz essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da LC nº 87/86. Com isso, não é possível duvidar do acerto dos legisladores estaduais que assim atuaram, em face da clareza com que se apresenta a redação da norma esculpida no inciso II do parágrafo quarto do artigo 13º da LC 87/96.

Quanto aos seus impactos, registram que as empresas que transacionam em mais de um Estado não podem olvidar da compreensão do real sentido e alcance da regra prevista no art. 13, §4º, II da LC nº 87/96, para não destacar ICMS a mais (quando da emissão das notas fiscais de transferências interestaduais) e recolher aos cofres do Estado de origem valor maior que o devido, pois, no conjunto das operações entre os mesmos titulares e, em decorrência do princípio constitucional da não-cumulatividade, o contribuinte sempre pagará o mesmo valor de imposto, o que deve ser sublinhado pelo simples fato de que, se incorrer em erro, ou seja, se pagar imposto a menos para qualquer ente tributante, possíveis implicações financeiras poderão ocorrer, haja vista que o Fisco tenderá utilizar os meios ao seu alcance para ter de volta o que lhe pertence.

Neste contexto, se busca examinar, qual é a correta partilha do ICMS entre os entes tributantes (Estados e Distrito Federal), nas operações de transferências interestaduais de produtos industrializados, tendo a função de encontrar a melhor resposta não só para esta indagação e na ordem conceitual positivada na própria CF/88 e na LC nº 87/96, o que se faz avançar para a verificação do papel da lei complementar no campo do ICMS, da mais adequada interpretação acolhida pelo CTN, bem como no que está disposto na Ciência Contábil e nas legislações dos Estados.



Afirmam que consta no próprio corpo do Auto de Infração informações completas da autuação, as quais passam a relatar.

Registram que em nenhum momento foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal. Quanto às alegações da defesa, de que não teriam sido excluídos os valores de frete e do próprio ICMS, da base de cálculo de cada nota fiscal, relatam que a autuada está equivocada, como consta no corpo do Auto de Infração, expressamente, que a empresa esclareceu a identificação das atividades nos livros contábeis, Razão Analítico, e foram encontrados os valores mensais dos elementos de custo do setor produtivo, que são iniciados pelo algarismo “7” nas contas contábeis, representando MATÉRIA-PRIMA, MÃO-DE-OBRA, MATERIAIS SECUNDÁRIOS E EMBALAGENS, que passam a exemplificar, apenas para o mês de dezembro de 2007.

Assim ao contrário do que afirma a defendente, a fiscalização utilizou apenas os elementos de custo de produção, previstos no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, e com base nesses itens de custo de produção, definiu a base de cálculo do ICMS, para as operações de transferências interestaduais e realizou subsequente estorno do ICMS. De igual maneira, registrado está nos demonstrativos indicados no índice deste PAF, onde consta que foi feita a inclusão do ICMS para fazer o comparativo das bases de cálculo consignadas nas notas fiscais e a prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96.

Ademais, ao contrário do afirmado, quanto ao evento ocorrido fora do espaço territorial, a autuação fundamentou-se em uma Lei Nacional – LC 87/96, e todos os entes tributantes devem rigorosa obediência ao que está prescrito no seu art. 13, § 4º, II. O mencionado Acórdão JJF 0452-01/03 foi reformado pela Câmara de Julgamento Fiscal, julgado como procedente e encontra-se devidamente ajuizado.

Já a LC nº 87/96, em seu art. 13, § 4º, II, prescreve 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"*, assim, fica evidente que a base de cálculo do ICMS, nesta situação, está disposta na LC nº 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu art. 13, § 4º, II, com isso, o art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, tido como infringido, está respaldado na Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, que por sua vez está respaldada na LC indicada, sendo legítima esta 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 conseqüentemente, destaque e utilização a maior do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Assim não admite nenhum outro tipo de custo além dos elencados acima, e os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF etc, devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal. Com relação ao frete, a cláusula CIF é inaplicável às transferências, pois não temos as figuras do remetente-vendedor, e do destinatário comprador (pessoas jurídicas distintas).

Este valor quando incluído na base de cálculo objeto das transferências foi expurgado, i.e, não foi considerado para fazer parte da base de cálculo do ICMS, pois não diz respeito a custo de produção, e sim a uma despesa operacional, para a realização da operação de transferência do produto já fabricado.

Reitera, o que já decidiu o STJ no Recurso Especial nº 707.635 – RS (2004/0171307-1), e exaltam o esclarecimento do brilhante prof. Alexandre Freitas a respeito. Assim, a Lei Estadual não pode alterar o sentido e o alcance do que está expressamente definido na LC 87/96, sobre a composição da base de cálculo nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades federadas.

Na realização da auditoria, foi utilizado como parâmetro para a definição da base de cálculo o somatório dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Concluem, então, que o comando contido no art. 13, § 4º, inciso II da LC 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo (além dos elencados acima), assim, os gastos



com manutenção depreciação, amortização, frete CIF etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

Nas questões das normas da ciência contábil (contabilidade de custos) ou de outros institutos de direito privado, registram que o exame dos estudos doutrinários se revela bastante expressivo no ponto de suprir a lacuna deixada pelo legislador infraconstitucional, assim como para facilitar a percepção dos termos ou expressões utilizadas pela LC 87/96 (art. 13, §4º, II) e que é de grande valia o trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo (FACULDADES INTEGRADAS DE ITACARÉ - SP (FAFIT – FACIT). Elementos Básicos do Custo Industrial. Disponível em: <[http://fafitfacic.com.br/curso/apoio/apoio060820075859\\_696.doc](http://fafitfacic.com.br/curso/apoio/apoio060820075859_696.doc)>. Acesso em: 20 ago. 2007) que define os quatro elementos de custo de produção ou as rubricas listadas: “...**Matérias-primas-MP:** são os materiais principais e essenciais que entram em maior quantidade na fabricação do produto. A matéria-prima para uma indústria de móveis de madeira é a madeira; para uma indústria de confecções é o tecido; para uma indústria de massas alimentícias é a farinha; **Materiais secundários-MS:** são os materiais que entram em menor quantidade na fabricação do produto. Esses materiais são aplicados juntamente com a matéria-prima, complementando-a ou até mesmo dando o acabamento necessário ao produto. Os materiais secundários para uma indústria de móveis de madeira são: pregos, cola, verniz, dobradiças, fechos etc.; para uma indústria de confecções são: botões, zíperes, linha etc.; para uma indústria de massas alimentícias são: ovos, manteiga, fermento, açúcar etc.; **Materiais de embalagens:** são os materiais destinados a acondicionar ou embalar os produtos, antes que eles saiam da área de produção. Os materiais de embalagens, em uma indústria de móveis de madeira, podem ser caixas de papelão, que embalam os móveis desmontados; em uma indústria de confecções, caixas ou sacos plásticos; em uma indústria de massas alimentícias, caixas, sacos plásticos; **Mão-de-obra:** Compreende os gastos com o pessoal que trabalha na empresa, envolvendo salários, encargos sociais, refeições e estadias etc.; **Custos Indiretos de Fabricação:** Compreendem os demais gastos necessários para a fabricação dos produtos, como: aluguéis, energia elétrica, serviços de terceiros, manutenção da fábrica, depreciação, seguros diversos, material de limpeza, óleos e lubrificantes para as máquinas, pequenas peças para reposição, telefones e comunicações etc.”.

Abordam que a diferença entre matéria-prima e material secundário é que a MP entra com maior quantidade em relação ao MS, sendo ambos semelhantes por ser materiais, integram o produto final e são custos diretos no processo produtivo e essa percepção também pode ser verificada ao analisar a resposta à consulta feita ao Portal de Auditoria ([mailto:portaldeauditoria@portaldeauditoria.com.br]), de lavra de Paulo H. Teixeira.

Registram ainda que a definição de “MP” a equiparou a “material direto-MD”, dizendo que representa todo o material incorporado ao produto. Nesse contexto, inseriu a “embalagem” e o “material secundário” na própria conceituação de “matéria-prima” ou “material direto”. Ocorre também, a menção às rubricas “energia elétrica”, “depreciação” e “manutenção” que as engloba no rol dos “materiais indiretos”. Também mencionou que o vernáculo “mão-de-obra” a vincula ao pessoal que trabalha e não às máquinas e equipamentos.

Trazem à tona resposta à consulta formulada ao Presidente do CRC-SE, Dr. Romualdo Batista de Melo, para sedimentar o entendimento sobre os elementos de custo de produção previstos na LC 87/96, tendo em vista que o mesmo define-os semanticamente e de modo sintético. Citam dizeres de Leone e Leone (2004, Dicionário de Custos. São Paulo : Atlas. p. 192).

Ressaltam que os materiais de produção mais importantes do processo de industrialização são as matérias-primas e os materiais de produção menos importantes, suplementares, auxiliares ou secundários são exatamente os materiais ditos secundários. Assim, não se pode ignorar que a Ciência Contábil sempre relaciona mão-de-obra à “pessoal”, ao “homem”, e nunca à “máquina” e aos “equipamentos”. Transcrevem os ensinamentos do nobre Auditor Fiscal e Professor de



Contabilidade de Custos, Dr. Creso Cotrim Coelho, com referência a mão-de-obra, como também Eliseu Martins (Contabilidade de Custos. 9ª ed. – 6. reimpr. – São Paulo: Atlas, 2006, p. 133-134).

Desse modo, nada justifica a alteração do conceito, pois segundo os autores o vínculo do vernáculo “mão-de-obra” ao homem, ao pessoal, ao operário, ao trabalhador, nada tendo a ver, portanto, com máquinas, equipamentos (ativo imobilizado) e respectivas depreciações como pretendeu, de forma equivocada, o legislador mineiro.

Demonstram que os elementos de custo formadores da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 estão claramente identificados nesta planilha: “1) *matéria-prima (materiais de produção principais)*; 2) *materiais secundários (materiais de produção suplementares ou secundários)*; 3) *Acondicionamento (material de embalagem)*; e 4) *Mão-de-obra (direta e indireta)*”, que são os quatro elementos de custo de produção que, somados os seus valores, formaria a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência de produtos industrializados. Os demais componentes do custo de produção ficariam excluídos dessa base de cálculo por imposição taxativa da LC 87/96. Reproduzem linha de raciocínio e consoante publicação no Diário Oficial da União (D.O.U.), o Segundo Conselho de Contribuintes da Secretaria da Receita Federal do Brasil no qual editou várias súmulas (nº 12): “*Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de **combustíveis e energia elétrica** uma vez que não são consumidas em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário*”.

Transcrevem a Consulta nº 090 respondida pelo Fisco Paranaense, onde se percebe que energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação, frete (despesas de vendas) etc., segundo a clássica e a atual lição da Ciência Contábil, não podem ser inseridos nos elementos de custos mencionados no §4º, II, do art. 13 da LC 87/96. Por fim, considerou que energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação etc. não são enquadráveis pela Ciência Contábil nos elementos de custo denominados de matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento. Em outras palavras, o Parlamento, ao aprovar esse regramento, foi no sentido de limitar, reduzir a formação da base de cálculo do ICMS nas transferências de produtos industrializados (ou mercadorias produzidas) para filiais localizadas em diferentes unidades da Federação, na forma do art. 13, §4º, II da LC nº 87/96, definindo, taxativamente, literalmente, a parte que seria cabível a cada ente público da Federação.

Citam e transcrevem julgados dos Conselhos de Contribuintes Federados que decidiram pela taxatividade ou literalidade da lista ou dos elementos contidos no art. 13, §4º, II da LC 87/96. No entanto, nessas oportunidades não encararam ou não chegaram a apreciar o que seria cada uma das rubricas ali listadas.

Reiteram que tanto o STF como STJ pacificaram o entendimento de que deve ser aplicado o princípio da legalidade tributária estrita (art. 97, IV, CTN), quanto à definição da extensão da base de cálculo dos impostos, de forma que o intérprete deve ater-se ao disposto na lei, não lhe sendo lícito, através de criativa construção hermenêutica, estender ou reduzir a base impositiva do tributo.

Trazem detalhes contidos no Relatório da decisão do STJ, em que ressaltam que um dos objetivos da norma é evitar o conflito entre os entes da federação, em decorrência da arrecadação do imposto.

Mencionam o Parecer da Procuradoria Fiscal da PGE da Bahia, em função da decisão do STJ, em resposta à Consulta formulada pela presidência do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, Processo PGE/2011405993-0. Por fim, a PROFIS/PGE foi novamente instada a se manifestar e confirmou o Parecer anterior, de lavra do Procurador Geral do Estado, Dr. Paulo Moreno Carvalho, Processo 2014407815-0, de 10 de agosto de 2015.

Descreve Ementas relativas às decisões do Supremo Tribunal Federal – STF, e constata nitidamente que em reiteradas decisões encontra-se firmada 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.



Quanto à alegação de lançamento por presunção, ao contrário do que asseverado pela defendente, a autuação foi feita encontrando-se os elementos de custo de produção fixados pela LC 87/96, art. 13, § 4º, inciso II, e encontrou esses itens de custo de produção nos livros contábeis – Razão Auxiliar e na DIPJ (mão de obra) da defendente.

Quanto ao mencionado Auto de Infração 089599.0004/02-0, este foi reformado e julgado procedente quando da apreciação do Recurso perante a Câmara de Julgamento Fiscal, conforme decisão Acórdão 234-12/04, de 13/09/2004, CONSEF 2ª Câmara.

Fala sobre a multa e a Instrução Normativa referenciadas no corpo do Auto de Infração, como normas complementares.

Em considerações finais ressaltam que a questão debatida nos autos consistiu em saber se é lícito a um Estado ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações, via legislação tributária (Lei Ordinária, Decreto, Decisão Normativa etc.) exclusiva do ente político interessado em obter mais recursos de impostos, no caso ICMS, em detrimento das demais unidades da Federação.

Notam que a Unidade que faz essa ampliação indevida da base de cálculo concede, em muitos casos, benefícios fiscais e consequentemente não arrecada, nessas operações de circulação de mercadorias, a totalidade do imposto que foi destacado na nota fiscal de origem. No entanto, o Ente Público que fica na outra ponta do sistema (destinatário) suporta integralmente o crédito fiscal de ICMS.

Citam as palavras do Ministro Gilmar Mendes, sendo que é vedado às legislações ordinárias dos Estados (como o fizeram São Paulo e Minas Gerais, via Decisão Normativa e Decreto, respectivamente) ampliarem a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para outras unidades da Federação, pois estarão violando o disposto no artigo 155, § 2º, XII, "i" (para o ICMS), bem como no art. 146, III, "a" (para todos os impostos), ambos da CF/88, combinado com o art. 13, §4º, II da LC nº 87/96.

Reafirmam que é palmar, consoante a inteligência das normas balizadoras contidas no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, que o legislador adotou um comando bastante específico, qual seja o da não admissão de nenhum outro tipo ou elemento de custo de produção além dos elencados no dispositivo acima, i.e., matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento, pois 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 mencionado alhures, o subsequente estorno (em auditoria ou fiscalização) do respectivo crédito fiscal que foi tomado indevidamente pelo estabelecimento destinatário das mercadorias.

Dessa forma, fica patenteado que o não cumprimento do regramento expresso na referida LC 87/96 pode gerar conflitos entre as unidades da Federação (Estados e Distrito Federal), o que por outro lado, 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 LC, ignorando as legislações tributárias das unidades da Federação que contrariem a Lei Maior.

Portanto, 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 mencionado alhures, o subsequente estorno (em auditoria ou fiscalização) do respectivo crédito fiscal que foi tomado indevidamente pelo estabelecimento destinatário das mercadorias.

Assim, um exame pontual do disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 conduz inequivocadamente 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.



Pedem pela Procedência do Auto de Infração.

O presente PAF foi convertido em diligência para a Coordenação Administrativa deste CONSEF, tendo esta se manifestado no sentido de que não existe nenhuma determinação da Procuradoria Geral do Estado/Profis, no sentido de sobrestar o julgamento.

#### VOTO

O princípio da legalidade, apontado como norteador do direito tributário, de fato, preconiza o art. 150, I CF/88 que, sem prejuízo de outras garantias asseguradas aos contribuintes, é vedado a União, Estados, Distrito Federal e Municípios exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça. O presente Auto de Infração não infringe qualquer dispositivo legal tendo em vista que os artigos que servem de base para o enquadramento da infração em tela, estão fundamentados na Lei Complementar 87/96 e na Lei 7.014/96 que institui o ICMS no Estado da Bahia. Portanto, preservado o princípio invocado, bem como o contraditório e a ampla defesa, haja vista que o contribuinte foi intimado dos atos processuais, recebeu cópia de todos os demonstrativos (fls. 11 a 33) e participou efetivamente da ação fiscal e desta instrução processual.

No que concerne à alegação de ilegitimidade ativa, por ter a fiscalização exercido procedimento de fiscalização em outro estado, e supostamente extrapolado seu espaço territorial, verifico que o estabelecimento autuado localizado no Estado da Bahia comercializa mercadorias produzidas no Estado de Sergipe no seu estabelecimento matriz. No intuito de verificar se a base de cálculo das operações de transferências realizadas entre os estabelecimentos do mesmo titular encontrava-se em conformidade com o estabelecido em Lei Complementar, a fiscalização requisitou e fez uso de dados contidos na contabilidade do estabelecimento matriz, localizado no Estado de Sergipe.

A Lei Complementar, por ser lei nacional, abarca todos os estabelecimentos localizados no território nacional, que a ela se submetem, logo o procedimento fiscal encontra-se legitimado e não configura uma extrapolação de territorialidade.

Ademais, a ação fiscal empreendida fundamentou-se nas normas do Estado da Bahia, que estão amparadas pela Constituição Federal (art. 155, § 2º, XII, “i” e 146, III, “a”) que estabeleceu competências aos Estados para instituir o ICMS e o disposto no art. 146, III, “a” do mesmo diploma legal, determina que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais, em relação aos fatos geradores, base de cálculo e contribuinte. Foram aplicadas as regras previstas no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar (LC) 87/96, em consonância com a Lei Estadual (7.014/96), cujas regras são aplicáveis em todo território nacional, o que confere legitimidade à ação fiscal. Ocorre que o imposto exigido pertence ao Estado da Bahia, e a fiscalização não se deteve em fiscalizar o recolhimento regular de tributo devido ao Estado de Sergipe.

Ressalto que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciar a constitucionalidade e legalidade de dispositivo normativo em vigor, nos termos do art. 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB.

No que pertine à multa aplicada, a mesma, bem como os acréscimos moratórios incidentes sobre o débito obedecem ao disposto na legislação tributária estadual, especificamente ao art. 42 da Lei nº 7.014/96 e no art. 102, § 2º, do COTEB com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.753/00.

Superadas as arguições de nulidade, e presentes os pressupostos de validade processual, passo a adentrar no mérito da autuação, posto que o Auto de Infração em lide foi lavrado para exigir ICMS por utilização indevida de crédito fiscal, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96. Foi auditado o exercício de 2010, com referência à base de cálculo do ICMS, nas operações interestaduais de transferências de produtos industrializados, que foram tão somente produzidos (fabricados) pelos respectivos remetentes, superior ao estatuído na LC 87/96.

A Constituição Federal de 1988 determinou, expressamente, as matérias que deveriam ser tratadas por meio de lei complementar específica para o ICMS, o que denota a preocupação do



legislador de que determinadas matérias fossem tratadas por lei específica, haja vista que se por leis ordinárias dos Estados ou do Distrito Federal, poder-se-ia criar conflitos entre estes entes com insegurança jurídica para os contribuintes. Dentre essas matérias, elencadas expressamente no art. 155, § 2º, inciso XII, da Constituição Federal, encontra-se a base de cálculo do ICMS.

Em estrito cumprimento ao texto constitucional, a Lei Complementar nº 87/96, no §4º do art. 13, fixou expressamente a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, trazendo três hipóteses de dimensão da materialidade do tributo, sendo útil ao nosso voto transcrever as duas primeiras, em relação às quais gira a controvérsia deste lançamento de ofício:

*“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;” Grifos nossos.***

Logo, por força de mandamento constitucional, contrariar a base de cálculo prevista na Lei Complementar seria afrontar a própria Constituição.

Discorridas estas questões que se constituem no cerne da autuação, verifico que no presente lançamento, os autuantes tomaram por base os elementos que formam o custo de produção, considerados para se encontrar o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Os autuantes consideraram o custo de produção unitário fornecido pela empresa, exceto a rubrica “Coque Verde Petróleo”, contabilizada no Livro Razão 2011 na Conta “COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES”. (fls. 26/33)

A sociedade empresária prestou informação, com base nos livros contábeis (RAZÃO ANALÍTICO), e os autuantes encontraram os valores mensais dos elementos de custo do setor produtivo, que são iniciados pelo algarismo “7” nas contas contábeis, representando MATÉRIA-PRIMA; MÃO-DE-OBRA; MATERIAIS SECUNDÁRIOS e EMBALAGENS, as quais somadas pelos valores mensais deram origem à base de cálculo, prevista na LC 87/96, para o presente exercício fiscalizado.

Para encontrar o valor mensal do custo de produção unitário – R\$/KG e R\$/Saco (de 25 e de 50 Kg) e em toneladas, os autuantes procederam a divisão do somatório de MATÉRIA-PRIMA; MATERIAL SECUNDÁRIO; EMBALAGENS e MÃO-DE-OBRA pela quantidade produzida no mês/ano, quantidade (produção mensal), fornecida pela própria autuada (fl. 35).

Em seguida, de posse do valor da base de cálculo, prevista na LC 87/96, (custo de produção unitário/Mês anterior ao mês de saídas por transferência), fizeram o confronto com a base de cálculo que foi consignada nas notas fiscais de transferência para a autuada, item a item, mês a mês, conforme dados colhidos no SINTEGRA, e procederam ao estorno do valor do ICMS que foi tomado a maior, de acordo com os demonstrativos elaborados tanto em meio magnético quanto em meio físico (fls. 12 a 25), cujas cópias foram entregues ao contribuinte (fl. 10).

Assim, de acordo com o demonstrativo ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, aplicaram a alíquota interestadual, prevista na legislação, sobre a diferença apurada, para calcular o valor do crédito utilizado a mais que o que seria de direito (fls. 12 a 25).

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 Lei Complementar 87/96 que, em comando da própria Constituição Federal, diz caber à lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais definindo os fatos geradores e contribuintes (art. 155, § 2º, XII, “i” e art. 146, III, “a”).

Art. 146. Cabe à lei complementar:

...



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

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

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

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

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

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

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

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

Portanto, nas operações interestaduais de transferências, sendo a definição da base de cálculo matéria reservada à Lei Complementar, não pode ser modificada por lei estadual, de qualquer ente federativo. Permitido fosse a cada Estado interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, importaria em grande insegurança jurídica e com prejuízos ao pacto federativo. O legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como “o custo da mercadoria produzida”, e interpretou o que significa este custo. Não foi dada liberdade ao aplicador do direito, para adotar conceito diverso ou para integrar o texto de modo a completar-lhe o sentido. O custo ao qual faz referência o legislador não é o custo contábil, mas um conceito específico para uma finalidade também específica: base de cálculo das transferências interestaduais.

Ressalto que o levantamento fiscal está baseado em dados contidos em documentos fornecidos pelo estabelecimento da empresa, e na defesa não foram indicados erros ou inconsistências nos cálculos, tendo a defesa centrado seus argumentos de forma genérica, alegando que foram incluídos valores indevidos.

Com relação ao frete, a cláusula CIF é inaplicável às transferências, pois não temos as figuras do remetente-vendedor, e do destinatário comprador (pessoas jurídicas distintas).

Ademais, os autuantes informaram que este valor, quando incluído na base de cálculo objeto das transferências, foi expurgado, i.e, não foi considerado para fazer parte da base de cálculo do ICMS, pois não diz respeito a custo de produção, e sim a uma despesa operacional, para a realização da operação de transferência do produto já fabricado.

Na realização da auditoria, foi utilizado como parâmetro para a definição da base de cálculo o somatório dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, concluem, então, que o comando contido no art. 13, § 4º, inciso II da LC 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo (além dos elencados acima), assim, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

Deste modo, energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação, frete (despesas de vendas) etc., segundo a clássica e a atual lição da Ciência Contábil, não podem ser inseridos nos elementos de custos mencionados no §4º, II, do art. 13 da LC 87/96.

Quanto ao princípio da não - cumulatividade, a própria Lei Complementar 87/96, estabelece os critérios como a transferência ocorrerá, de sorte que não se amesquinhe toda a sistemática



pensada para o ICMS, o que o fez através do art. 13, §4º, II da LC 87/96, reproduzido no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96 (ICMS/BA), e que deve ser cumprido pelo sujeito passivo.

A legislação do ICMS do Estado da Bahia (RICMS), repetindo a Lei, trata a questão conforme os dispositivos a seguir mencionados:

Art. 93 § 5º Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado:

...

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

Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, qualquer que seja o regime de apuração ou de pagamento do imposto:

...

VIII - nas situações do § 5º do art. 93, relativamente à parte excedente;

Desse modo verifica-se que a ação fiscal calcada nos dispositivos legais supracitados encontra-se em perfeita consonância com os preceitos da não-cumulatividade do ICMS, não tendo tal alegação força para elidir a exigência fiscal.

Destaco que, conforme o entendimento já manifestado por esta 5ª JF, em outros julgados sobre a mesma matéria, o legislador ao estabelecer regra limitativa de componentes do custo de produção, para estabelecer uma base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferências interestaduais, entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, quis promover uma partilha mais justa, entre os Estados produtores e consumidores, tendo em vista que o consumidor final é quem arca com o montante do ICMS pago em todas as operações de circulação, cujos valores pagos em determinadas fases, são compensados nas operações subsequentes.

Diante do que foi exposto, entendo que os autuantes estão corretos ao exigir o ICMS no presente Auto de Infração, posto que o estabelecimento fabricante, situado em outra unidade da Federação, transferiu mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular, localizado no Estado da Bahia, com a inclusão de valores não previstos na LC 87/96, art. 13, § 4º, II. Em consequência, este procedimento resultou numa base de cálculo maior do 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, II c/c art. 97, VIII do RICMS/BA.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0028/15-0**, lavrado contra **ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 129.864,26**, 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, 23 de agosto de 2016.

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATORA

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - JULGADOR

TOLSTOI SEARA NOLASCO - JULGADOR