

|                   |  |
|-------------------|--|
| <b>PROCESSO</b>   | <b>- A. I. Nº 206891.0033/14-5</b>                                     |
| <b>RECORRENTE</b> | <b>- ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S.A. (CIMENTO NASSAU)</b>               |
| <b>RECORRIDA</b>  | <b>- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL</b>                                      |
| <b>RECURSO</b>    | <b>- RECURSO DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0060-05/15</b> |
| <b>ORIGEM</b>     | <b>- IFEP COMÉRCIO</b>   |
| <b>PUBLICAÇÃO</b> | <b>- INTERNET: 31/10/2017</b>  |

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0252-11/17**

**EMENTA.** ICMS. CRÉDITO FISCAL. USO INDEVIDO. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Pelo exposto, o contribuinte transferiu mercadorias de seus estabelecimentos situados em outros Estados da Federação, com base de cálculo acima da que é legalmente permitida, violando o disposto no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, quando o legislador determinou taxativamente os elementos de custo de produção: matéria-prima, mão-de-obra, material secundário, e acondicionamento. Assim, os gastos com os demais itens de custo de produção, tais como manutenção, depreciação, frete, etc., não devem ser computados no custo de produção para efeitos de transferência interestadual. Preliminares de nulidade rejeitadas. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto com fulcro no artigo 169, inciso I, “a” do RPAF, em razão do Acórdão JJF nº 0060-05/15 haver julgado Procedente o Auto de Infração em lide, lavrado em 25/09/2014, quando foi lançado o crédito tributário no valor de R\$1.490.070,02.

Consta da descrição dos fatos que o contribuinte utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em Lei Complementar, convênio 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 entrada por transferência interestadual.

Após a apresentação da defesa e prestação de informações pelos autuantes, os autos foram submetidos à apreciação pela 5ª JJF que na sessão de 26 de março de 2015, julgou Procedente o lançamento, conforme Acórdão às fls. 206/217, transscrito, em resumo, abaixo:

**VOTO**

*A Lei Complementar, por ser lei nacional, abrange todos os estabelecimentos localizados no território nacional, que a ela se submetem, logo o procedimento fiscal encontra-se legitimado e não configura uma extração 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 a 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) 87/96LC 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. Ademais o imposto que está sendo exigido pertence ao Estado da Bahia, e a fiscalização não se deteve em fiscalizar o recolhimento regular de tributo devido ao Estado de Sergipe.*

*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 intimaram a autuada para apresentar planilha com detalhamento dos elementos formadores do custo de produção, ocasião em que informou que “não dispõe de planilha de composição de Custos. O custo do produto final encontra-se definido em seu balanço anual. Para definir o preço de transferência a signatária colhe de seu custo total os elementos definidos no art. 13, § 4º da Lei Complementar nº 87/96, que nas operações de transferências interestaduais constitui: soma do custo de matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento”.*

*Ato seguinte a fiscalização procedeu a uma nova intimação para identificar as rubricas atinentes ao setor produtivo constante do Livro Razão, assim como esclarecer se essas rubricas permanecem inalteradas no período de 2003 a 2011, ou se teve alguma modificação no plano de contas da Itaguassu. Após a informação prestada pela sociedade empresária, com base nos livros contábeis (RAZÃO ANALÍTICO), 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 MATERIA PRIMA; MATERIAL SECUNDÁRIO; EMBALAGENS e MÃO DE OBRA pela quantidade produzida no mês/ano, quantidade (produção mensal), fornecida pela própria autuada (fl. 63).*

*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 11/12 e 27/28), cujas cópias foram entregues ao contribuinte (fl. 11).*

*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. 13/26).*

*A base imponível constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário por conter a dimensão da obrigação quantificando o objeto da imposição fiscal. Relativamente às operações com mercadorias aplicam-se as regras da Lei Complementar 87/96 que, em comando da própria Constituição Federal diz caber à lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais definindo os fatos geradores e contribuintes (art. 155, § 2º, XII, “i” e art. 146, III, “a”).*

*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

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

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

Assim sendo, 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 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.

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.

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.

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 JJF, 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 que arca com o montante do ICMS pago em todas as operações de circulação, cujos valores pagos em determinadas fases, são compensados nas operações subsequentes.

Diante do que foi exposto, 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.

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário fls. 228/41. Aduz inicialmente que está estabelecida com atividade comercial no Estado da Bahia, e recebe em transferência do seu estabelecimento fabril situado no Estado de Sergipe, mercadorias (cimento) para

comercialização. Que para acobertar o deslocamento físico das mercadorias, em transferências para a citada filial, a Unidade Fabril (com estabelecimento sede na Fazenda Itaguassu s/n.<sup>º</sup> - Nossa Senhora do Socorro/SE) emitiu notas fiscais com o destaque do ICMS, fez os registros fiscais pertinentes nos livros próprios e, em tempo, promoveu o recolhimento do imposto para o Estado do Sergipe.

Que, com efeito, a Recorrente (estabelecimento filial), ao receber as mercadorias em transferências, fez os registros das notas fiscais nos livros próprios com crédito do ICMS para, ao final de cada período fiscal, ser compensado com o imposto incidente nas operações de vendas por ela promovidas, na apuração do imposto devido em cada mês. Tudo com base no princípio da não-cumulatividade do imposto assegurado pela Constituição Federal.

O procedimento de fiscalização teve por objeto examinar tributação de ICMS Normal nas operações de transferências de cimento, entre estabelecimento industrial, situado em Sergipe, e sua filial atacadista, estabelecida no Estado da Bahia. De fato, a fiscalização baiana resolveu examinar a tributação do ICMS normal ocorrida fora do seu espaço territorial – cuja obrigação corrente 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.

Afirmou a autoridade lançadora que: “*por outro lado, para sabermos o valor mensal do CUSTO DE PRODUÇÃO UNITÁRIO – R\$/Kg e R\$/saco (de 25 kg, e de 50Kg) e em toneladas (BC da LC 87/96) - procedemos a divisão do somatório de MATÉRIA-PRIMA; MATERIAL SECUNDÁRIO; EMBALAGENS; e MÃO-DE-OBRA pela QUANTIDADE PRODUZIDA NO MÊS/ANO ora auditado, quantidade essa (PRODUÇÃO MENSAL) fornecida pela própria Autuada (vide indicação das fls. no índice que compõe este Auto de Infração), consoante pode ser observado no demonstrativo (vide indicação das fls. no índice que compõe este Auto de Infração).*” Os elementos referidos no § 4º, inciso II do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96, assim dispõe:

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

[...]

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

Além disso, extrapolando do limite da base de cálculo fixada por referido dispositivo, a fiscalização baiana cometeu dois equívocos, a saber:

*i) 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;*

*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 à LC n.<sup>º</sup> 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.*

Da matéria fática descrita no Auto de Infração exsurge uma constatação inarredável, a saber: conflito de interesse em torno do ICMS, no tocante à base de cálculo do imposto – que serve de fundamento para glosa dos créditos do ICMS em referência – e que envolve critério de tributação determinado diferentemente, entre as duas Unidades Federativas. O motivo do lançamento reside na base de cálculo do ICMS nas operações de transferências, entre os Estados da Bahia e de Sergipe, cuja consequência não implicou em falta de recolhimento do imposto, mas em recolhimento que se tem a maior para uma Unidade Federada em detrimento da outra, por conta de critério diferente de tributação.

É dizer que: em momento algum se questiona que a Recorrente não fez recolhimento de ICMS. O que se coloca é que a base de cálculo adotada (e fixada no Estado de origem) é maior do que aquela desejada pelo Estado da Bahia; razão pela qual se resolveu glosar os créditos do ICMS no estabelecimento de destino. Ocorre 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, conquanto teria necessariamente que ocorrer com a

participação do Estado de Sergipe.

Por esta razão, entende a Recorrente 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.

Sustenta a autoridade lançadora que a Recorrente teria praticado nas operações de transferência, base de cálculo em valor maior do que o custo do produto produzido. E, para validar tal entendimento adotou o seguinte procedimento: *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.

Ocorre que a digna autoridade lançadora não se apercebeu que no valor praticado para base de cálculo do ICMS está incluída parcela relativa ao frete até o estabelecimento de destino, e ainda o próprio imposto. Logo, para efeito de comparação com o custo apurado, deveria a autoridade lançadora abater do valor praticado, frete e o próprio ICMS. Só assim seria possível identificar o custo da mercadoria.

Por esta razão, tendo em conta que o imposto incide sobre o custo do produto fabricado, uma das duas alternativas – qualquer que seja chega ao mesmo resultado – deveria ser adotada para efetiva quantificação da base de cálculo apurada pela autoridade lançadora: *a*) ao custo do produto, incluir o ICMS e adicionar a despesa de frete; ou *b*) excluir da base de cálculo praticada o valor do frete e do ICMS nela incluída.

Nesse aspecto, considerando que o procedimento adotado no lançamento é uniforme para todas as operações consideradas, entende a Recorrente ser suficiente para compreensão do que aqui se coloca, a saber:

*i) por força do disposto no Art. 13, § 4º, Inciso II, da Lei Complementar nº 87/96 (igual redação no Art. 17, § 8º, da Lei Estadual nº 7.014/96), a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais é o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. E aí o frete incluído no valor da operação se constitui em hipótese de incidência outra, diferente de custo. Por isso, para efeito de identificação da base de cálculo, relativa a cada nota fiscal de transferência, era de ser excluído do valor da operação a parcela relativa ao frete – o que, de fato, não ocorreu;*

*ii) ainda, em face do disposto no § 1º do Art. 13 da referida Lei Complementar (de igual modo Art. 17, § 1º, da mencionada lei Estadual) o montante do imposto (ICMS) integra sua própria base de cálculo, constituindo o destaque mera indicação para fins de controle. Por essa razão, era de se excluir do valor da operação praticado pela Recorrente o valor do ICMS, nele incluído, para efeito de determinação do custo da mercadoria produzida – o que, de igual maneira, não ocorreu no caso.*

De fato, estes desacertos é que motivam a diferença levantada pela autoridade lançadora, que ensejou a glosa dos créditos do ICMS legitimamente aproveitados pelas filiais da Recorrente no Estado do Bahia. Ao examinar o demonstrativo de custo trazido pela autoridade lançadora, não se encontra qualquer elemento que atenda aos requisitos legais no tocante a identificação do custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, nos termos em que posto pelo artigo 17, § 8º da LC 87/96 – Art. 13, § 4º, inciso II, e na Lei Estadual nº 7.014/96. Em verdade, o que se diz é que levou-se em conta o custo total, extraído do livro Razão Analítico e dividido pela quantidade produzida. No entanto, referido critério de tributação, além de não refletir a realidade dos fatos, é incompatível com a sistemática legal.

Aliás, outros lançamentos da mesma natureza – matéria semelhante - em iguais operações de transferência, a PRIMEIRA JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL DA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DA BAHIA, bem como a PRIMEIRA E A SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL DA

SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DA BAHIA, julgaram improcedentes os lançamentos, com decisões proferidas nos seguintes termos: - Primeira Junta de Julgamento Fiscal: ACÓRDÃO JJF N.º 0452/01-03 - Primeira Câmara de Julgamento Fiscal - ACÓRDÃO CJF n.º 0168-11/12:- Segunda Câmara de Julgamento Fiscal - ACÓRDÃO CJF N.º 0147-12/12. Daí, por qualquer ângulo que se enxergue, não há como sustentar a validade do crédito tributário em apreço. Trata-se, sem sombra de dúvida, de lançamento desprovido de materialidade e, portanto, manifestamente nulo.

Alega ainda que a multa levada a efeito no lançamento, no percentual de 60% do valor do tributo, é excessiva 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. É dizer que: a multa de 60% do tributo, 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.

Nesse diapasão, vale observar 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.

E assim, 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*. Não só por isso, mas, por negar 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.

Em face do exposto, requer seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário para que, mediante nova decisão, seja julgado improcedente o lançamento objeto do Auto de Infração nº 206891.0033/14-5.

Às fls. 286/97, a PGE se pronunciou favoravelmente ao Não Provimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Devo inicialmente apreciar o pedido de nulidade e também de ilegitimidade ativa arguido pela Recorrente que alega 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, conquanto teria necessariamente que ocorrer com a participação do Estado de Sergipe e 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.*

Em verdade não há de se falar em ilegitimidade ativa, vez que nas operações interestaduais os créditos lançados nas entradas de mercadorias impactam diretamente o *quantum* de imposto a pagar no Estado de destino, e a Administração Pública está perfeitamente acobertada quanto aos direitos inerentes de fiscalizar a correta arrecadação dos impostos, em se tratando de contribuinte inscrito neste Estado.

Além do mais não há que se falar em evento ocorrido fora do espaço territorial, visto que uma vez que as mercadorias entram no Estado da Bahia e aqui são comercializadas, todos os eventos inerentes a essas operações, estão na alcada do Fisco, mesmo porque a Administração Fazendária tem a obrigação legal de fiscalizar a correta arrecadação de impostos, e não pode assistir passivamente a uma arrecadação inferior à efetivamente devida, simplesmente por envolver operações iniciadas em outro Estado. Uma vez constatada a irregularidade, seja de operações iniciadas em outros estados, ou até mesmo no exterior, tem a autoridade fiscal deste Estado toda

legitimidade e competência para efetuar o lançamento, já que há ocorrência do fato gerador do ICMS, nas operações que envolvem mercadorias neste Estado. Rejeitada a preliminar de nulidade e ilegitimidade ativa arguida.

O presente processo administrativo fiscal decorre de Auto de Infração, onde o entendimento dos autuantes é de que as operações, objeto deste auto (transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo contribuinte, mas situados em outros estados), foram realizadas com bases de cálculo do ICMS em valores superiores aos permitidos pela legislação em vigor, tanto na esfera estadual quanto federal, por assim dizer, ao arrepio do artigo 13, §4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/1996 e também do artigo 17, §7º, inciso II, da Lei Estadual nº 7.014/96, fonte do Regulamento vigente.

Entendem os autuantes, que o método de cálculo utilizado pela recorrente contém em seu bojo, elementos que elevam ilegalmente a base de cálculo das operações, de forma que recolhe-se imposto ao Estado de origem da mercadoria um valor maior que o devido, e em contrapartida, em virtude da não-cumulatividade do ICMS, esse valor pago na origem é utilizado como crédito do ICMS apropriado pelo estabelecimento de destino, aqui autuado, havendo em tal procedimento, redução indevida do imposto que é apurado e recolhido ao Estado da Bahia, e tal redução corresponde exatamente ao valor do crédito apropriado pelo estabelecimento autuado. Enfim, o valor do imposto a recolher, fica notoriamente reduzido pelo virtual “excesso” de valor creditado nas citadas transferências.

De posse das planilhas de custos fornecidas pela contabilidade do recorrente, os autuantes mantiveram no cálculo do custo os valores referentes nos termos postos na informação fiscal, quando registram que em nenhum momento foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal. *“Que 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, 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 MATERIA PRIMA, MAO DE OBRA, MATERIAIS SECUNDÁRIOS E EMBALAGENS”.*

Esclarecem que a fiscalização utilizou apenas os elementos de custo de produção, previsto 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. 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 obedeceu ao comando contido no art. 13, § 4º, inciso II da LC 87/96.

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; SECUNDÁRIO; EMBALAGENS e MÃO DE OBRA pela quantidade produzida no mês/ano, quantidade (produção mensal), fornecida pela própria autuada (fl. 63).

Não foi contestado e provado qualquer erro de cálculo, mas tão somente questões de Direito, já que o Recorrente não produziu qualquer prova acerca das alegações de que os autuantes tenham utilizado quaisquer outros critérios, além do cálculo do custo a partir dos itens acima citados. Assim, resta tão somente a discussão em torno da Lei Complementar.

O Direito Tributário é regido pelo princípio da legalidade estrita, e considero fundamental para análise que faremos aqui neste voto, lição do Professor Paulo de Barros Carvalho:

*O princípio da legalidade, entre nós, compele o agente a procurar frases prescritivas, única e exclusivamente, entre as introduzidas no ordenamento positivo por via de lei ou de diploma que tenha o mesmo status (grifo)*

nosso). Se do consequente da regra advier obrigação de dar fazer ou não fazer alguma coisa, sua construção reinvindicará a seleção de enunciados colhidos apenas e tão somente no plano legal, sendo vedado o aproveitamento de sentenças oriundas de decretos, portarias e outros atos de hierarquia inferior (grifo nosso). A regra matriz de incidência, como estrutura lógico-sintática, há que ser saturada com as significações do direito positivo. Entretanto pela diretriz da estrita legalidade, não podem ser utilizados outros enunciados, senão aqueles introduzidos pela lei. Seja a menção genérica do acontecimento factual, com seus critérios compositivos (material, espacial, temporal), seja a regulação da conduta, firmada no consequente, também com seus critérios próprios, vale dizer, indicação dos sujeitos ativo e passivo (critério pessoal) bem como da base de cálculo e da alíquota (critério quantitativo), tudo há de vir expresso em enunciados legais, não se admitindo, sob qualquer pretexto, que sequer um desses elementos possa ser retirado de orações prescritivas inferiores (grifo nosso) (ob cit. Fls. 139/40).

Por sua vez, Sacha Calmon entende que “está claro que a lei infra-constitucional não pode pôr limite em princípio constitucional nem o intérprete pode mudar-lhe o conteúdo e os destinatários ativos e passivos. (FISCO VERSUS CONTRIBUINTE: ATÉ ONDE VAI O ABUSO - Gazeta Mercantil - 07.11.2005). Também como bem asseverou Luciano Amaro, ao abordar o princípio da tipicidade tributária, diz que “deve o legislador, ao formular a lei, definir, de modo taxativo (*numerus clausus*) e completo, as situações (tipos) tributáveis, cuja ocorrência será necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, bem como os critérios de quantificação (medida) do tributo”, vedando-se ao aplicador da lei “a interpretação extensiva e a analogia, incompatíveis com a taxatividade e determinação dos tipos tributários” (in Direito Tributário Brasileiro 10<sup>a</sup> ed., Ed. Saraiva, pág. 113).

Assim, de pronto, entendo que não é possível configurar qualquer fundamento na interpretação de que a LC 87/06, no seu art. 13, II, § 4º, é exemplificativa, assim diz a melhor doutrina e não poderia ser de outra forma, pois do contrário abre-se a possibilidade de conflitos de normas entre os Estados, cada um definindo o que integra o custo, acrescentando itens que não estão na Lei Complementar, e aliás, alguns estados efetivamente assim procedem, determinando o cálculo de custo na transferência, em flagrante desrespeito à Lei Complementar, de forma a lesar o Fisco de estados onde se encontram contribuintes destinatários das mercadorias comercializadas .

Assim, em havendo uma interpretação de que os custos são exemplificativos e não taxativos, assim como dos conceitos de custos ali relacionados, estas devem ser feitas por lei de mesmo status, ou seja, por Lei Complementar, jamais por lei ordinária. É fato que alguns Estados, como acima afirmado, no intuito de se beneficiarem indevidamente de uma maior fatia na carga tributária editam normas que obrigam o contribuinte a elevar a base de cálculo nas transferências impondo custos que exorbitam o disposto na Lei Complementar.

O legislador federal, preciosamente, não deixou qualquer margem para especulação, pois define o custo da mercadoria produzida para efeitos de transferências interestaduais, de forma clara, concisa e fulminante: *assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento* .

Entendo que essa questão encontra-se pacificada pelo STJ, no RECURSO ESPECIAL Nº 1.109.298 - RS (2008/0279009-9) RELATOR : MINISTRO CASTRO MEIRA, cujo trecho fundamental aqui transcrevo neste voto:

*A questão jurídica em debate, portanto, refere-se à base de cálculo do ICMS na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado do mesmo titular - artigo 13, § 4º, da LC 87/96. Na espécie, por diversas razões a base de cálculo do ICMS deve ser o custo da mercadoria produzida nos termos do artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96 (e não a entrada mais recente).*

*Em primeiro, a interpretação da norma deve ser restritiva, pois o citado parágrafo estabelece bases de cálculos específicas. Em segundo, os incisos estão conectados às atividades do sujeito passivo, devendo ser utilizado o inciso II para estabelecimento industrial. Em terceiro, a norma visa evitar o conflito federativo pela arrecadação do tributo, o que impede a interpretação que possibilita o sujeito passivo direcionar o valor do tributo ao Estado que melhor lhe convier. (grifo nosso).*

No entanto, é preciso ressaltar, que no caso de conceitos indeterminados no âmbito do Direito Tributário, deve o legislador preencher as devidas lacunas sem no entanto alterar o conteúdo, a

definição e o alcance de institutos e conceitos e formas de direito privado, conforme os ditames do art. 110 do CTN. Logo, custos adicionais como energia elétrica, frete, combustíveis, etc., não estão listados na Lei Complementar. Concluo que a Recorrente, utilizando-se de uma operação aparentemente perfeita sob o plano jurídico, recolheu aos estados de origem das transferências, mais impostos do que aqueles que lhe são constitucionalmente devidos, aproveitando-se de critérios não previstos na LC 87/96, para aumentar a base de cálculo nas transferências interestaduais.

Para não deixar de citar a jurisprudência deste Conselho, trago aqui breve trecho de voto do Conselheiro Tolstoi Seara Nolasco no Acórdão nº 016-12/09: *“há que se privilegiar o aspecto teleológico da norma. Nessa linha de entendimento, em raciocínio analógico, observa-se que a fixação das alíquotas, nas operações interestaduais, são, em regra, de valor inferior às estabelecidas para as operações internas, considerando que a repartição do imposto deve aquinhar o Estado de destino com a maior parcela. Nesse mesmo sentido, interpretamos que o conceito de custo de produção, para fins de transferência, deve ser restritivo, para abranger tão-somente aquelas parcelas diretamente afetadas ao processo de produção industrial.*

*É de se concluir, portanto, seja através da interpretação teleológica, seja através da hermenêutica textual, que o conceito de custo industrial não pode admitir ampliação, sob pena, inclusive, de ferir o pacto federativo, cláusula pétreia da nossa Constituição, pois cada Estado fixaria na sua legislação o conceito de custo que lhe fosse mais conveniente e interessante para fins de aumentar a sua arrecadação tributária. Inaplicável, portanto ao Estado da Bahia o Parecer CAT 05/05, de São Paulo.*

*Com isso não quero dizer que a apuração dos custos efetuada pela empresa esteja incorreta do ponto de vista da ciência contábil. Não é isso. No caso em exame, a legislação não altera o conceito contábil. Apenas para fins de fixação da tributação na origem e no destino das mercadorias, estabelece uma base de cálculo própria, no Estado de origem, abrigando tão-somente os componentes previstos no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, devendo os outros componentes do custo industrial serem integrados nas operações subsequentes, a se realizarem no Estado de destino das transferências, cabendo a este o recebimento do imposto sobre estas parcelas”.*

Pelo exposto, o contribuinte transferiu mercadorias de seus estabelecimentos situados em outros Estados da Federação, com base de cálculo acima da que é legalmente permitida, violando o disposto no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, quando o legislador determinou taxativamente os elementos de custo de produção: matéria-prima, mão-de-obra, material secundário, e acondicionamento. Assim, os gastos com os demais itens de custo de produção, tais como manutenção, depreciação, frete, etc., não devem ser computados no custo de produção para efeitos de transferência interestadual.

O Recorrente já teve diversos processos anteriores, com os mesmos fundamentos, julgados procedentes, conforme ementas a seguir:

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0395-11/13 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. Rejeitado o pedido de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0374-11/13 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. Rejeitado o pedido de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0342-11/15 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 matériaprima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Preliminares de nulidade rejeitadas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.*

Quanto à alegação de que as multas aplicadas têm caráter confiscatório, não há de prosperar, visto que o percentual determinado guarda proporcionalidade e razoabilidade na medida em que repercute sobre o valor do imposto, e se o valor da obrigação principal é elevado, natural que a multa em valor absoluto também seja elevada, embora percentualmente não se altere. Ademais, as multas obedecem ao princípio da legalidade, pois expressa no artigo 42 da Lei nº 7.014/96. Por fim, deixo de apreciar pedido de inconstitucionalidade, pois este Conselho não tem competência para tanto, consoante disposto no art. 167, I do RPAF.

Face ao exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário e mantendo a decisão de piso pela PROCEDÊNCIA do lançamento.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 206891.0033/14-5 lavrado contra **ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S.A. (CIMENTO NASSAU)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.490.070,02**, 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, 05 de setembro de 2017.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - RPR. DA PGE/PROFIS