

A. I. N° - 206891.0030/08-1
AUTUADO - ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A.
AUTUANTE - MARCOS A. DA S. CARNEIRO, PAULO C. DA S. BRITO e JOAQUIM M. DA M. L. JORGE
ORIGEM - IFEP – COMÉRCIO
INTERNET - 18/11/2008

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0333-03/08

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À 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 do imposto: custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Infração caracterizada. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 31/07/2008, exige ICMS no valor de R\$1.200.717,31, acrescido da multa de 60 %, pela utilização indevida de crédito fiscal nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior a estabelecida em lei Complementar, apurada no período fiscalizado de janeiro a dezembro de 2004.

Verifica-se que além das intimações fiscais, fls. 47 a 50, cópias de *e-mails*, fls. 109 a 112, instruem os presentes autos, planilha de “Estorno de Crédito – Custo Transferência”, fls. 13 a 25, “Demonstrativo da Base de Cálculo pela Lei 87/96 nas Transferências Interestaduais” fls. 28 a 33, cópia da DIPJ do ano calendário de 2004, fls. 34 a 41, Mapa Informativo de Produção, fl. 42, cópias das notas fiscais de transferências, fls. 52 a 88, cópias dos livros Registro de Entradas – LRE do autuado, fls. 114 a 139 e cópia do livro Razão Analítico, fls. 94 a 98. Nos demonstrativos supra mencionados elaborados pelo autuantes constam assinaturas de preposto do autuado indicando o recebimento das respectivas cópias.

O autuado, através de seu representante legal, fl. 174, ingressa com defesa, tempestivamente, fl. 143 a 157, na qual, depois de discorrer acerca da acusação fiscal, impugna o Auto de Infração aduzindo as seguintes argumentações:

- 1 - Observa que o estabelecimento autuado 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;
- 2 - Afirma que a fiscalização da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia procedeu à fiscalização em seu estabelecimento industrial no Estado 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 no Estado da Bahia;
- 3 - Alega que a fiscalização se equivocou ao não ter excluído do valor constante de cada nota fiscal, os valores de frete e do próprio ICMS para determinar o valor do custo da mercadoria produzida;

- 4 - Observa que ao proceder a 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;
- 5 - Requer nulidade do 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;
- 6 - Aponta 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;
- 7 - Afirma que no custo médio de produção apurado pela fiscalização de R\$1,59 por unidade de saco de cimento de 50 kg no exercício de 2004, 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, por isso, aduz 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 como sendo 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;
- 8 - Ressalta 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 no caso;
- 9 - Observa que no 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, vez que, levou-se em conta apenas o custo total, extraído do Livro Razão Analítico, dividido pela quantidade produzida. Acrescenta que esse critério não reflete a realidade dos fatos e é incompatível com a sistemática legal. Informa que Auto de Infração lavrado contra outra filial da cidade de Itabuna/BA, em iguais operações de transferência, a 1ª JFJ julgou improcedente o lançamento, conforme decisão contida no Acórdão nº 0452/01-03, transcrito às fls. 148 e 149;
- 10 - Aduz que o lançamento do crédito tributário, de acordo com art. 142 do Código Tributário Nacional, sem observância dos requisitos materiais, se torna nulo de pleno direito, pois, somente a partir de critérios legais é que se pode inferir a subsunção do fato à hipótese normativa, sob o amparo da estrita legalidade consoante teor do inciso I, do art. 150 da CF/88. Por isso, assevera que o lançamento é nulo, não apenas por erro na determinação da matéria tributável, onde se confunde custo total com custo parcial, ou seja, 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;
- 11 - 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”;

12 - Assegura que os citados lançamentos conflitam com o 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. Nessa linha, cita Mizabel de Abreu Machado Derzi, fl. 151. Destaca 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, que a Lei Complementar nº 87/96 - art. 19, bem como a legislação do Estado da Bahia, Lei nº 7.014/96 - artigos 28 e 29, estabelecem a compensação do que for devido em cada operação relativa 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;

13 - Aduz ainda, que o mesmo Regulamento do ICMS-BA, Dec. 6.284/97, fl. 152, 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 filiais, 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;

14 - Alega ainda que a multa aplicada com percentual de 60% do valor do tributo é excessiva, extrapola a proporcionalidade e 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 preceituado no inciso IV do art. 150; do direito de propriedade previsto no inciso do XX do art. 5º e do livre exercício da atividade econômica no parágrafo único do inciso II do art. 170, face à aplicação de ato legislativo excessivo, desproporcional, que afete a propriedade;

15 - Com o intuito de corroborar sua pretensão colaciona à fl. 153 e 154, fragmento do voto proferido no julgamento da ADIn 1.407-2/DF, cujo relator foi o Ministro Celso de Mello e para reforçar seu posicionamento de que a penalidade aplicada tem efeito confiscatório 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 a margem de lucro obtida em decorrência de sua atividade econômica. Transcreve ainda trecho de entendimento doutrinário da lavra dos professores Sacha Calmon Navarro Coelho, Sampaio Dória. Cita também 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. Por fim, traz a colação, fls. 155 a 157, 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.

Conclui o autuado 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 prestam informação fiscal de fls. 186 a 231, 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.

Observam que para realização desta auditoria, intimaram a empresa, fls. 47 a 50 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”.

Informam que com base no livro Razão Analítico, fls. 94 a 98, 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 2005, ano-calendário de 2004, fls. 34 a 41, com os dados dos custos de pessoal aplicado na produção e respectivos encargos sociais dos quatro trimestres de 2004. Somando esses valores determinaram a base de cálculo prevista no art. 13, § 4º da LC 87/96, para o exercício de 2004.

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 à fl. 28. 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 considerado 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 a 26, cujas cópias foram entregues ao autuado, fl. 26.

Registram que a defesa, em momento algum, contesta incisivamente os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo.

Com relação à alegação defensiva de que cometeram equívocos, contestam dizendo que, conforme explicado acima, foi grafado no corpo do Auto de Infração que foi utilizado na apuração do custo de produção 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.

No que diz respeito 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. 13 a 26, foi feita a inclusão do ICMS para fazer o comparativo das bases de cálculo (a) consignadas nas notas fiscais e (b) a prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96.

Quanto à nulidade suscitada, sob argumento de que a ação fiscal fora 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 dizendo que a autuação fundamentou-se em uma Lei Nacional – LC nº 87/96 e todos os entes tributantes devem rigorosa obediência ao que está prescrito no seu art. 13, § 4º, II.

No tocante ao mérito, discorrem sobre o art. 155, § 2º, XII, “i” e 146, III, “a”, da CF/88, no que se refere ao valor tributável, bem como o art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96 que estabelece a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. Enfatizam que, de acordo com os citados dispositivos a base de cálculo do ICMS é determinada pela citada Lei Complementar, cujo teor é reproduzido no art. 56, V, “b”, do RICMS-BA/97, respaldado na art. 17, § 7º, II Lei nº 7.014/96. Manifestam o entendimento de que é legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, e consequentemente, destaque e utilização a mais do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Ressaltam, que o comando contido no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 é bastante específico e não admite qualquer outro tipo de custo, além dos expressamente nela elencados. Acrescentam enfatizando que, por isso, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível, etc. devem ser excluídos para efeitos da determinação da base de cálculo, nas operações de transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos

pertencentes ao mesmo titular. Redarguem ainda que o frete com cláusula CIF é uma despesa operacional e não custo com produção, além de juridicamente inaplicável, pois faltam as figuras de remetente e destinatário como pessoas jurídicas distintas.

Transcrevem os termos da autuação; os acórdãos 0210-11/04 e 0349-11/06 do Conselho de Fazenda Estadual do Estado da Bahia – CONSEF, sobre o tema “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/88) e não pode ser modificado por regra estadual. Observa que naquela decisão, o STJ manifestou-se pelo entendimento de que na operação de transferência do produto enviado para estabelecimento do mesmo contribuinte localizado em outro estado, a base de cálculo deve ser 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 nº 87/96, respeitando medida de política tributária ao fazer com que o Estado consumidor se aproprie, a título de compensação, de uma maior fatia do imposto nas operações de transferências interestaduais de produtos industrializados.

Afirmam não proceder a alegação defensiva de que teria a fiscalização baiana, cometido o equívoco 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, tendo em vista que, incluíram não só o total constituído de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, previsto na LC nº 87/96, mas também, outros componentes de custos não permitidos, tais como exaustão, depreciação e amortização.

Observam que no próprio corpo do Auto de Infração está expressamente dito que a fiscalização utilizou apenas os elementos do custo de produção previstos no art. 13, §4º, II da LC 87/96 e, com fundamento nesses itens definiu a base de cálculo para as operações em questão e realizou o conseqüente estorno do ICMS.

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, por conseqüência a Lei Complementar, já que 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.

Enfatizam a decisão do Recurso Especial nº 707.635, fl. 196, e transcrevem parte de texto de autoria do Prof. Márcio Alexandre Freitas, fl.197, para corroborar seu argumento de que a Constituição Federal reservou à Lei Complementar a função impositiva de delimitar os contornos da base cálculo vinculando as legislações tributária estaduais à sua estrita observância por ocasião da criação e cobrança do ICMS.

Em relação à definição dos efeitos tributários e interpretação das normas de Direito, mencionam 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 ao determinar qualquer obrigação, o faz de modo expresso, e que o art. 110 do CTN veda ao legislador infraconstitucional a possibilidade de alterar os conceitos e institutos de direito privado com o propósito de expandir sua competência tributária prevista no texto constitucional, preservando a rigidez do sistema de repartição das competências tributárias entre os entes da Federação. Afirmam que 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.

Discorre extensivamente, sobre os elementos básicos do custo industrial, transcrevendo textos a exemplo dos produzidos pela Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, definindo os quatros elementos listados na LC nº 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.

Reproduzem, 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 resposta fornecida pelo Fisco Paranaense à Consulta nº 090/2000, fls. 214 e 215, e nº 056/02, fls. 219 e 220, cujo teor verifica-se a manifestação taxativa no sentido de que a base de cálculo nas saídas interestaduais de mercadorias pertencentes ao mesmo titular, deve 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, combatida pelo Ministro Luiz Gallotti no voto que proferiu no julgamento do RE 71.758/GB, transcrito à fl. 216. 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, fl. 217.

Reproduzem ainda para consolidar seu entendimento diversas decisões de Tribunais de Justiça Estaduais, STF, STJ, bem como de Conselhos de Contribuintes Estaduais, inclusive do CONSEF, a exemplo dos acórdãos CJF Nº 1794/00, CJF Nº 0409-11/03, CJF Nº 0210-11/04, CJF Nº 0340-11/06, fls. 220 e 221.

No que pertine 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, asseveram que, ao contrário do que foi alegado, não utilizou o custo total e sim os elementos de custos definidos na LC nº 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 JJJ 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, fl. 231.

Concluem os autuantes asseverando que, como restou demonstrado e comprovado o acerto da autuação, requerem que o Auto de Infração seja julgado procedente.

VOTO

De plano, rejeito a preliminar de nulidade suscitada pelo autuado sob a alegação de incompetência da autoridade lançadora e cometimento de erros no tocante à matéria tributável, bem como pela negação de direito assegurado na Constituição Federal.

No tocante 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. Constato que os autuantes, para aferir a regularidade na apuração dos valores atribuídos à base de cálculo das operações de transferências realizadas entre os estabelecimentos do mesmo titular, ou seja, se encontravam em conformidade com o estabelecido em Lei Complementar, através de intimação ao autuado, requisitou e fez uso tão-somente de dados registrados na contabilidade financeira e fiscal 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 se configurando qualquer excesso de territorialidade.

Do mesmo modo não pode ser acatada a nulidade pretendida sob argumento de ausência de materialidade, entendida como sendo 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 nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, situado o fabricante remetente no Estado de Sergipe e o destinatário no Estado da Bahia.

O embasamento da ação fiscal alicerçou-se 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 à 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 nº 87/96, cujas regras são aplicáveis em todo território nacional, o que confere legitimidade à ação fiscal.

No presente caso, a ação fiscal teve como objetivo a 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 fiscal. Por tudo quanto exposto, entendo superadas as questões preliminares.

No 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.

O autuado, em suas razões defensivas, alega que houve equívocos da fiscalização ao não excluir do valor de cada nota fiscal 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. 94 a 98, e valor da mão-de-obra (custo de pessoal e encargos sociais) informado na DIPJ, fls. 34 a 41;
- 2 - Após a apuração do custo de produção unitário, foi confrontado com a base de cálculo consignada em cada nota fiscal de transferência, fls. 52 a 88, determinando a diferença entre o valor previsto no art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96 e o que foi consignado a maior, de acordo com o demonstrativo “Estorno de Crédito - Custo de Transferência”, fls. 13 a 26, 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.

Ao contrário do 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 LC nº 87/96- 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 dados numéricos, apenas alegações de forma genérica que foram incluídos valores indevidos. Conforme disposto nos arts. 123 e 142 do RPAF-BA/99 - Dec. nº 7.629/99, é

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.

Saliento que 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, cujos dados e elementos o recorrente dispõe, tendo recebido os demonstrativos elaborados pela fiscalização junto com o Auto de Infração, lhe caberia carrear aos autos, provas capazes de elidir a acusação.

Não acato o 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, 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, caberia a ele indicar possíveis inconsistências no levantamento fiscal, ou apresentar a planilha de custo de produção para demonstrar os valores reais.

Não logrou êxito também o autuado ao citar ainda em reforço ao seu posicionamento, a decisão contida no Acórdão JJF 0452/01-03, que julgou improcedente uma situação anterior semelhante contra o mesmo contribuinte, com relação à utilização de outros custos na base de cálculo das transferências, tendo em vista que aquela decisão foi reformada pela Segunda Câmara, após a realização de diligência saneadora, conforme Acórdão CJF 234/12-04 de 13/12/04, fl.231,.

Como se depreende nitidamente dos elementos que compõem o presente auto de infração o eixo central da discussão afigura-se na base de cálculo a ser corretamente utilizada nas transferências das mercadorias relacionadas nos demonstrativos de fls. 13 a 26.

É indiscutível que a mensuração da base imponible constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário, por conter a dimensão da obrigação quantificando o objeto da imposição fiscal. Em se tratando de operações com mercadorias aplicam-se as regras da Lei Complementar nº 87/96 que, sob a égide da própria Constituição Federal, fixa a base de cálculo e estabelece normas gerais definindo os fatos geradores e contribuintes (art. 155, § 2º, XII, “i” e art. 146, III, “a”).

Assim, 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 além de fixar a base de cálculo, estabelece normas gerais em matéria de legislação tributária, cuja função precípua é promover a compatibilização entre as 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.

Portanto, nas operações interestaduais de transferências, sendo a definição da base de cálculo matéria reservada à Lei Complementar, não pode ser modificada por lei estadual, seja de Sergipe, seja de Minas Gerais ou da Bahia. Permitido fosse a cada Estado interpretar à LC nº 87/96, de acordo com os seus interesses, resultaria em grande insegurança jurídica e com prejuízos ao pacto federativo.

Resta, portanto, indubitado que 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.

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.

Nesse sentido, na ocorrência de 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: a) o valor correspondente à entrada mais recente; b) o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma dos custos da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento e c) tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista. Consoante determinação expressa no art. 13, § 4º, da Lei Complementar do ICMS.

No caso concreto, as operações de transferências de mercadoria entre o estabelecimento fabricante remetente e sua filial no Estado da Bahia, têm como base de cálculo o custo da mercadoria produzida, ou seja, a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, segundo disposto no inciso II da norma supracitada, e não o custo total, como procedera equivocadamente o autuado. Ademais, essa regra tributária 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, mesmo ocorrendo circulação física, não se realiza um negócio jurídico mercantil, pois, inexistente transmissão de titularidade. Apesar da circulação física não há afetação jurídica alguma, porque a operação não é realizada entre duas pessoas distintas. Em outras palavras, não há 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, ou seja, um dos Estados ou o 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.

Daí emergir naturalmente o entendimento basilar: se 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 arrecadaria. Caso haja tributação em excesso, fora do contexto estabelecido pela LC nº 87/97, o Estado de destino seria prejudicado, porque teria que suportar um crédito fiscal indevidamente maior. É o que acontece no caso concreto e que se combate com a lavratura do presente Auto de Infração.

Por ser um imposto sobre o consumo, o encargo decorrente do ICMS é integralmente suportado, pelo consumidor final. Produtor, distribuidor e comerciante se resolvem mediante o sistema de crédito do imposto pago na etapa anterior, promovendo assim a não cumulatividade. Caso houvesse prevalência do entendimento do autuado, a lógica do ICMS estaria comprometida, uma vez que o Estado onde está localizado 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. Ferindo, assim, o pacto federativo que é princípio constitucional expresso

no art. 18 e 60, § 4º, CF/88, além de atentar contra o princípio da autonomia distrital, pelo qual não se admite que Estados e Distrito Federal se locupletem uns às custas dos outros.

Nessa conjuntura, 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 da Lei Complementar. Nesse diapasão, depreende-se 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 equânime do imposto entre os Estados produtor e o Consumidor.

Convém salientar 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”.

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 LC nº 87/96 que estabelece os critérios como essa transferência ocorrerá, de sorte que não se desfigurasse toda a sistemática estruturada 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.

Com devida subordinação hierárquica emanada do sistema tributário nacional, 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 nº 87/96 não pode ser modificado por lei estadual e muito menos por Decisões Normativas, tendo em vista que são regras hierarquicamente inferiores à

mencionada LC. Caso se entenda ao contrário, cada Estado poderia interpretar à LC nº 87/96, de acordo com os seus interesses, o que certamente geraria uma insegurança jurídica.

Convém enfatizar que este posicionamento, ou seja, a interpretação literal do art. 13, § 4º da LC nº 87/96, não é um posicionamento isolado, haja vista que conforme anteriormente apreciado, foi manifestado pelo STJ (RE 707.635-RS), bem como já foi manifestado em reiteradas 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.

Invocando à interpretação sistemática, comungo com o entendimento de que o legislador ao estabelecer regra restritiva aos 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 suporta o montante do ICMS pago em todas as operações de circulação, cujos valores pagos em determinadas fases, são compensados nas operações subseqüentes.

Por tudo isso, entendo que o estabelecimento produtor situado em outra unidade da federação ao transferir mercadorias para sua filial localizada no Estado da Bahia, incluiu na base cálculo das transferências valores relativos a elementos da composição de seus custos de produção que não são amparados pela Lei Complementar nº 87/96, que em seu art. 13, § 4º inciso II, expressa e especifica como sendo o somatório da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento os elementos de custos de produção que devem compor a base cálculo nessas transferências interestaduais. Procedimento esse que resultou numa base de cálculo maior que a preconizada pela Lei Complementar, gerando um crédito utilizado pelo autuado a mais que o previsto, em decorrência do débito fiscal maior lançado pelo estabelecimento remetente e, conseqüentemente, constituindo-se um crédito fiscal indevido, consoante o disposto no inciso II do § 5º do art. 93 c/c com o inciso VIII do art. 97, ambos RICMS-BA/97. Assim, considero subsistente a infração única do presente Auto de Infração.

No tocante a multa aplicada, - em que pese o enorme empenho expendido pelo autuado no sentido de caracterizá-la como desproporcional, e abusiva, verifico que fora corretamente aplicada, na forma preconizada na alínea “a” do inciso VII da Lei nº 7.014/97, aos fatos concretamente materializados nos presentes autos. Ademais, consoante indicação constante no anexo ao demonstrativo de débito, fl. 09, atendida as condições previstas no art. 45-A da lei supra mencionada, a multa questionada poderá ser reduzida de 15% em até 100%, portanto, a depender da data de pagamento que optar o autuado, consoante a aludida previsão legal, usufruirá da redução da multa que melhor lhe convier.

Quanto ao efeito confiscatório propriamente dito da multa aplicada, reclamado pelo autuante, fico tolhido de manifestar-me a respeito, em face do disposto no artigo 167, inciso I do RPAF-BA/99, que não atribui ao órgão julgador administrativo a competência para a declaração de inconstitucionalidade ou negativa de aplicação de lei, decreto ou ato normativo.

Ante o exposto, concluo que restou comprovado nos autos o cometimento da infração única pelo autuado, bem como verifico que a tipificação da multa sugerida da está em perfeita consonância com a inteligência da alínea “a” do inciso VII do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

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 **206891.0030/08-1**, lavrado contra **ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento

do imposto no valor de **R\$1.200.717,31**, acrescido da multa de 60%, prevista na alínea “a” do inciso VII, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de novembro de 2008.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – JULGADORA