

**A. I. N°.** - 206891.3034/16-9  
**AUTUADO** - ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A.  
**AUTUANTES** - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO e  
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 20/04/2017

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**  
**ACÓRDÃO JJF N° 0062-03/17**

**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 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 em lide, lavrado em 25/08/2016, exige ICMS no valor de R\$238.875,47, acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal do imposto, nas operações interestaduais com base de cálculo em valor superior à estabelecida em Lei Complementar, Convênios ou Protocolos, (Infração 01.02.23), em relação aos meses de janeiro a maio, julho a dezembro de 2012, janeiro de 2013 a dezembro de 2014, janeiro a junho e agosto a dezembro de 2015. Consta na descrição dos fatos, tratar-se de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto, (custo da mercadoria produzida) envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação, que foram fabricados exclusivamente pela empresa, através dos estabelecimentos remetentes e transferidos para filial localizada neste Estado, nas operações de entradas por transferência interestadual, previstas no art. 13, inciso II, § 4º, da Lei Complementar 87/96.

O sujeito passivo apresenta impugnação, fls.46/61, através de advogado, procuração fl.44. Sintetiza os termos da autuação. Afirma que com fundamento no § 3º do artigo 8º e 123 do Decreto n.º 7.629/99 (RPAF), apresenta defesa administrativa ao Auto de Infração mencionado, em papel e cópia em disco de armazenamento de dados - CD, pelas razões que passa a expor. Repete a infração que lhe foi imputada. Diz ser estabelecida com atividade comercial, recebe em transferência do seu estabelecimento fabril situado no Estado de Sergipe, mercadorias (cimento) para comercialização.

Explica que 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 do imposto para o Estado de Sergipe.

Prossegue explicando que nesse desiderato, seu estabelecimento filial, ao receber as mercadorias

em transferência, 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 venda 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.

Afirma que após a realização de inúmeras operações, resolveu a fiscalização da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, por seus agentes fiscais, desenvolver procedimento de fiscalização junto ao estabelecimento industrial da Defendente, situado no Município de Nossa Senhora do Socorro em Aracajú – Sergipe.

Aduz que o procedimento de fiscalização teve por objeto examinar tributação de ICMS Normal nas operações de transferências de cimento, entre o estabelecimento industrial, situado em Sergipe, e sua filial atacadista, estabelecida no Estado da Bahia. Entende que de fato, a fiscalização baiana resolveu examinar a tributação do ICMS normal ocorrida fora do seu espaço territorial – cuja obrigação decorrente tem como credor o Estado de Sergipe – para verificar se estava correta ou não, em face da base de cálculo adotada para quantificação do tributo.

Comenta que a autoridade lançadora, com base no livro Razão Analítico comparativamente com o exame das notas fiscais emitidas no período de 2012 a 2015, teria constatado que a base de cálculo do ICMS adotada estava em desacordo com a legislação – isto é: em valor superior àquela que seria correta - cuja consequência acarretou recolhimento do imposto a maior para o Estado de Sergipe em desfavor do Estado da Bahia.

Argumenta que dada a impossibilidade de fazer lançamento de crédito tributário, na modalidade de ICMS Normal, contra estabelecimento situado fora do seu espaço territorial, se entendeu de fazer glossa de crédito do tributo no estabelecimento destinatário, situado no Estado da Bahia, mediante a adoção do seguinte procedimento:

- a) fez-se relação das notas fiscais de transferência de cimento emitidas pelo estabelecimento industrial da Defendente, situado no Estado de Sergipe, com destino ao estabelecimento filial atacadista localizado no Estado da Bahia, em que se identificou o valor da operação – base de cálculo adotada para quantificação do ICMS;
- b) com base nos valores registrados no livro Razão, se apurou, por média anual, o custo unitário da mercadoria produzida – em que se dividiu o valor total pela quantidade de cimento produzida em cada ano;
- c) 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.

Diz que o procedimento adotado pela fiscalização do Estado da Bahia prende-se à verificação da regularidade da base de cálculo do ICMS nas transferências de mercadorias, tendo por suporte o disposto no artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96.

Sustenta que 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 nº 87/96, mas ao custo total que, além de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, compreende outros componentes tais como exaustão, depreciação, amortização, etc.

Frisa que uma primeira anormalidade inaceitável sobre a qual não pode silenciar, consiste no fato do Estado da Bahia exercer procedimento de fiscalização para verificar a regularidade de imposto devido ao Estado de Sergipe. É dizer que: 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. Diz ser surpreendente 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.

Salienta que 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.

Observa que 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.

Assevera que em momento algum se questiona que 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.

Aduz que se a discussão envolve critério de tributação exigido pela entidade tributante de origem, a fiscalização do imposto não poderia ser realizada pelo Estado de destino - Estado da Bahia -, quanto muito, teria necessariamente, que ocorrer com a participação do Estado de Sergipe. Por esta razão, entende 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.

Continua discorrendo que além dessa anormalidade, que afeta a exigibilidade do crédito tributário, duas outras de maior monta se afiguram presentes, que demonstram cabalmente a insubsistência do lançamento, desta feita por erro de compreensão da matéria tributável e dos cálculos adotados para quantificação do imposto tido por devido – relativo à glosa de créditos na escrita fiscal.

Afirma que a autoridade lançadora sustenta que teria praticado base de cálculo nas operações de transferência 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; *iii*) 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.

Apresenta entendimento, que a autoridade lançadora não se apercebeu 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. 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.

Afirma que por esta razão, e por critério lógico – 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 saber: 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 ser suficiente para compreensão do que tenta demonstrar:

*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 excluída 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 por ele praticado, o valor do ICMS, nele incluído, para efeito de determinação do custo da mercadoria produzida – o que, de igual maneira, não ocorreu no caso.

Observa que esses desacertos é que motivam a diferença levantada pela autoridade lançadora que ensejou a glosa dos créditos do ICMS legitimamente aproveitados por suas filiais, no Estado da Bahia.

Afirma que ao se examinar o demonstrativo de custo trazido pela autoridade lançadora não se vê 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 pela LC 87/96 – art. 13, § 4º, inciso II, e na Lei Estadual nº 7.014/96 – art. 17, § 8º. O que se diz é que se levou em conta o custo total, extraído do livro Razão Analítico e dividido pela quantidade produzida. Critério de tributação esse que, além de não refletir a realidade dos fatos, é incompatível com a sistemática legal.

Comenta que noutros lançamentos da mesma natureza – matéria semelhante - em iguais operações de transferência, as Juntas de Julgamento Fiscal, bem como, a Primeira Câmara de Julgamento Fiscal da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, julgaram improcedentes os lançamentos, com decisões proferidas que reproduz. Diz que sem divergência de entendimento, tem-se que o lançamento do crédito tributário, a exemplo dos demais atos administrativos, se reveste de requisitos materiais, cuja inobservância o torna nulo de pleno direito. Enumera os requisitos de validade nos termos do art. 142 do CTN.

Salienta que a partir da aplicação desses critérios legais é que se pode inferir a subsunção do fato à hipótese normativa, sob o amparo da estrita legalidade – Constituição Federal, art. 150, I, em que a determinação da matéria tributável se põe como requisito indispensável. É aí que reside a manifesta nulidade do lançamento, não apenas 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.

Entende restar provado que os lançamentos recaem sobre base de cálculo que não se refere ao custo do produto fabricado, assim entendidas a soma do custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, mas refletem lançamentos por presunção – o que, conforme dito contraria o disposto no art. 142 do CTN.

Diz restar igualmente provado, que as transferências de mercadorias promovidas pela Defendente para suas filiais foram acobertadas por notas fiscais idôneas, em que houve destaque do ICMS, mediante a aplicação da alíquota própria – cujo imposto fora recolhido para o Estado de Sergipe -, e que essas notas fiscais foram registradas com crédito do imposto incidente em tais operações.

Nota que não há qualquer questionamento em torno desses eventos pela autoridade fiscal. O que se alega é que a base de cálculo adotada foi superior ao valor de custo da mercadoria produzida. De igual modo, não se questiona no lançamento qualquer falta de recolhimento do ICMS. Afirma que, por conta da base de cálculo, teria ocorrido crédito de imposto indevido.

Chama a atenção dos Julgadores que os lançamentos fiscais em comento se põem em aberta contrariedade ao Princípio Constitucional da Não-cumulatividade, à medida que nega o direito de crédito do imposto incidente na operação anterior, tal como previsto no art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal.

Observa que, por força dessa norma constitucional, ficou assegurado aos contribuintes o direito de crédito no limite do imposto cobrado (incidente) na operação anterior, para efeito de compensação com o imposto devido nas operações ou prestações que promover. Nota que a única restrição do direito ao crédito do ICMS está contemplada no art. 155, § 2º, II, da CF, nas hipóteses de isenção ou não incidência do imposto, tanto na anterior quanto na consequente operação – o que, evidentemente, não é o caso. Asseguram o direito ao crédito também, tanto a Lei Complementar nº 87/96, quanto a Lei Estadual nº 7.014/96.

Argumenta que nem mesmo diante do Regulamento do ICMS/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 tanto no estabelecimento matriz, quanto nas filiais.

Conclui que por qualquer ângulo que se enxergue, não há como sustentar a validade do crédito tributário em apreço, tratando-se de lançamento desprovido de materialidade e, portanto, manifestamente nulo.

Argúi 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. Nesse sentido, cita voto proferido no julgamento da Adin 1.407-2/DF, pelo Ministro Celso de Mello.

Arremata dizendo que na situação em foco não se cogita de fraude, conluio ou outra ilicitude grave, a ponto de comportar penalidade de tal monta. Trata-se, indubiosamente, de suposto não cumprimento de obrigação de ICMS Normal, que erroneamente se tem por devido. Logo, não há adequação da penalidade de 60% à situação - utilização indevida de crédito de ICMS, e bem por isso se caracteriza em penalidade confiscatória. Informa que jamais consegue obter margem de lucro líquida anual que supere 3% dos investimentos realizados. Razão pela qual entende ser desproporcional, não razoável, a aplicação de multa que supere a margem de lucro obtida em decorrência de sua atividade econômica.

Cita a doutrina nas palavras de Sacha Calmon Navarro Coelho, sobre o conceito de confisco. Diz que é parâmetro a ser utilizada a multa de 2%, que serve de balizamento nas operações de ordem privada. Nessa direção, segue o entendimento do STF, que por diversas vezes, julgou inconstitucional a aplicação de multa exorbitante, que extrapola do limite da razoabilidade e proporcionalidade. Diz que na mesma direção tem se posicionado a jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais. Transcreve acórdãos.

Requer seja julgado improcedente o lançamento objeto do auto de infração mencionado.

A equipe de autuantes produz a informação fiscal fls.116/163. Diz ser importante registrar que a Autuada fez todos os pagamentos atinentes às Autuações feitas para os exercícios de 2008, 2009 e 2010 sobre a mesma matéria. Reproduz julgamento recente do CONSEF sobre idêntica matéria e envolvendo a própria Autuada, realizado pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, Acórdão CJF nº 0275-12/15.

Ressalta que vários outros autos de infração foram lavrados, de idêntica natureza ao ora examinado, tendo a Autuada efetuado o pagamento dos débitos referentes aos exercícios de 2003 e de 2004. Relaciona os lançamentos de ofício a que se refere.

Diz que ainda assim, o objetivo da Informação Fiscal é procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS na hipótese de transferência de produtos industrializados para filiais

localizadas em outras unidades da Federação, de modo que, didaticamente, se compreenda os lindes da controvérsia ora instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal.

Afirma que para uma construção lógica sobre a questão objeto deste Processo Administrativo Fiscal - P.A.F. é imprescindível analisar as diversas nuances que envolvem 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. Sobre o tema, reproduz dispositivos da Constituição Federal e da Lei Complementar 87/96.

Aduz que 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 Lei Complementar nº 87/86.

Comenta que quanto aos seus impactos, 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 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.

Afirma avançar para a verificação do papel da Lei Complementar no campo do ICMS; da mais adequada interpretação acolhida pelo CTN – Código Tributário Nacional; bem como, do que está disposto na Ciência Contábil, nas legislações dos Estados, na doutrina e na jurisprudência dos tribunais administrativos e judiciais.

Transcreve os termos da autuação juntamente ao que consta do próprio corpo do Auto de infração sob comento. Sintetiza os termos da defesa. Registra que em nenhum momento, foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal.

Afirma que ao contrário do que afirma a Autuada, a fiscalização utilizou apenas os elementos de custo de produção previsto no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, com base em planilha de custos de produção apresentada pela própria autuada. Com base nesses itens de custo de produção, definiu a base de cálculo do ICMS para as operações de transferências interestaduais e realizou o subsequente estorno do ICMS.

Frisa que registrado está nos demonstrativos indicados no índice deste Processo (PAF), onde consta que foi feita a inclusão do ICMS para fazer o comparativo das bases de cálculo (a) consignada nas notas fiscais e (b) a prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96.

Diz que entende a Defendente 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. Rebate afirmando que 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.

Assevera que a autuada quando se reporta ao Acórdão JJF-0452/01-03, esquece de informar que o mesmo foi reformado pela Câmara de Julgamento Fiscal – CJF do CONSEF, julgando o processo como Totalmente Procedente e que se encontra devidamente Ajuizado. Lista inúmeras decisões do CONSEF que julgam procedente a linha de entendimento seguida neste auto de infração, inclusive tendo a defendant como autuada.

Quanto ao mérito afirma que a Autuada formou a base de cálculo para as operações de transferências de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação com a inclusão de todos os elementos de custo de produção, mas deve obedecer, em

primeiro lugar, ao que está prescrito expressamente na Constituição Federal e, ato contínuo, ao que prevê a Lei Complementar do ICMS.

Diz que por força de mandamento constitucional, a base de cálculo do ICMS, nesta situação, está disposta na Lei Complementar nº. 87/96, como se verifica no seu art. 13, § 4º, II. Assim, o art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, tido como infringido, está respaldado na Lei nº. 7.014/96, no art. 17, § 7º, II, que por sua vez está respaldada na Lei Complementar indicada, sendo 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 o destaque e utilização a maior do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Sustenta que 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. Conclui que o comando contido no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo (além dos que elencou). Aduz que os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subseqüente estorno do respectivo crédito fiscal. Ainda, com relação ao frete, esclarece que a cláusula CIF é, juridicamente, inaplicável às transferências, pois não temos as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador (pessoas jurídicas distintas). Esse valor (despesa com FRETE-CIF), quando incluído na base de cálculo objeto das transferências, também foi expurgado, i.e., não foi considerado para fazer parte da base de cálculo prevista no multicitado art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, pois não mais diz respeito a custo de produção e sim a uma despesa operacional para a realização da operação de transferência do produto já fabricado. Sobre o tema transcreve decisão do STJ. Reproduz artigo publicado em <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10263>, onde, autor discorre sobre o tema.

Comenta que tomando como pressuposto válido o fato de que a lei complementar 87/96 fixou ou elegeu taxativamente, literalmente, os elementos de custo de produção (matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento), que, somados, formarão a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados, resta colher o que existe na doutrina e nas normas gerais de Direito Tributário (em especial nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional), com o fito de construir a melhor exegese quanto ao conceito desses elementos de custo de produção.

Infere que se o direito tributário, através da LC 87/96, poderia fixar ou definir a base de cálculo dos impostos previstos na CF/88, em especial o ICMS, por permissão explícita da Carta Maior, tivesse a intenção de alterar a identidade do instituto da Ciência Contábil ou de direito privado (especificamente com relação à definição do que seja matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento), teria que fazê-lo de modo expresso para poder surtir e operar os efeitos fiscais. Na mesma linha, interpreta o art. 110 do CTN.

Sustenta ser natural e lógico, que surgindo controvérsias e dúvidas, deve-se buscar a solução nas normas tributárias. Havendo silêncio destas, como ocorre no presente caso (LC 87/96), procura-se então guarida nas normas de direito privado, atentando, sempre, para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas no texto da Carta Magna, nem mesmo o Direito Tributário infraconstitucional pode alterá-los. Nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado.

Diz que numa ou noutra situação, não pode o legislador, para o caso aqui abordado, aduzir de forma diferente do que está previsto no Direito Privado, em especial na Ciência Contábil, o que seja matéria-prima, mão-de-obra; material secundário e acondicionamento, haja vista que a Lei Complementar 87/96, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu, fixou os elementos de custo de produção que deverão compor ou formar a Base de cálculo, mas não conceituou o que seria cada um deles, isto é, o que se entende por matéria-

prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento. Para tanto, o correto é recorrer às normas da Ciência Contábil, da Contabilidade ou de outros institutos de Direito Privado.

Revela que o exame dos estudos doutrinários revela-se 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).

Diz que para tal desiderato, é de grande valia a transcrição do trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, que define os quatro elementos de custo de produção ou as rubricas listadas na Lei Complementar nº 87/96 (art. 13, § 4º, II), de forma bem simples e esclarecedora. Transcreve trecho do referido trabalho.

Aponta que segundo a definição, a diferença entre “matéria-prima” (MP) e “material secundário” (MS) é que a primeira (MP) é mais importante porque entra em maior quantidade no processo produtivo, enquanto que o segundo (MS) entra em menor quantidade no processo produtivo.

Já a semelhança entre “matéria-prima” e “material secundário” é que ambos são materiais, integram o produto final e são custos diretos no processo produtivo. Sobre a matéria transcreve a resposta à consulta feita ao Portal de Auditoria mailto: [portaldeauditoria@portaldeauditoria.com.br](mailto:portaldeauditoria@portaldeauditoria.com.br), de lavra de Paulo H. Teixeira.

Diz que o texto registra a definição de “matéria-prima” e a equipara a “material direto”, 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” e as engloba no rol dos “materiais indiretos”. Da mesma forma, ao mencionar o vernáculo “mão-de-obra” a vincula ao pessoal que trabalha e não às máquinas e equipamentos.

Traz à tona resposta à consulta formulada ao Presidente do CRC-SE, 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, com a competência que lhe é peculiar.

Ressalta 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. A depreciação, no dizer da Ciência Contábil, nada tem a ver, portanto, com a mão-de-obra de pessoal da produção e sim com o ativo imobilizado da fábrica.

Assevera que a operação realizada com a cláusula CIF tem o valor do frete classificado como uma despesa operacional e nunca como custo de produção e, por conseguinte, essa parcela também deve ser desconsiderada quando da formação da base de cálculo prevista no nominado art. 13, § 4º, II, da LC 87/96.

Conclui ter demonstrado a impossibilidade de a empresa considerar uma despesa operacional (frete - CIF), incorrida e materializada após o produto já estar pronto e acabado, como um elemento de custo de produção.

Frisa que os elementos de custo formadores da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 estão claramente identificados na 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). Sustenta serem estes 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 Lei Complementar 87/96.

Argumenta que nesse sentido é também, o entendimento consoante publicado no Diário Oficial da União (D.O.U.), o Segundo Conselho de Contribuintes da Secretaria da Receita Federal do Brasil editou várias súmulas, dentre as quais cabe destacar a de nº 12, que reproduz.

Enfatiza 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 incorporam nem são consumidos em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de “bens de uso e consumo”. Assevera que energia elétrica (e outras formas de energia), lubrificantes e combustíveis também não se enquadra nos conceitos de produtos intermediários, nem de materiais secundários, tampouco no de matéria-prima.

Diz que o legislador infraconstitucional (via lei ordinária, decreto, decisão normativa etc.), com o único objetivo de ampliar a sua participação no “bolo da arrecadação do ICMS”, não pode nem deve contrariar o que a própria Ciência Contábil define e conceitua os 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, II da LC 87/96, ultrapassando, consequentemente, os limites de sua competência e ferindo mortalmente os princípios da Federação.

Registra 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.

Alerta que outro ponto importante seria que: as empresas contabilizam as rubricas energia elétrica e combustíveis como outras despesas ou outros custos. Sequer, elas próprias, o fazem como matéria-prima ou como material secundário. Alterar essa situação seria desconfigurar até mesmo o tratamento adotado pelas empresas.

Informa que um reduzido número de unidades federadas já enfrentou o tema objeto deste artigo. Os Estados da Bahia, Paraná e Minas Gerais são considerados exceções. Diz que outras unidades federadas também decidiram pela taxatividade ou literalidade da lista ou dos elementos contidos no art. 13, §4º, II da Lei Complementar 87/96. Transcreve acórdãos de Conselhos de Contribuintes de outras unidades federadas.

De igual maneira, afirma que pouquíssimos tribunais estaduais apreciaram essa matéria. No Tribunal do Estado do Rio Grande do Sul foi tomada uma decisão pioneira, através do Processo nº 70002778157, em 06 de junho de 2007. Ressalta que tal que esse regramento do art. 9º do Convênio ICMS 66/88 foi repetido exatamente no art. 13, § 4º e incisos da LC 87/96.

Ressalta que a presente Auditoria Fiscal-contábil (objeto desta autuação) obedeceu literalmente ao contido na I.N. mencionada no corpo do Auto de Infração sob comentário. Por fim, traz à tona os dispositivos do CTN, art. 100, 106, inciso I e art. 96 sobre a norma interpretativa e sobre a necessidade de obediência à legislação, aqui incluída a Instrução Normativa. Reitera que é de conhecimento de todos que as Portarias, em algumas situações, e as Instruções Normativas são normas complementares ao Decreto e da mesma forma, como a referida I.N. esclarece a matéria disciplinada, deixou claro se tratar de norma expressamente interpretativa.

Cita o inciso III do art. 167 do RPAF/99 para dizer que não se incluem na competência dos órgãos julgadores a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior. Informa que cabe ao CONSEF, também, apreciar a dispensa da penalidade constante do dispositivo citado do CTN.

Reitera que a questão debatida neste P.A.F. consiste 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. Ainda, se esse procedimento não estaria ferindo mortalmente o pacto federativo, pois, de forma oblíqua,

ocorreria interferência na repartição de receitas tributárias prevista na Carta Magna, haja vista que uma unidade federada receberia mais recursos de ICMS e transferiria, de maneira inconstitucional, crédito de imposto para outro Estado, que, pelo princípio da não-cumulatividade, arcaria com o ônus de perceber uma parcela menor de tributos.

Diz notar 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.

Lembra que o pleno do STF (RE 572.762-9/SC) reconheceu que as comunas têm o direito subjetivo de exigir a parte que lhes cabe na arrecadação daquele tributo, devendo tal raciocínio estender-se à parcela do ICMS a que têm direito, por força de expressa disposição constitucional que deferiu à Lei Complementar definir ou fixar a base de cálculo do ICMS.

Entende ser isto que ocorre com o imposto a que se refere o art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar 87/96, visto que, com o inapropriado alargamento da base de cálculo pela legislação de uma unidade federada, a integralidade desse tributo (por força da ampliação indevida da base de cálculo) não constitui receita do Estado (origem) que assim procedeu, mas, sim, diz respeito, efetivamente, a parcela do ICMS (receita pública) que pertence de pleno direito ao Estado de destino das mercadorias industrializadas.

Argumenta ser 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 Lei Complementar nº 87/96.

Argumenta ser claro, consoante o art. 13, § 4º, II da Lei Complementar 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.

Salienta que os gastos com os demais elementos de custo de produção, tais como manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível etc., podem e devem ser expurga dos 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.

Quanto à questão abordada sobre o FRETE CIF, afirma ser impossível fazer a vinculação das notas fiscais com os eventuais conhecimentos de transporte acaso existentes, haja vista a inexistência dos mesmos, pois, conforme consta do rodapé das notas fiscais o frete foi realizado por transportador autônomo e mediante a aplicação do Convênio ICMS 25/90.

Observa que centenas de Autos de Infração, de idêntica natureza, já foram lavrados contra a Autuada e quase todos foram objeto de pagamento quando das Anistias. Cita processos envolvendo outras empresas, cuja matéria objeto de FRETE CIF já foi devidamente enfrentada pelo CONSEF.

Opina que se conclua pela procedência total deste Auto de Infração, com a dispensa da multa pela infração.

## VOTO

Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constato que os autuantes lavraram o Auto de Infração em tela para constituir o crédito tributário referente ao ICMS, em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal, em função de operações interestaduais de transferências de

mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade Federada de origem, em montante superior àquele estabelecido em Lei Complementar.

Observo que a Fiscalização destacou, entre outros pontos, que: O presente trabalho tem amparo nas decisões deste Conselho de Fazenda do Estado da Bahia (CONSEF), que, no caso presente, diz respeito à verificação da base de cálculo (custo da mercadoria produzida) nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados (em outras unidades da Federação) que foram fabricados exclusivamente pela empresa, através dos estabelecimentos remetentes, e transferidos para a filial localizada neste Estado.

Por força de disposição constitucional (artigos 155, § 2º, XII, 'i', e 146, III, 'a'), a Lei Complementar 87/96, através do art. 13, § 4º, II, prescreve que nessa situação, a base de cálculo deve corresponder aos custos da mercadoria produzida, que equivalem à soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. A LC 87/96 dá amparo à Lei 7.014/96 (art. 17, § 7º, II) que, por sua vez, respalda o disposto no art. 310, § 7º do RICMS/2012, que exige a glosa de crédito fiscal decorrente de base de cálculo a mais, nas situações aqui tratadas. Nesse diapasão, conclui-se que o comando contido no art. 13, § 4º da Lei Complementar 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo além dos elencados, (matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento).

O defensor suscitou ilegitimidade ativa, sob a alegação de ter os Autuantes exercido procedimento de fiscalização em outro Estado, e supostamente extrapolado seu espaço territorial. Verifico que esta alegação não corresponde aos fatos aqui em análise. Vejo 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, 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 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.

O defensor arguiu que a fiscalização baiana teria cometido equívocos na apuração da matéria tributável, visto que não teria 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. Disse ainda, que a metodologia utilizada pelo autuante para aferir o custo unitário do cimento produzido, não corresponderia ao custo referenciado pela LC nº 87/96.

Não acolho esta alegação defensiva, pois, como destacou a equipe de Autuantes, os valores que compuseram a base de cálculo do imposto aqui exigido foram obtidos de planilhas a respeito de seu processo produtivo, elaboradas pelo próprio Autuado. O levantamento fiscal fls.11/25, o CD devidamente entregue ao autuado fls.10/11, contém os demonstrativos que consolidam valores relativos a matéria prima, material secundário, embalagens(acondicionamento) e o valor da mão de obra (custo de pessoal e encargos sociais) informados no livro Razão Analítico. Depois da apuração do custo de produção unitário, este valor foi confrontado com a base de cálculo consignada em cada nota fiscal de transferência, 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-se a alíquota interestadual prevista na legislação sobre a diferença apurada para calcular o valor do crédito utilizado a mais do que aquele que seria de direito.

Dessa forma, não pode ser acolhida a preliminar de nulidade requerida pela defesa, pois não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, visto que os autuantes expuseram com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreve as infrações, fundamentando com a indicação dos fatos, normas e documentos, bem como, de seus dados, indicando assim, o supedâneo jurídico. Não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados pelos aspectos abordados na impugnação, bem como pela narrativa dos fatos e correspondente infrações imputadas.

No mérito, o Auto de Infração foi lavrado para exigir ICMS em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal do imposto, nas operações interestaduais com base de cálculo em valor superior à estabelecida em Lei Complementar, Convênios ou Protocolos.

Neste caso, a Constituição Federal atribui à Lei Complementar, papel importante na apuração dos valores do ICMS, estando previsto no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar 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:*

(...)

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

Da análise efetuada a partir do texto constitucional, passando pela Lei Complementar, que traçam as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à coerência do ordenamento jurídico nacional, entendo que a base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, § 8º, inciso II da Lei nº. 7.014/96:

*Art. 17. A base de cálculo do imposto é:*

*§ 8º Na saída de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado em outra unidade da Federação 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;*

Por se tratar de crédito fiscal relativo às operações interestaduais envolvendo produtos industrializados, transferidos para filial localizada neste Estado, aplica-se o disposto no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, reproduzido. Portanto, observo que o levantamento fiscal foi realizado no sentido de apurar se a base de cálculo estava de acordo com o estabelecido na citada Lei Complementar 87/96, ou seja, o custo da mercadoria produzida, assim entendido como, a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Com relação a exclusão de valores referentes 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, não sendo considerado para fazer

parte da base de cálculo do ICMS, porque não diz respeito a custo de produção, e sim a uma despesa operacional, para a realização da operação de transferência do produto já fabricado.

Quanto ao princípio da não-cumulatividade, a própria Lei Complementar 87/96, estabelece os critérios como a transferência ocorrerá, de sorte que seja respeitada 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.

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.

Cabe registrar que o comando contido no artigo 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96 é específico e taxativo, não admite nenhum outro tipo de custo além dos elencados, por uma questão de política tributária entre os entes Federados. Logo, outros custos relativos, por exemplo, a manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia elétrica, combustível, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, conforme constante do lançamento tributário realizado.

Assim, nas operações de transferências de mercadorias produzidas em um Estado e remetidas para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, localizado em outra unidade da Federação, o tratamento a ser dispensado necessariamente deve ser aquele previsto na Lei Complementar.

Caso o remetente tenha destacado o ICMS em valor superior ao devido, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias dentro do limite legal estabelecido, consoante previsto no artigo art. 310, § 7º do RICMS/2012, sendo que, agindo da maneira como a autuada vem se pautando, impõe-se ao Estado da Bahia a absorção de um crédito fiscal superior àquele efetivamente devido, devendo adequar-se a tais artigos regulamentares que assim regem a matéria.

Nesta toada, não restam dúvidas de que se o remetente destacou ICMS em valor superior ao devido por ocasião da realização de operação de transferência de mercadorias em operações interestaduais, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o imposto devidamente destacado na nota fiscal, só pode gerar crédito ao destinatário das mesmas, respeitando-se o limite legal estabelecido.

Em suma, nas operações de transferências de mercadorias, entre o estabelecimento fabricante remetente e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, segundo dispõe o inciso II do § 4º do art. 13 da LC 87/96.

Entendo que o legislador, ao estabelecer regras limitativas e componentes do custo de produção, para determinar uma base de cálculo a ser utilizado 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.

Assim, a exigência fiscal consubstanciada no presente Auto de Infração está lastreada nos dispositivos legais citados neste voto, encontrando-se em consonância com os princípios constitucionais, inclusive em relação à não-cumulatividade do ICMS.

Cabe registrar que a matéria objeto do presente lançamento de ofício já foi exaustivamente debatida por este órgão julgador, inexistindo qualquer discordância quanto ao entendimento de que a Lei Complementar nº 87/96 de forma expressa e restritiva determina qual a base de cálculo a ser aplicada nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, podendo citar

inúmeras decisões deste órgão, a exemplo dos Acórdãos nº CJF 0239-02/12, CJF 0231-12/12 CJF 0289-12/12 e CJF 0196-12/10.

Dessa forma, concluo pela subsistência da autuação, tendo em vista que foi apurado que o estabelecimento remetente proporcionou ao destinatário (autuado) um crédito fiscal a ser utilizado, maior do que o previsto na legislação, o que constitui um crédito fiscal indevido de acordo com o disposto no art. 310, § 7º do RICMS/2012.

No que diz respeito às multas e juros, estão legalmente previstas na legislação tributária estadual, e quanto à alegação de inconstitucionalidade dos atos normativos ou leis estaduais, cabe consignar que este órgão não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como não lhe cabe competência para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167, I do RPAF/BA.

Em relação a alegação da defesa, de inconstitucionalidade do percentual da multa aplicada de 60%, visto que a mesma foi fixada em patamares que tornam sua cobrança confiscatória, verifico que não pode ser acatada. Observo que a sua aplicação pelo descumprimento da obrigação principal neste processo é prevista em dispositivo legal, sendo que as alegações concernentes ao seu caráter confiscatório não devem ser apreciadas, em face do disposto no artigo 167, inciso I, do RPAF/99.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.3034/16-9**, lavrado contra **ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$238.875,47** 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, 06 de abril de 2017.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR