

A. I. Nº - 206891.3036/16-1  
AUTUADO - ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A  
AUTUANTE - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO e  
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 05/04/2017

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

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0057-03/17

**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 entre estabelecimentos da mesma empresa, 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. Não acatadas as preliminares de nulidade suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 25/08/16, para exigir ICMS no valor de R\$1.976.164,10, acrescido da multa de 60%, em decorrência da apuração da irregularidade fiscal - infração **01.02.23**: utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo”, no período de janeiro a maio e julho a dezembro de 2012, janeiro a dezembro de 2013, janeiro a dezembro de 2014, janeiro a junho e agosto a dezembro de 2015.

Como complemento consta ainda que se trata “de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do ICMS nas operações de entrada por transferência interestadual, tudo em conformidade com o detalhamento efetuado no próprio corpo deste Auto de Infração.”

O impugnante, por meio de advogado, com procuração à fl. 113, apresenta suas razões de defesa, fls. 66 a 81, inicialmente discorre sobre a infração, esclarece que exerce atividade de fabricação de cimento no Estado de Sergipe, efetuando transferência de mercadorias para sua filial situada neste Estado, com emissão de notas fiscais, destaque do ICMS, registro e recolhimento para o Estado de Sergipe.

Explica que sua filial ao receber as mercadorias em transferências, registra as notas fiscais nos livros próprios com crédito do ICMS, e compensa com o imposto incidente sobre as vendas, conforme o princípio constitucional da não cumulatividade do imposto.

Destaca que aos autuantes procederam à fiscalização na indústria (Sergipe), e entendeu que a base de cálculo do ICMS adotada estava em desacordo com o disposto no art. 13, §4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, ocorrendo recolhimento a mais para o Estado de Sergipe, glosando crédito no estabelecimento destinatário (Bahia).

Depois de expor o procedimento fiscal adotado pela fiscalização observa que a fiscalização cometeu dois equívocos: 1) por não ter excluído do valor constante de cada nota fiscal, os valores de frete e do próprio ICMS para determinar o valor do custo da mercadoria produzida; II) o custo

apurado através do balanço patrimonial e demonstrações mediante divisão do valor total anual pela quantidade de cimento produzida, não corresponde ao custo total parcial a que se refere a Lei Complementar 87/96, mas ao custo total que, além de matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, compreende outros componentes.

Aduz a inexistência de materialidade do lançamento, seja porque resolveu o Estado da Bahia extrapolar do seu espaço territorial para verificar se o imposto devido ao Estado de Sergipe estava de acordo ou não com a legislação. Observa que o Estado de Sergipe em momento algum anuiu ou participou do procedimento de fiscalização, desenvolvido pelo Estado da Bahia, em torno da incidência de ICMS normal cujo recolhimento ocorreu em seu favor. Implica constatação inarredável de 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.

Registra que não se questiona a falta de recolhimento de ICMS, mas a base de base de cálculo adotada (e fixada no Estado de origem) maior do que aquela desejada pelo Estado da Bahia; defende que se trata de um absurdo, pois, se a discussão envolve critério de tributação exigido pela entidade tributante de origem, a fiscalização do imposto não poderia ser realizada pelo Estado de destino - Estado da Bahia - quanto muito teria necessariamente que ocorrer com a participação do Estado de Sergipe. Nestes termos, afirma que a autuação manifestamente nula, por ter sido desenvolvida por autoridade incompetente e por ausência de materialidade (evento ocorrido fora do espaço territorial).

Aponta também a existência de erro de compreensão da matéria tributável e dos cálculos adotados para quantificação do imposto tido por devido (glosa de créditos na escrita fiscal). Explica que a autoridade afirmou a prática da base de cálculo nas operações de transferência em valor maior do que o custo do produto produzido e o procedimento adotado, não se apercebendo que no valor praticado para base de cálculo do ICMS está incluída parcela relativa a frete, até o estabelecimento de destino, e ainda o próprio imposto. Arremata sustentando que para efeito de comparação com o custo apurado, deveria a autoridade lançadora abater do valor praticado, frete e o próprio ICMS para apurar o custo da mercadoria.

Menciona o disposto no art. 13, §4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96 e o art. 17, § 8º, da Lei nº 7.014/96, de idêntico teor, para aduzir que “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”. Conclui que o frete incluído no valor da operação se constitui em hipótese de incidência outra, diferente de custo. Assevera que 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;

Explica ainda que “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”. Reafirma que, por esta razão, era de se excluir do valor da operação praticado, o valor do ICMS, nele incluído, para efeito de determinação do custo da mercadoria produzida - o que, da mesma forma, não ocorreu. Declara que tais desacertos é que motivam a diferença levantada pela autoridade fiscal que ensejou a glosa dos créditos do ICMS legitimamente aproveitados por suas filiais, no Estado do Bahia.

Sustenta que lançamento foi realizado por presunção, uma vez que se levou em conta o custo total, extraído do livro Razão Analítico e dividido pela quantidade produzida. Observa que esse critério de tributação, sem refletir a realidade dos fatos é incompatível com a sistemática legal. Registra que lançamento da mesma natureza foram julgados improcedentes pela Primeira Junta de Julgamento Fiscal no ACÓRDÃO JJF Nº 0452/01-03; pela Primeira Câmara de Julgamento Fiscal

no ACÓRDÃO CJF N° 0168-11/12; e pela Segunda Câmara de Julgamento Fiscal no ACÓRDÃO CJF N° 0147-12/12, fls. 71 e 72.

Discorre sobre os requisitos de validade do lançamento do crédito tributário, previstos no art. 142 do CTN; da estrita legalidade (art. 150, inciso I, CF/88), em que a determinação da matéria tributável se põe como requisito indispensável. Insiste na nulidade do lançamento, por erro na determinação da matéria tributável, quando se confunde custo total com custo parcial (tão-somente matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), mas sobretudo por incluir no custo despesas de frete, ocorridas em momento posterior, e o próprio ICMS, inclusive do frete. Afirma que os lançamentos recaem sobre base de cálculo que não se refere ao custo do produto fabricado (a soma do custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), mas refletem lançamentos por presunção, contrariando disposto no art. 142, do CTN.

Reitera que as transferências foram acobertadas por notas fiscais idôneas, com destaque do ICMS, mediante a aplicação da alíquota própria e cujo imposto fora recolhido para o Estado de Sergipe; discorre sobre o Princípio Constitucional da Não-cumulatividade (art. 155, §2º, inciso I), que assegura o direito ao crédito, tanto na Lei Complementar nº 87/96 (art. 19), quanto na Lei Estadual nº 7.014/96 (art. 28 e 29).

Questiona, nesse contexto, que nem mesmo o RICMS-BA/97, que, de maneira ilegal e inconstitucional, estabelece restrições para o crédito do ICMS, não se vê, dentre tais restrições, nada que afete o direito ao crédito em apreço, em face dos procedimentos adotados pela Defendente. Transcreve os artigos 31, 91 e 92 do RICMS BA.

Ao cuidar da multa sugerida no Auto de Infração, alega ser excessivo, desproporcional e sem razoabilidade o percentual de 60% do valor do tributo, em função da natureza da infração de utilização indevida de crédito de ICMS. Registra que a sanção colide com o princípio constitucional da proporcionalidade e vedação de confisco veiculado no inciso IV, do art. 150, direito de propriedade no inciso XX, do art. 5º, do livre exercício da atividade econômica no § Único, do inciso II, do art. 170, todos da CF/88, em face da aplicação de ato legislativo excessivo.

Reproduz fragmento do voto proferido no julgamento da ADIN 1.407-2/DF, cujo relator foi o Ministro Celso de Mello e, para reforçar seu posicionamento de que a penalidade aplicada tem efeito confiscatório. Dentre outros argumentos articulados para corroborar sua tese, destaca que jamais consegue obter margem de lucro líquida anual que supere 3% dos investimentos realizados. Registra que por esse motivo considera desproporcional, a aplicação de multa que supere da margem de lucro obtida em decorrência de sua atividade econômica.

Reproduz ensinamentos dos juristas Sacha Calmon Navarro Coelho, Sampaio Dória e cita a Lei nº 9.298/96 que, alterou o Código de Defesa do Consumidor (Lei nº 8.078/90, art. 52, §1º) e estabeleceu multa, no percentual de 2%; percentual idêntico foi estabelecido pelo novo Código Civil Brasileiro-Lei nº 10.406/2002 (art. 1336), que entende servir de balizamento nas operações de ordem privada.

Reproduz a ementa de várias decisões de julgados, as quais foram consideradas abusivas, desproporcionais e confiscatórias as multas aplicadas pelo Supremo Tribunal Federal - STF: RE 91.707/MG, RE 32.510/SP, ADIN 551-1/RJ. Do mesmo modo, trás a colação também o posicionamento dos Tribunais Regionais Federais nos julgados: AGTR 34566/RN e AC 276280/PE. Arremata sustentando que multa aplicada acima de 2% tem efeito confiscatório e contraria a ordem jurídica.

Conclui reiterando seu pedido de nulidade do Auto de Infração em decorrência dos erros cometidos pela fiscalização e por negar direito assegurado na CF/88 e ainda pela cobrança de multa confiscatória.

Às fls. 135 a 182, os autuantes ao prestarem informação fiscal, destacam que vários outros processos fiscais foram lavrados com idêntica natureza, tendo o autuado efetuado o pagamento dos débitos referentes aos exercícios 2003 e 2004, recolhendo aos cofres do Estado da Bahia quase R\$9.000.000,00 (nove milhões de reais) e discriminam os referidos processos, fl. 136.

Depois de tecerem comentários acerca do ordenamento jurídico nacional, desde a Constituição Brasileira, destacam as informações constantes no corpo do próprio Auto de Infração. No que tange às razões de defesa articulada pelo impugnante, frisam que, em nenhum momento foram contestados os cálculos e valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente Auto de Infração.

Contestam as alegações atinentes à territorialidade, não cumulatividade e efeitos confiscatórios da multa, em face às informações constantes no corpo do Auto de Infração, que se referem à formação da base de cálculo da exigência e o custo de produção unitário, confrontando-se com os valores consignados nas notas fiscais de transferência para o contribuinte autuado, item a item, mês a mês (dados colhidos dos arquivos SINTEGRA). Explicam que, nestes termos procederam ao estorno do valor do ICMS que foi tomado a maior, de acordo com os demonstrativos elaborados em meio magnético e em meio físico, cuja cópia foi entregue ao autuado.

Afirmam que utilizaram apenas elementos do custo de produção, previsto no art. 13, §4º da LC nº 87/96 e com base em tais itens foi definida apurada a base de cálculo do ICMS, nas operações de transferências interestaduais e estornou o ICMS.

Quanto à questão da territorialidade, explicam que a autuação se fundamentou em Lei Nacional, a qual, todos os entes tributantes devem obediência ao disposto no art. 13, §4º, inciso II, do CTN.

Com relação a Acórdão JJF-0452/01-03, dizem que o mesmo foi reformado pela Câmara de Julgamento Fiscal, julgado procedente e o débito devidamente ajuizado. O Acórdão CJF nº 0168-11/12 foi objeto de Pedido de Reconsideração e reapreciado pela Câmara Superior do CONSEF; diligência fiscal ajustou a exigência e o Auto de Infração foi julgado procedente em parte.

No mérito, quanto à alegação de equívoco sobre a comprovação da matéria tributável e ausência de materialidade do lançamento, informam que o autuado incluiu todos os elementos de custo da produção, quando deveria observar o que se encontra previsto na LC 87/96.

Discorrem sobre o papel da Lei Complementar no ordenamento jurídico, a partir do texto constitucional (art. 155, §2º, inciso XII, alínea “i” e art. 146, inciso III, alínea “a”, da CF/88) e define que a base de cálculo do ICMS, nas operações de transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao “*custo da mercadoria produzida, assim entendida, a soma do custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento*”, conforme o art. 5, §2º, inciso XII, alínea “i” e art. 146, inciso III, alínea “a”, da CF/88, no que se refere ao valor tributável, bem como o art. 13, §4º, inciso II da LC nº 87/96. Dizem que de acordo com os citados dispositivos, a base de cálculo do ICMS é determinada pela citada norma e cujo teor é reproduzido no art. 56, inciso V, alínea “b”, do RICMS-BA/97, respaldado na art. 17, §7º, inciso II, da Lei 7.014/96. Registram que é legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, e consequentemente, o destaque e a utilização a maior do imposto aquele que o estabelecimento autuado tem direito.

Reafirmam que o comando do art. 13, §4º, inciso II, da LC nº 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo, além dos elencados na própria norma. Asseveram que os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), devem ser excluídos para efeitos da determinação da base de cálculo, implicando no estorno do respectivo crédito fiscal. Destacam que o frete com cláusula CIF é uma despesa operacional e não custo com produção; é ainda juridicamente inaplicável, pois lhe faltam as figuras de remetente e destinatário como pessoas jurídicas distintas. Observam que, no caso em concreto, o valor da despesa com frete -

CIF, quando incluído na base de cálculo, objeto das transferências, também foi expurgado, não sendo parte da base do ICMS (art. 13, §4º, inciso II, da LC 87/96), por não dizer respeito ao custo de produção, mas, uma despesa operacional para a realização da operação de transferência do produto já fabricado.

Transcrevem a decisão transitada em julgado do Superior Tribunal de Justiça - STJ (REsp nº 707.635-RS (2004/0171307-1), garantindo que a definição da base de cálculo do ICMS é reservada à Lei Complementar (art. 146, inciso III, alínea “a” da CF) e não pode ser modificado por regra estadual. Na decisão, o STJ manifestou-se no entendimento que, na operação de transferência do produto enviado para estabelecimento do mesmo contribuinte, localizado em outro estado, a base de cálculo era o custo da mercadoria, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.

Reforçam sua tese asseverando que nesta linha se posiciona a doutrina pátria especializada de Leandro Paulsen, Eurico Santi, Paulo de Barros Carvalho, Márcio Alexandre Freitas.

Reiteram que o autuado não poderia definir sua base de cálculo nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outros Estados com a inclusão de todos os elementos de custo de produção porque deve obediência a Constituição Federal e, ato contínuo, a Lei Complementar, que prescreve que a base de cálculo deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma dos custos de matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.

Discorrem sobre a definição dos efeitos tributários e interpretação das normas de Direito, conforme os artigos 109 e 110 do CTN e posição de doutrinadores como Luciano Amaro, Sacha Calmon Navarro Coelho, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleiro, para fundamentar o seu entendimento de que o Direito Tributário sempre que quiser determinar alguma obrigação, deve fazê-lo de modo expresso, e que o art. 110 do CTN veda que o legislador infraconstitucional possa alterar os conceitos e institutos de direito privado com o fito de expandir sua competência tributária prevista no texto constitucional, preservando a rigidez do sistema de repartição das competências tributárias entre os entes da Federação. Reafirmam que a melhor exegese, portanto, quantos 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, CTN.

Em seguida, comentam sobre os elementos básicos do custo industrial, transcrevendo textos da Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, definindo os quatro elementos listados na LC 87/96 (Materiais, material secundário; Mão de obra; Custos indiretos de fabricação); Conceitos de Custo de Produção (portaldeauditoria@portaldeauditoria.com.br), de autoria do professor Paulo H. Teixeira; Conceitos de depreciação, despesas com vendas, mão de obra, matéria prima em consulta ao Dicionário de Custos (professores George Sebastião e Rodrigo Guerra Leone); Conceitos idênticos descritos no livro de Contabilidade de Custos do professor Eliseu Martins.

Destacam o componente denominado frete CIF (Cost Insurance Freight) que se verifica quando o fornecedor se responsabiliza pelo frete e o inclui no preço da mercadoria, em contraponto ao frete FOB (Free on Board) que é o frete por conta do destinatário e, portanto, neste caso, este montante não é embutido no orçamento do fornecedor.

Assinalam que em trabalho do Fisco da Bahia (não divulgado por força do sigilo fiscal), notou-se que a maioria das empresas, nas operações de entradas de mercadorias industrializadas, em transferência interestadual, faz a inserção da parcela do frete denominado “frete CIF”, na composição da base de cálculo do ICMS, uma vez consignada nas notas fiscais das empresas remetentes a expressão “frete pago pelo emitente”. Frisam que o valor do frete está incluso no “preço” da mercadoria, procedimento sem amparo legal e nem o mais adequado tecnicamente. Arrematam observando que para a Ciência Contábil, a parcela desse frete não é elemento de custo de produção. Acrescentam destacando que:

Explicam que, 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, inciso II da LC 87/96. Arrematam revelando que, nesse mesmo sentido, é o entendimento de Leone e Leone ao expressar que “*despesas de vendas são todos os gastos que a empresa realiza relacionados diretamente à atividade de vendas: comissões aos vendedores..., frete de vendas (...) etc.*”

Arrematam frisando que a parcela do frete, nas operações subsequentes de vendas ou transferências (após o produto acabado ou a mercadoria já produzida), é uma despesa, pois somente é conhecida quando do processo de comercialização ou de transferência dessa mercadoria, pronta para o consumo, não existindo nenhum vínculo (direto nem indireto) com o custo de produção.

Reproduzem planilha de custo elaborada pelo Profº Creso Cotrim para evidenciar que elementos de custo formadores da base de cálculo prevista no art. 13, §4º, inciso II, da LC 87/96 estão nela identificados: 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). Demais componentes do custo de produção ficariam excluídos da citada base de cálculo por imposição da Lei Complementar 87/96, além do frete CIF e da energia elétrica (classificada na planilha como despesa do setor de produção).

Assinalam a Súmula nº 12 do Conselho de Contribuintes de 26/09/97, que preconiza: “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”.

Enfatizam que o STJ, em vários julgados, reafirmou essa orientação e firmou jurisprudência no sentido de que a energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumo, matéria-prima, nem produto intermediário, pois não se incorpora nem é consumida em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de “bens de uso e consumo” (AgRg no RE 731885 - PR – Rel. Ministro Luiz Fux, DJ de 20/03/2006; RESP 518656-RS – Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 31/05/2004; AgRg no AG 623105-RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21.03.2005; AgRg no RE 826689-RJ – Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 22/06/2006).

Completam que energia elétrica (e outras formas de energia), lubrificantes e combustíveis também não se enquadraram nos conceitos de produtos intermediários, nem de materiais secundários, tampouco no de matéria-prima. Não pode o legislador infraconstitucional com o único objetivo de ampliar a sua participação no “bolo da arrecadação do ICMS”, contrariar o que a própria Ciência Contábil define e conceitua como seus institutos, a exemplo de matéria-prima; mão-de-obra, material secundário e acondicionamento (Embalagem), desvirtuando o sentido e o alcance do que está prescrito no art. 13, §4º, inciso II da LC 87/96, ultrapassando os limites de sua competência e ferindo mortalmente os princípios da Federação.

Transcrevem a jurisprudência dos conselhos de contribuintes, tribunais regionais e superiores dando conta que o veículo normativo da Lei Complementar é imprescindível para definir e fixar a base de cálculo do ICMS e que não se tem permissão para alterar o disposto no art. 13, §4º, inciso II da LC 87/96 por regra estadual (lei ordinária, decreto etc.), além da taxatividade ou literalidade do comando do art. 13 da LC. Não se trata de norma simplesmente exemplificativa. Transcrevem trecho do Parecer Opinativo da Procuradoria Geral do Estado da Bahia (Processo PGE 2011405993-0).

Reitera que o próprio STF firmou jurisprudência, no sentido de que Lei Complementar deve fixar fatos geradores e base de cálculo. A Suprema Corte (STF) e o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já pacificaram o entendimento de que deve ser aplicado o princípio da legalidade tributária estrita (art. 97, inciso IV, do 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 imponível do tributo.

Com relação a alegação defensiva do lançamento por presunção, dizem que, ao contrário que do foi asseverado, a fiscalização não utilizou o custo total, pois a autuação foi feita encontrando-se os elementos de custo de produção fixados pela LC 87/96 - art. 13, §4º, inciso II (matéria-prima; material secundário; acondicionamento e mão-de-obra). A fiscalização, portanto, encontrou esses itens de custo de produção nos livros contábeis - Razão Auxiliar (matéria-prima; material secundário e acondicionamento) e na DIPJ (mão-de-obra) da Defendente. Informam que o Auto de Infração de nº 089599.0004/02-0 foi reformado e julgado procedente, quando da apreciação do recurso perante a Câmara de Julgamento Fiscal, consoante decisão no Acórdão 234/12-04, de 13/09/2004 - CONSEF 2ª CÂMARA

No que refere aos dois Acórdãos (CJF 0168-11/12 e CJF 0147-12/12), os mesmos foram objeto de representação da PROFIS/PGE e devidamente reformados, de sorte a prevalecer a ampla jurisprudência do CONSEF em sentido contrário aos mencionados julgados.

Atinente à multa aplicada diz que cabe ao CONSEF apreciar a sua dispensa; a instrução normativa referenciada no Auto de Infração se trata de norma meramente interpretativa.

Apresentam considerações finais e pedem a procedência do Auto de Infração com a dispensa da multa pela infração.

## VOTO

Cuida o presente Auto de Infração da exigência de ICMS por utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, no valor de R\$1.976.164,10, no período de janeiro a maio e julho a dezembro de 2012, janeiro a dezembro de 2013, janeiro a dezembro de 2014, janeiro a junho e agosto a dezembro de 2015.

O impugnante suscitou a nulidade do Auto de Infração, sob argumentos de incompetência da autoridade lançadora e cometimento de erros no tocante à matéria tributável, bem como pela negação de seu direito assegurado na Constituição Federal.

No que diz respeito ao argumento de que a fiscalização exerceu procedimento de fiscalização em outro estado, extrapolando seu espaço territorial, verifico que o estabelecimento autuado localizado no Estado da Bahia comercializa mercadorias produzidas no Estado de Sergipe, no seu estabelecimento matriz. Para aferir se a base de cálculo das operações de transferências realizadas entre os estabelecimentos do mesmo titular encontravam-se em conformidade com o estabelecido em Lei Complementar, à fiscalização requisitou e fez uso de dados contidos na contabilidade do estabelecimento matriz localizado no Estado de Sergipe. O procedimento fiscal é legal, haja vista que a aplicação da Lei Complementar é extensiva a todos estabelecimentos localizados no território nacional, entendo que portanto, não configurando qualquer excesso de territorialidade.

Da mesma forma não pode ser acatado a nulidade pretendida sob argumento de ausência de materialidade, entendida como evento ocorrido fora do espaço territorial (âmbito de validade). Sobretudo, porque os Auditores Fiscais do Estado da Bahia não foram fiscalizar a regularidade do imposto devido ao Estado de Sergipe, porque para isto, de fato, não têm competência. Os prepostos fiscais foram designados para verificar a formação da base de cálculo que serviu às transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, situado o fabricante remetente no Estado de Sergipe e o destinatário no Estado da Bahia.

A ação fiscal foi empreendida com base nas normas do Estado da Bahia, que encontra o seu fundamento de validade na própria Constituição Federal (art. 155, §2º, inciso XII, alínea “i”, e 146, inciso III, alínea “a”) que estabeleceu poder aos Estados-membros para legislar privativamente

sobre os tributos cuja competência lhes foi atribuída, além do disposto no art. 146, III, alínea “a” do mesmo diploma legal, ao determinar que cabe a lei complementar estabelecer normas gerais, em relação aos fatos geradores, base de cálculo e contribuinte. Na situação presente, verificou-se a aplicação das disposições previstas no art. 13, §4º, inciso II da LC nº 87/96, cujas regras são aplicáveis em todo território nacional, o que confere legitimidade à ação fiscal.

Com relação a aplicação de multa desproporcional com caráter de confisco. A alegação de que a proporção da multa aplicada evidencia caráter de confisco, vedada em conformidade com o art. 150, inciso VI da CF/88, não pode ser acatada, uma vez que a multa indicada no presente Auto de Infração é legal, com previsão na Lei 7.014/96, em seu art. 42. Não acolho também o questionamento da redução da multa para 2%, previsto na Lei 9.298/96, que alterou a Lei 8.078/90 - Código de Defesa do Consumidor, porquanto tais normas versam sobre obrigações na seara do direito privado, diferente das questões tributárias, tratadas no âmbito de Direito Público. Além disso, de acordo com o inciso I, do art. 167, do RPAF-BA/99 não se inclui na competência deste órgão julgador declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual e apreciação de pedido de cancelamento ou redução de multa decorrente de obrigação principal.

No presente caso, a autuação glosa de valores que compuseram a base de cálculo e que foram utilizados ao arreio da legislação que rege o ICMS e que, portanto, não podem ser apropriados a título de crédito. Assim, tal questão foi abordada pelo autuado como sendo ofensa ao princípio da não cumulatividade e será apreciada mais adiante por se tratar de mérito.

Superadas as preliminares invocadas, passamos as discussões de mérito.

O Auto de Infração exige ICMS relativo à utilização indevida de crédito fiscal decorrente de operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar.

Em suas razões defensivas o sujeito passivo suscita a existência de equívocos da fiscalização ao não excluir do valor de cada nota os valores de frete e do próprio ICMS para identificar o valor do custo da mercadoria produzida, e que o custo apurado através as demonstrações financeiras, não corresponde ao custo parcial, engloba outros componentes como exaustão, depreciação, amortização. Essas alegações não devem prosperar, uma vez que o demonstrativo juntado às fls. 16 a 19, consolida valores relativos à matéria prima, material secundário, embalagens (acondicionamento) e o valor da mão-de-obra (custo de pessoal e encargos sociais) informados no livro Razão analítico, bem como depois da apuração do custo de produção unitário, foi confrontado com a base de cálculo consignada em cada nota fiscal de transferência, fls. 14 a 15 determinando a diferença entre o valor previsto no art. 13, §4º, inciso II da LC 87/96 e o que foi consignado a maior, de acordo com o demonstrativo ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, aplicando 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.

Logo, o custo apurado pela fiscalização não engloba outros componentes (exaustão, depreciação, amortização, frete), mas sim, limitado aos itens previstos na lei (matéria prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra).

Da mesma forma, os insumos também foram considerados, inicialmente, sem inclusão do ICMS; na apuração do imposto foi, nesse momento, sim, incluído o valor do ICMS à alíquota de origem, conforme consta nos demonstrativos às fls. 14 e 15 e arquivos eletrônicos, fl. 10.

O levantamento fiscal afigura-se lastreado em documentos e declarações econômico-fiscais fornecidos pelo próprio estabelecimento da empresa, dados colhidos nos arquivos SINTEGRA. Todo o procedimento que culminou na apuração da exigência e estorno de crédito fiscal de ICMS, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo, nas operações de entradas por transferência interestadual de cimento da fabrica da empresa, no Estado de Sergipe para o

estabelecimento autuado, nesse Estado da Bahia, encontra-se minuciosamente detalhado no corpo do Auto de Infração.

Inexiste nos autos qualquer indicação pelo impugnante de erros ou inconsistências nos cálculo, apenas alegações de forma genérica que foram incluídos valores indevidos. Os artigos 123 e 142 do RPAF-BA/99 asseguram ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do lançamento, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações.

Verifico que não foram carreadas aos autos quaisquer provas de que no custo médio de produção apurado pela fiscalização por unidade de saco de cimento, estivesse inclusa parcela de frete, e em se tratando de provar fato controverso que o recorrente dispõe, tendo recebido os demonstrativos elaborados pela fiscalização junto com o Auto de Infração, lhe cabia carrear ao processo, provas capazes de elidir a acusação, remanescendo, portanto, verdadeira a assertiva fiscal.

Quanto ao argumento de que o demonstrativo de custo elaborado pela fiscalização, não atende aos requisitos legais, por não ter identificado o custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não pode ser acatado, tendo em vista que, conforme apreciado anteriormente, a fiscalização na apuração do custo ateve-se apenas a estes elementos de custo registrado na contabilidade do estabelecimento remetente, em conformidade com o disposto no art. 13, §4º, inciso II, da LC 87/96.

Em relação a decisão contida no Acórdão JJF 0452/01-03, fl. 77, que julgou improcedente uma situação anterior semelhante contra o mesmo contribuinte, com relação a utilização de outros custos na base de cálculo das transferências. Melhor sorte não pode ter o autuado, uma vez que aquela decisão foi reformada pela Segunda Câmara, após a realização de diligência saneadora, Acórdão CJF 234/12-04 de 13/12/04, fl. 148, verso.

A discussão, no presente auto de infração está centrada na base de cálculo a ser corretamente utilizada nas transferências das mercadorias relacionadas nos demonstrativos de fls. 12 a 24.

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 LC nº 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, inciso XII, alínea “i” e art. 146, inciso III, alínea “a”).

Assim sendo, ao contrário do que concluiu antes o contribuinte, regras para o estabelecimento da base de cálculo do ICMS, deve ser buscada a partir do texto constitucional. Este remete para a Lei Complementar, que traçará linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência a 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, *in verbis*:

“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.”

É indubidoso que 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 uma das unidades Federadas. Permitido fosse a cada Estado interpretar à LC 87/96, de

acordo com os seus interesses, importaria em grande insegurança jurídica e com prejuízos ao pacto federativo.

Isto posto, a matéria em questão, operação de transferência de mercadorias produzidas em um Estado e remetido para estabelecimento localizado em outro Estado, ainda que pertencendo ao mesmo titular, deve ser tratada necessariamente da forma prevista na Lei Complementar.

Logo, ao constituir base de cálculo de forma não prevista na mencionada LC respaldada, como sabemos, na Constituição Federal, o autuado assume o risco e a responsabilidade pela exigência do crédito tributário, além de suportar o consequente ônus financeiro. Mesmo que tenha agido em cumprimento à orientação dada pela própria administração do Estado de Sergipe, a obrigação tributária existente com o Estado da Bahia, deve ser preservada. A saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado pertencente ao mesmo titular a base de cálculo do ICMS corresponderá a uma das três opções expressas no art. 13, § 4º, da Lei Complementar do ICMS.

Nas operações de transferências de mercadoria entre o Estabelecimento Fabricante remetente e sua filial, no Estado da Bahia, objeto da autuação, a base de cálculo deve ser o custo da mercadoria produzida, e não o custo total, assim entendida a soma do custo da matéria prima, matéria secundária, mão de obra e acondicionamento, segundo disposto no inciso II da multicitada LC.

Ainda mais porque nas operações de transferência de mercadoria, apesar da circulação física, não se observa um negócio jurídico mercantil, não existe transmissão de titularidade. Apesar da circulação física não há circulação jurídica, porque a operação não foi realizada entre duas pessoas distintas. Em outras palavras, não houve a mudança de proprietário ou de possuidor. Não ocorrendo, portanto, a mudança de titularidade.

As referidas operações de transferências são consideradas fatos geradores de ICMS, tendo em vista opção exercida pelo legislador das normas gerais. Com acerto, sobretudo, quando a mercadoria é transferida para estabelecimento do próprio remetente, mas situado no território de outra pessoa política (Estado ou Distrito Federal), em função da atual regra matriz do ICMS cuja remessa traz reflexos tributários às pessoas envolvidas no processo de transferência tanto o estabelecimento de origem com também para o estabelecimento de destino.

Convém salientar que desconsiderada a *circulação* na transferência interestadual de mercadorias de um estabelecimento para o outro do mesmo titular, não haveria tributação e, nesse caso, o Estado de origem nada poderia arrecadar. Em sentido contrário tributando em excesso, ao arreio da previsão expressa da LC 87/97, o Estado de destino seria prejudicado, porque teria que suportar um crédito fiscal maior. É o que acontece no caso concreto e que se combate com a lavratura do presente Auto de Infração.

É sabido que o ICMS é um imposto sobre o consumo, o encargo dele decorrente é, a final, suportado, pelo consumidor final. Produtor, distribuidor e comerciante se resolvem mediante o sistema de crédito do imposto pago na etapa anterior (não cumulatividade). Mantido o entendimento da autuada, a lógica do ICMS estaria comprometida, uma vez que o Estado onde localizado está o consumidor final, tendo recebido transferência com valor a maior, deixaria de receber parcela do produto que lhe competia no sistema de repartição engendrado pelo ICMS.

Tal não bastasse, tal situação fere o pacto federativo que é princípio constitucional expresso (art. 18 e 60, §4º, CF 88) - além do princípio da autonomia distrital - a não admitir que Estados e Distrito Federal se locupletem uns às custas dos outros.

Assim é que a Lei Complementar a sujeitar todas as pessoas políticas da Federação tem a função impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo do ICMS. Mesmo tendo a competência legislativa estadual, os Estados e Distrito Federal devem estrita obediência às regras gerais

emanadas do texto complementar. Nessa política tributária é que o legislador procurou delimitar a base de cálculo nas operações de transferências, no caso em tela, relacionando itens de valores mais relevantes, tributados pelo ICMS (matéria prima, material secundário e acondicionamento), além da mão de obra, objetivando promover uma justa partilha do imposto entre o Estado produtor e o Consumidor.

Insiste ainda o autuado que o lançamento de ofício está em contrariedade ao princípio da não cumulatividade. É cediço que o ICMS é não cumulativo, conforme mandamento constitucional, “compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal” - art. 155, §2º, inciso I, da CF/88.

Não obstante a plena eficácia da norma constitucional a operacionalização do princípio em questão foi cometida ao legislador complementar (art. 155, §2º, inciso XII, alínea “c”). Coube então à LC nº 87/96 a definição do atual regime de compensação do imposto, com o intuito de dar cumprimento ao princípio da não-cumulatividade (artigos 19 e 21, LC 87/97). Ou seja, o princípio operacionaliza-se por meio do abatimento, feito pelo próprio contribuinte, entre débito e crédito na sua escrituração fiscal, de tal forma que o valor efetivamente recolhido aos cofres públicos resulte do encontro dos débitos pelas saídas, subtraído dos créditos das entradas previstas na lei.

Ainda mais imperioso registrar que a constituição não autoriza que o ICMS seja onerado para o contribuinte de direito por conta do aludido princípio. Ao contrário, é garantido ao contribuinte nas vendas que promova, transferir ao adquirente o ônus do imposto que recolherá ao Estado, ao tempo em que se credita do imposto que suportou nas operações anteriores. Como, aliás, comprehende o próprio autuado ao afirmar antes que “esse mesmo texto constitucional buscou desonrar o produto nas operações intermediárias, de modo que a carga tributária recaia sobre o consumidor final”.

No caso em tela, por se tratar de transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, o próprio princípio invocado pelo autuado que encontra efetividade na LC que, ao disciplinar o regime de compensação, fixa os elementos necessários à operacionalização do sistema de abatimentos, que não poderia, em absoluto, significar alteração de direitos nem a concessão de privilégios para quaisquer entes da mesma federação. Assim, é a própria norma geral que estabelece os critérios como essa transferência ocorrerá, de sorte que não se amesquinhe toda a sistemática pensada para o ICMS, e o que o fez através do seu art. 13, §4º, inciso II, reproduzido no art. 17, §8º, inciso II, da Lei nº 7.014/96.

O Regulamento do ICMS do Estado da Bahia trata a questão através dos dispositivos abaixo:

“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.

Saliento ainda, que conforme decisão proferida pelo STJ no RE 707.635-RS/2004, a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à lei complementar. No presente caso, o disposto no art.13, §4º, inciso II, da LC nº 87/96 não pode ser modificado por lei estadual e muito menos por Decisões Normativas, tendo em vista que são regras hierarquicamente inferiores à mencionada LC. Caso se entenda ao contrário, cada Estado poderia interpretar à LC 87/96, de acordo com os seus interesses, o que certamente geraria uma insegurança jurídica.

Enfatizo que este posicionamento (interpretação literal do art. 13, §4º da LC nº 87/96), não é um posicionamento isolado, haja vista as diversas decisões citadas pelos Auditores Fiscais e mesmo através das decisões de segunda instância deste Conselho, a exemplo dos Acórdãos CJF 210-11/04; CJF 409-11/03, CJF 234/12-04 e CJF 340-11/06.

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 pertencente ao mesmo titular, visou estabelecer 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 operações de circulação, cujos valores pagos em determinadas fases, são compensados nas operações subsequentes.

Por tudo quanto expedito, resta patente nos autos que o estabelecimento produtor situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, incluiu valores que não previstos na LC 87/96. Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a estabelecida no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior 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 c/c art. 97, inciso VIII do RICMS-BA/97.

Quanto à alegação defensiva sobre o caráter desproporcional e confiscatório da multa, vedada em conformidade com o art. 150, inciso VI, da CF/88, observo que a multa aplicada se encontra prevista no art. 42 da Lei 7.014/96, não tendo este órgão julgador administrativo competência para declarar a constitucionalidade da legislação tributária estadual, consoante estabelece o art. 167, inciso I, do RPAF-BA/99. Cabe consignar também, no tocante a dispensa da multa sugerida pelo autuante, que a apreciação de pedido de cancelamento ou redução de multa decorrente de obrigação principal, é da competência exclusiva da Câmara Superior deste CONSEF, conforme determina a alínea “c” do inciso III, do art. 176 do RPAF-BA/99.

Concluo pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.3036/16-1**, lavrado contra **ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.976.164,10**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, de 30 de março de 2017.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA