

A. I. Nº - 206891.0021/08-2
AUTUADO - ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO e
JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO JORGE
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 30.10.08

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJJ Nº 0326-04/08

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fim de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação tributária em vigor: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração caracterizada. Não acatadas as preliminares de incompetência da autoridade fiscal e erro na matéria tributável suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 01/07/08, para exigir o ICMS no valor de R\$ 1.928.833,99, acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

O autuado, através de seu representante legal, apresentou impugnação (fls. 137/153), inicialmente discorre sobre a infração, esclarece que exerce atividade de fabricação de cimento no Estado de Sergipe, efetuando transferência de mercadorias para a filial situada na Bahia, com emissão de notas fiscais, destaque do ICMS, registro e recolhimento para o Estado de Sergipe.

Por sua vez, a 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.

Afirma que a fiscalização da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia procedeu 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, II, da Lei Complementar nº 87/96, ocorrendo recolhimento a mais para o Estado de Sergipe, glosando crédito no estabelecimento destinatário (Bahia).

Descreveu o procedimento fiscal adotado pelos Auditores e alegou que a fiscalização cometeu 02 equívocos: 1) não excluiu do valor constante de cada nota fiscal, os valores de frete e do próprio ICMS para determinar o valor do custo da mercadoria produzida; 2) o custo apurado a partir do balanço e demonstrações financeiras, mediante a divisão do valor total pela quantidade anual de cimento produzido não corresponde ao custo parcial ao qual se refere a LC 87/96, mas ao custo total que agrega outros componentes de custos, tais como exaustão, depreciação, amortização.

Argumenta que ao exercer procedimento de fiscalização em outro estado, extrapolou seu espaço territorial, sem anuência do Estado de Sergipe, o que configura conflito de interesse em torno do ICMS, sem ter implicado em falta de recolhimento do imposto, mas sim, recolhimento a mais para uma Unidade Federada em detrimento da outra, por conta de critério diferente de tributação.

Entende que padece de nulidade o procedimento fiscal desde sua origem, não apenas por ter sido desenvolvida por autoridade incompetente, mas por ausência de materialidade, entendida como evento ocorrido fora do espaço territorial (âmbito de validade) das normas baixadas pelo Estado da Bahia.

Sustenta que houve equívoco quanto à compreensão da matéria tributável e que a fiscalização para apurar a base de cálculo nas operações de transferência fez levantamento de todas as notas fiscais emitidas, elaborou mapa demonstrativo do custo do estabelecimento Matriz, situado em Sergipe e confrontou os valores com custo apurado, encontrando diferenças de valores que serviu para glosa dos créditos do ICMS e estorno do crédito na escrita fiscal do estabelecimento filial.

Afirma que no custo médio de produção apurado pela fiscalização de R\$1,47 por unidade de saco de cimento de 50 KGRS no exercício de 2003, não sendo percebido que, no valor praticado estava incluída a parcela relativa ao frete, até o estabelecimento de destino e ainda, o próprio imposto que deveria ser deduzido do valor praticado para se identificar o custo da mercadoria. Aduz que consta de notas fiscais relacionadas em uma listagem o custo unitário de R\$ 1,29 em 2003

Por esta razão, argumenta que para fazer incidir o imposto sobre o custo do produto fabricado, de acordo com o disposto no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, 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, deveria ser adotada uma das duas alternativas:

- 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.

Insiste que o frete incluído na operação não é custo e deveria ser excluído para efeito de identificação da base de cálculo. Afirma que face ao disposto no art. 13, § 1º da referida Lei, o montante do imposto integra sua própria base de cálculo, constituindo o destaque mera indicação para fins de controle. Por essa razão, entende que era de se excluir o valor do ICMS da operação praticada, para efeito de determinação do custo da mercadoria produzida, o que não ocorreu.

Argumenta que ao se examinar o demonstrativo de custo elaborado pela fiscalização não se vê qualquer elemento que atenda aos requisitos legais, no tocante à identificação do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, nos termos do art. 13, § 4º, II da LC 87/96 e da Lei Estadual 7.014/96. Diz que, levou-se em conta apenas o custo total, extraído do Livro Razão Analítico, dividido pela quantidade produzida. Tal critério não reflete a realidade dos fatos e é incompatível com a sistemática legal. Ressalta que Auto de Infração lavrado contra outra filial na cidade de Itabuna/BA, em semelhante operação de transferência, a 1ª JF julgou improcedente o lançamento, conforme decisão contida no Acórdão nº 0452/01-03, transcrito às fls. 142/144.

Aduz que o lançamento do crédito tributário, sem observância dos requisitos materiais, se torna nulo de pleno direito de acordo com art. o 142 do Código Tributário Nacional, e que só a partir de critérios legais é que se pode inferir a subsunção do fato à hipótese normativa, sob o amparo da estrita legalidade (art. 150, I, da CF/88). Afirma que o lançamento é nulo, não apenas por erro na determinação da matéria tributável, onde 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.

Ressalta que as transferências de mercadorias para suas filiais foram acobertadas por notas fiscais idôneas, com destaque do ICMS, aplicação da alíquota própria e recolhimento do imposto para o Estado de Sergipe, fatos que não foram questionados pela fiscalização e sim que a base de cálculo adotada “foi superior ao valor de custo da mercadoria produzida”.

Diz que os citados lançamentos se põem em contrariedade ao princípio constitucional da não-cumulatividade (art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal) à medida que nega o direito de crédito do imposto incidente na operação anterior, cuja legitimidade está condicionada a existência de uma operação anterior tributada pelo imposto. Nesse propósito, cita MIZABEL DE ABREU MACHADO DERZI, fl. 131. Lembra que o exercício de tal direito independe de texto de lei, regulamento, etc e, mesmo desnecessários, os atos infraconstitucionais editados para regular o mecanismo da não cumulatividade não negam o direito de crédito do imposto incidente na hipótese. É assim, portanto, a Lei Complementar nº 87/96 (art. 19º), bem como a legislação do Estado da Bahia, Lei nº 7.014/96 (artigos 28º e 29º), que prevê a compensação do imposto que for devido em cada operação relativo à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas operações anteriores por este Estado ou por outra unidade da Federação.

Argumenta ainda, que mesmo o Regulamento do ICMS (Dec. 6.284/97), que de maneira ilegal e inconstitucional, estabelece restrições para o crédito do ICMS, não estabelece restrições que afete o direito ao crédito face aos procedimentos adotados pelos estabelecimentos matriz e filial conforme transcreveu os artigos 31, 91 e 92 do citado diploma legal, o direito ao crédito do imposto incidente na operação anterior tem base constitucional e não pode ser negado por nenhuma autoridade, sob pena tornar o imposto cumulativo.

Alega ainda que a multa aplicada com percentual de 60% do valor do tributo é excessiva, extrapola a proporcionalidade, sem razoabilidade, em função da natureza da infração de utilização indevida de crédito de ICMS indo de encontro ao princípio constitucional da proporcionalidade e vedação de confisco (art. 150, IV), direito de propriedade (art. 5º, XX), livre exercício da atividade econômica (art. 170, II, e § Único), face aplicação de ato legislativo excessivo, desproporcional, que afete a propriedade.

Faz citação de parte de 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 de confisco, diz que a defendente jamais consegue obter margem de lucro líquida anual que supere 3% dos investimentos realizados. Razão pela qual entende ser desproporcional, a aplicação de multa que supere da margem de lucro obtida em decorrência de sua atividade econômica.

Transcreve parte de texto dos professores 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.

Transcreve ainda, diversas decisões de julgados pelo Supremo Tribunal Federal (STF), RE 91.707/MG, RE 32.510/SP, ADIN 551-1/RJ, nos quais foram consideradas abusivas, desproporcionais e confiscatórias as multas aplicadas. De igual forma, o posicionamento dos Tribunais Regionais, AGTR 34566/RN, AC 276280/PE, AC 410595/RN.

Finaliza requerendo a nulidade do Auto de Infração, em decorrência dos erros cometidos pela fiscalização e se não acatada, sua improcedência de acordo com os argumentos apresentados.

Os autuantes, em sua informação fiscal (fls. 185 a 229), inicialmente esclarecem que foram designados para realizar auditoria no sentido de verificar a base de cálculo utilizada nas operações interestaduais com produtos transferidos de outra unidade da Federação.

Traçam uma construção lógica normativa com relação à matéria em questão, tomando por base nosso ordenamento jurídico positivado. Assim, discorrem sobre os arts. 155, § 2º, XII, “i” e 146, III, “a”, da CF/88, no que se refere ao fundamento de validade das demais normas, bem como o art. 13, § 4º, II da Lei Complementar (LC) 87/96, ao prescrever que a base de cálculo do ICMS nas

transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, cujo teor é reproduzido no art. 56, V, “b”, do RICMS /BA, respaldado na art. 17, § 7º, II Lei nº 7.014/96.

Registram que as empresas que transacionam em mais de um estado precisam compreender o real sentido e alcance da regra prevista no art. 13, §4º, II, da Lei Complementar 87/96 com objetivo de não destacar ICMS a maior, quando da emissão de notas fiscais de transferências interestaduais, recolhendo a maior no Estado de origem em detrimento do Estado destinatário. Precisando de respostas a tal indagação mister avançar no estudo do papel da Lei Complementar no campo do ICMS, interpretações do Código Tributário Nacional, nas Ciências Contábeis, nas legislações estaduais, doutrina e jurisprudência.

Informam constar do próprio corpo do Auto de Infração os procedimentos pormenorizados em relação a presente ação fiscal. Esclarecem que na realização desta auditoria, intimou a empresa para apresentar planilha com detalhamento dos elementos formadores do custo de produção, que não foi apresentada sob alegação de não dispor de planilha de composição de custo e que “O custo do produto final encontra-se definido em seu balanço anual. Para definir o preço de transferência a signatária colhe de seu custo total os elementos definidos no art. 13, § 4º da Lei Complementar 87/96, que nas operações de transferências interestaduais constitui matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento” (fl. 47).

Informam que com base no livro Razão Analítico (fls. 90/92), apuraram os valores anuais dos custos de matéria-prima, material secundário e embalagens e obtiveram o valor da mão-de-obra anual na DIPJ de 2004, ano-calendário de 2003 (fls. 94/100), com os dados dos custos de pessoal aplicado na produção e respectivos encargos sociais dos quatro trimestres de 2003. Somando esses valores determinaram a base de cálculo prevista no art. 13, §4º da LC 87/96, para o exercício de 2003.

Por fim, para determinar o custo de produção unitário das transferências com base na citada Lei, procederam à divisão do custo total apurado do ano, pelas quantidades produzidas informadas pelo autuado (fl. 42), consoante demonstrativo às fls. 27/38. Em seguida, de posse do valor da base de cálculo, conforme prevista na LC 87/96 confrontaram a base de cálculo consignada nas notas fiscais de transferência, item a item, mês a mês, procedendo ao estorno do valor do ICMS que foi tomado a mais de acordo com o demonstrativo ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA elaborado tanto em meio magnético (fl. 11) quanto em meio físico (fls. 13/26), cujas cópias foram entregues ao autuado (fl. 88).

Transcrevem os termos da autuação, os acórdãos 0210-11/04 e 0349-11/06 do Conselho de Contribuintes do Estado da Bahia – CONSEF, sobre o assunto das transferências interestaduais com base de cálculo superior; decisão do TJ RS (processo 70002778157), decisão transitada em julgado do Superior Tribunal de Justiça (STJ), do Resp nº 707.635-RS (2004/0171307-1), no qual foi decidido que a definição da base de cálculo do ICMS é reservada à Lei Complementar (art. 146, III, “a” da CF) e não pode ser modificado por regra estadual. Naquela decisão, o STJ manifestou-se pelo 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. Nesta mesma linha de raciocínio, transcrevem posicionamento do STF (RE 79.452 / RS) acerca da interpretação restritiva para elementos de custo definidos no art. 13, §4º, II da LC 87/96, respeitando medida de política tributária ao fazer com que o Estado consumidor abocanhe uma maior fatia do imposto nas operações de transferências interestaduais de produtos industrializados.

Trazem também à colação trecho de outra decisão do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (fl. 191), defendendo da taxatividade da Lei Complementar, sublinhando que se o legislador quisesse tratar os elementos de custos definidos no art.13, §4º, II da LC 87/96 como exemplificativo,

a boa técnica legislativa indicaria a adoção de vocábulos ou expressões “tais como”, “a exemplo de” e nunca adotaria a expressão “assim entendido como”. Ao optar essa técnica “o legislador foi pedagógico, tornando descabida a utilização de institutos, expressões e vocábulos, como se cada qual não tivesse sentido próprio indispensável a caminhar-se com a segurança jurídica”. Ministro Marcos Aurélio no julgamento da ADIN 2.588-1/DF, no STF.

Em relação à impugnação, registram em preliminar, que não foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo. Diz ainda que não procede a alegação defensiva de que teria a fiscalização cometido os equívocos de não excluir do valor constante de cada nota fiscal o valor relativo ao frete e do próprio ICMS para determinar o valor do custo da mercadoria produzida, além de que o custo apurado no balanço patrimonial não corresponde ao custo parcial, mas custo total, porque além de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento (LC 87/96), compreende outros componentes, tais como exaustão, depreciação e amortização.

Aduzem constar no corpo do próprio Auto de Infração que foi utilizado na apuração do custo de produção, conforme previsto no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, apenas os elementos de custo das matérias-primas, materiais secundários, embalagens e mão-de-obra, para definir a base de cálculo do ICMS para as operações de transferências interestaduais realizadas.

Quanto ao argumento defensivo de que não fizeram exclusão do ICMS da sua própria base de cálculo, contestam que também o autuado está equivocado, tendo em vista que nos demonstrativos, a exemplo dos juntados às fls. 14 a 26, 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.

Relativamente à nulidade suscitada, sob argumento de a ação fiscal ter sido desenvolvida por autoridade incompetente, ausência de materialidade, entendida como evento ocorrido fora do espaço territorial (âmbito de validade) das normas baixadas pelo Estado da Bahia, rebatem os auditores dizendo 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.

Reiteram ainda 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 e esta 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.

A fim de reiterar o papel da Lei Complementar no campo do ICMS, repetem o Recurso Especial nº 707.635, cuja decisão é nesse sentido. Transcrevem parte de texto de autoria do professor Márcio Alexandre Freitas (fls. 196/197), concluindo que essa é uma questão de limitação ao poder de tributar e para manter o equilíbrio entre as unidades federadas.

Em relação à definição dos efeitos tributários e interpretação das normas de Direito, menciona doutrinadores como Luciano Amaro, Sacha Calmon Navarro Coelho, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleeiro, para fundamentar o seu entendimento de que o Direito Tributário sempre que quiser determinar alguma obrigação, deve fazê-lo de modo expresse, e que o art. 110 do CTN veda que o legislador infraconstitucional não 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. A melhor exegese, portanto, quanto aos conceitos de custos de produção, deve ser feita a partir da doutrina e das normas gerais do direito tributário, nos termos dos artigos 109 e 110, CTN.

Em seguida, discorre 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.

Transcreve, também, a Súmula nº 12 do Conselho de Contribuintes (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”.

Transcrevem respostas das Consultas nºs 090/2000 e 56/2002 (fls. 198 e 202), feitas pelas empresas Maxion – componentes estruturais Ltda e Sadia S/A, cuja resposta foi taxativa de que a base de cálculo nas saídas interestaduais de mercadorias pertencentes ao mesmo titular, devia obedecer ao disposto no art. 13, § 4º da LC 87/96 (art. 6, § 4º da Lei Estadual 11.580/96 do Estado do Paraná).

Discorrem sobre a impropriedade contida na legislação do Estado de Minas Gerais, que também modifica os itens de custos previstos na LC 87/96, nessas operações de transferências, criticada pelo Ministro Luiz Gallotti no voto que proferiu no julgamento do RE 71.758, transcrito à fl. 194. Observam similar impropriedade na Decisão Normativa CAT-5, de 15.06.05, do Estado de São Paulo, observada sob a ótica do professor Alexandre Freitas.

Reproduzem diversas decisões de Conselhos de Contribuintes Estaduais (CJF 1794/00-BA; 93/01-PR; 85/00-MG); Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (processo 70002778157/07), cuja verificação da base de cálculo foi obtida através arbitramento, ante a recusa da autuada de entregar as planilhas de custos; decisões do STJ (Resp. 707.635, AgRg no Resp 1002693/08-RS); decisões do STF (RE 361289/RJ, RE 91737/MG).

Com relação à alegação de que o lançamento foi feito com base em presunção e não atende a requisitos legais, visto que a defesa argumenta que foi levado em conta o custo total, extraído do livro Razão e dividido pela quantidade produzida, afirmam que ao contrário do que foi alegado, não utilizou o custo total e sim os elementos de custos definidos na LC 87/96 (matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra).

Quanto à alegação de que em julgamento de matéria similar a decisão contida no Acórdão JFJ 0452/01-03, foi julgado improcedente, transcrevem a ementa do Acórdão CJF 0234/12-04, no qual a Segunda Câmara do CONSEF reformou aquela decisão julgando-a procedente.

Por fim, afirmam que como demonstrado e comprovado o acerto do presente PAF, solicitam que julguem pela procedência total do Auto de 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.

Antes, cabe tecer comentário acerca das preliminares invocadas pelo sujeito passivo:

O autuado 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 direito assegurado na Constituição Federal.

Com relação ao primeiro argumento, de que a fiscalização exerceu procedimento de fiscalização em outro estado, extrapolou 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 base de cálculo das operações de transferências realizadas

entre os estabelecimentos do mesmo titular encontravam-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. Como a aplicação da Lei Complementar é extensiva a todos os estabelecimentos localizados no território nacional, entendo que o procedimento fiscal é legal, não configurando qualquer excesso de territorialidade.

Da mesma forma não pode ser acatada 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, XII, “i” e 146, III, “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, “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, II da Lei Complementar (LC) 87/96, cujas regras são aplicáveis em todo território nacional, o que confere legitimidade à ação fiscal.

Com relação à 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, VI CF 88, não pode ser acatada, uma vez que a multa indicada no presente Auto de Infração é legal, com previsão na Lei nº 7.014/96, em seu artigo 42. Não acolho também o questionamento da redução da multa para 2% (dois por cento), previsto na Lei nº 9.298/96, que alterou a Lei nº 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, não se inclui na competência deste órgão julgador declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual (art. 167, I, RPAF BA) ou apreciação de pedido de cancelamento ou redução de multa decorrente de obrigação principal, competência exclusiva da Câmara Superior deste CONSEF, a teor do art. 159, RPAF BA. No entanto, conforme indicado no Anexo do Demonstrativo do Débito (fl. 06), se, atendida as condições estabelecidas no art. 45-A da Lei nº 7.014/96, a multa aplicada poderá ter redução de até 100%.

No caso em comento, a ação do Fisco foi dirigida à glosa de determinados valores que compuseram a base de cálculo e que foram utilizados ao arrepio 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 em 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.

Alega, de início, o autuado em suas razões defensivas que houve 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 das demonstrações financeiras, não corresponde ao custo parcial, engloba outros componentes como exaustão, depreciação, amortização. Tais alegações são rechaçadas tendo em vista o que segue:

- 1) O demonstrativo juntado à fl. 28, consolida valores relativos à matéria-prima, material secundário, embalagens (acondicionamento), extraídos do livro Razão (fls. 90/92), e valor da mão-de-obra (custo de pessoal e encargos sociais) informado na DIPJ (fls. 94/100);
- 2) Após a apuração do custo de produção unitário, foi confrontado com a base de cálculo consignada em cada nota fiscal de transferência (fls. 13/26), determinando a diferença entre o valor previsto no art. 13, §4º, 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.

Assim, em contrário ao que foi afirmado pelo autuado, 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. 13 a 26.

Ressalto que o levantamento fiscal baseou-se em documentos e declarações econômico-fiscais fornecidos pelo próprio estabelecimento da empresa e, na defesa, não foram indicados erros ou inconsistências nos cálculos, apenas alegações de forma genérica que foram incluídos valores indevidos. Conforme disposto nos arts. 123 e 142 do RPAF/BA (Dec. 7.629/99) e assegurado 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.

Também não foram juntadas 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. Não o fez porque é verdade 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 ateu-se apenas a estes elementos de custo registrado na contabilidade do estabelecimento remetente, em conformidade com o disposto no art. 13, § 4º, II da LC 87/96. Como o próprio titular registrou na sua contabilidade os valores dos custos, cabe a ele indicar possíveis inconsistências no levantamento fiscal, ou apresentar a planilha de custo de produção para demonstrar os valores reais.

Cita ainda em reforço a seu posicionamento, a decisão contida no Acórdão JJF 0452/01-03 (fl. 128/129), que julgou improcedente uma situação anterior semelhante contra o mesmo contribuinte, com relação à 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, conforme Acórdão CJF 234/12-04 de 13/12/04.

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. 13/26.

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

Art. 146. Cabe à lei complementar:

...

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.

Assim sendo, ao contrário do que concluiu antes o contribuinte, regras para o estabelecimento da base de cálculo do ICMS, 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 (texto reproduzido no Estado da Bahia no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96).

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

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

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

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

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

Assim, nas operações interestaduais de transferências, sendo a definição da base de cálculo matéria reservada à Lei Complementar, não pode ser modificada por lei estadual, seja de Sergipe, seja de Minas Gerais ou da Bahia. 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 remetidas 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 conseqüente o ônus financeiro. Ainda 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.

Nesse norte, na 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 previstas no art. 13, § 4º, da Lei Complementar do ICMS.

No caso concreto, nas operações de transferências de mercadoria entre o Estabelecimento Fabricante remetente e sua filial, no Estado da Bahia, 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 norma supracitada. Tal regra de tributação não pode ser desprezada em função da imposição de outros diplomas legislativo, caso isto se admita, estaria descaracteriza toda a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual.

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.

No entanto, tais 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.

A partir de então, fácil é o entendimento: 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, fora do contexto alinhavado pela 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 do autuado, 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.

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"* (artigo 155, § 2º, 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, "c"). Coube então à Lei Complementar 87/96 a definição do atual regime de compensação do imposto, com o intuito de dar cumprimento ao princípio da não-cumulatividade (art. 19/21, 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.

Portanto, o princípio da não cumulatividade outorga ao sujeito passivo o direito subjetivo de pagar ICMS relativo à diferença apurada no encerramento do período, entre seus créditos e seus débitos, na forma "imposto contra imposto". Isto é, o montante do ICMS cobrado nas operações anteriores relativas à aquisição de bens será compensado com o devido nas operações de saídas.

Alguns doutrinadores, ao invés de perceber no modelo não cumulativo um princípio, preferem tratar como uma técnica de compensação de impostos, justamente porque o princípio se efetiva através da técnica contábil do débito e crédito, além de não integrar a estrutura do ICMS, eis que

sua aplicação ocorre posteriormente à configuração do débito tributário, o que também o afasta da noção de base de cálculo, tendo em vista que a compensação dos débitos com os créditos é elemento estranho à quantificação do tributo. Vale então salientar que a técnica da não cumulatividade, a rigor, ocorre em momento posterior à constituição do débito tributário. Acerca de tal questão o doutrinador José Eduardo Soares de Melo, na obra ICMS Teoria e Prática, 9ª. Edição, Ed Dialética, 2006, p. 235, consigna o seguinte: “(...) Trata-se, débito e crédito, de distintas categorias jurídicas, que desencadeiam relações jurídicas diferentes e independentes, nas quais credor e devedor se alternam”.

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, compreende o próprio autuado ao afirmar antes que “esse mesmo texto constitucional buscou desonerar 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 também a própria lei complementar 87/96 que estabelece os critérios como essa transferência ocorrerá, de sorte que não se amesquinhe toda a sistemática pensada para o ICMS, o que o fez através do art. 13, §4º, II da LC 87/96, reproduzido no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96 (ICMS BA).

A legislação do ICMS do Estado da Bahia trata a questão conforme os dispositivos a seguir mencionados:

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

...

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

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

...

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

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

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 13, § 4º, II da Lei Complementar (LC) 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 87/96), não é um posicionamento isolado, haja vista que conforme anteriormente apreciado, foi manifestado pelo STJ (RE 707.635-RS). Constato que a restrição imposta pela LC 87/96, referente a matérias-primas, materiais secundários e de embalagem (acondicionamento), estende-se a outros dispositivos e

diplomas legais, conforme ressaltado pelos autuantes (art. 2º da Port. 607/2006 da SUFRAMA; art. 3º do Dec. 6008/2006), bem como já foi manifestado em 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.

Entendo que o legislador ao estabelecer regra limitativa de componentes do custo de produção para estabelecer uma base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferências interestaduais, entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, quis promover uma partilha mais justa entre os Estados produtores e consumidores, tendo em vista que o consumidor final é que arca com o montante do ICMS pago em todas as operações de circulação, cujos valores pagos em determinadas fases, são compensados nas operações subseqüentes.

Por tudo que foi exposto, concluo 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, II c/c art. 97, VIII do RICMS/BA.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0021/08-2**, lavrado contra **ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 1.928.833,99**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de outubro de 2008.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR