

**A. I. N°** - 206891.0025/08-8  
**AUTUADO** - ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A  
**AUTUANTES** - MARCOS ANTÔNIO DA S. CARNEIRO, PAULO CESAR DA S. BRITO, ANTÔNIO MARCELO A. DO NASCIMENTO e JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA L. JORGE  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 13.11.08

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJJ N° 0344-04/08

**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 tributária em vigor: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração caracterizada. Não comprovado as inconsistências alegadas na defesa. Rejeitada a preliminar de nulidade suscitada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 21/07/08, para exigir o ICMS no valor de R\$1.380.946,20, 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. 138 a 152), inicialmente discorre sobre a infração, esclarece que exerce atividade de fabricação de cimento no Estado de Sergipe, promove 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.

Afirma que a fiscalização da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, procedeu 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).

Alega que a fiscalização cometeu dois equívocos:

- 1) 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;
- 2) 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.

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.

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.

Sustenta 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 foi percebido que no valor praticado estava incluída a parcela relativa ao frete, até o estabelecimento de destino, e ainda o próprio imposto, que deveriam ser deduzidos do valor praticado.

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 se adotado 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.

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 deve ser excluir do valor do ICMS da operação praticado, para efeito de determinação do custo da mercadoria produzida – o que não ocorreu no caso.

Argumenta que ao se examinar o demonstrativo de custo elaborado pela fiscalização, constatou que não atende aos requisitos legais, por não ter identificado o custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, nos termos do art. 13, § 4º, II da LC 87/96. Afirma que o custo total, extraído do livro Razão Analítico, dividido pela quantidade produzida não refletir a realidade dos fatos, e é incompatível com a sistemática legal. Ressalta que Auto de Infração lavrado contra outra filial da cidade de Itabuna/BA, em iguais operações de transferência, a 1ª JF julgou improcedente o lançamento, conforme decisão contida no Acórdão nº 0452/01-03, que transcreveu à fls. 143/145.

Aduz que o lançamento do crédito tributário, sem observância dos requisitos materiais, se torna nulo de pleno direito de acordo com art. 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 CF88). 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”.

A seguir discorre sobre o princípio constitucional da não-cumulatividade (art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal) e Lei Complementar nº 87/96, bem como a legislação do Estado da Bahia (Lei nº 7.014/96, artigos 28 e 29), que prevê 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 anteriores por este Estado ou por outra unidade da Federação.

Argumenta ainda, que o Regulamento do ICMS (Dec. 6.284/97), 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 pelo estabelecimento 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.

Alega que a multa aplicada com percentual de 60% do valor do tributo é excessiva, desproporcional, irrazoável, 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, para reforçar seu posicionamento de que a penalidade aplicada tem efeito confiscatório, visto que obtém margem de lucro líquida anual que não supera de 4% 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, 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%, bem como percentual idêntico 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), nos quais foram consideradas abusivas, desproporcionais e confiscatórias as multas aplicadas.

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. 180 a 226), 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.

Esclarecem que na realização desta auditoria, intimou a empresa (fl. 67) 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. 45/47), 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. 49/55), 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 a divisão do custo total apurado do ano, pelas quantidades produzidas informadas pelo autuado (fl.43), consoante demonstrativo às fls. 28/39. Em seguida, confrontaram a base de cálculo consignada nas notas fiscais de transferência, item a item, mês a mês, procedendo o 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. 57).

Em relação à defesa, registra que em nenhum momento, foram contestados 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.

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 28, 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 não 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 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.

No 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 (LC) 87/96 que prescreve que a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte e que de acordo com os citados dispositivos a base de cálculo do ICMS é determinada pela citada LC cujo teor é reproduzido no art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, respaldado na art. 17, § 7º, II Lei 7.014/96. Manifestam 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.

Transcrevem decisões do 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 (transferência de arroz para estabelecimento do mesmo contribuinte localizado em outro estado, a base de cálculo é o custo da mercadoria, entendido como custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento); decisão do processo 7002778157 de TJ RGS; decisão do STF no RE 79452/RGS e Acórdão CJP 0210-11/04 e CJP 0340-11/06, com decisões do mesmo teor.

Reiteram que a decisão citada no RESp 707.635-RS cria jurisprudência de que nas transferências de estabelecimento para outro localização em outro Estado, a base de cálculo é a definida na LC 87/96 (matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Transcrevem parte de texto de autoria dos professores Márcio Freitas e Alexandre Freitas (fls. 191), bem como decisão do RE 419.619/DF, que acatou a tese da hierarquia das leis, entendendo como imperativa a submissão das normas infraconstitucionais à lei complementar tributária. Salientam que a Lei Estadual não pode alterar o sentido e o alcance do que está expressamente definido na LC 87/96 sobre composição da base de cálculo nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outros Estados.

Demonstram que a legislação Federal apresenta normas semelhantes à adotada pela LC 87/96 (eleição de elementos do custo de produção – não o custo total - para determinar aspectos de tributação), a exemplo do art. 2º da Port. 607/06 da Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA) e art. 3º do Dec. 6008/06 (IPI), se reportam à redução da alíquota do Imposto de Importação (II) relativo às matérias-primas, materiais secundários e de embalagem, de origem estrangeira, utilizados na fabricação de produto e isenção do IPI resultante de industrialização de bens de informática (dividendo, a soma dos valores de matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, componentes e outros insumos de produção nacional e da mão-de-obra empregada no processo produtivo).

Transcrevem, 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”.

Em relação à 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 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.

Em seguida, discorrem sobre os elementos básicos do custo industrial, transcrevendo textos da Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, definindo os quatros 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](mailto: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.

Transcrevem respostas das Consultas nº 090/2000 e 56/2002 (fls. 208 e 212), 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).

Reproduzem diversas decisões do Supremo Tribunal Federal que negaram provimento de agravo regimental de que a lista de Serviços contida na Lei Complementar 56/1987 é taxativa ou limitativa e não exemplificativa, bem como decisão contida no Resp 240186/2000, cujo Relator foi o ministro Ilmar Galvão, no qual foi decidido que a LC 65/91 não delegou ao CONFAZ competências normativas e tão somente relacionar os produtos compreendidos na definição como semi-elaborados sujeitos ao ICMS quando destinados ao exterior.

Com relação a 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 JF 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**

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 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. 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 extrapolamento 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), tendo em vista que a ação fiscal empreendida com base nas normas do Estado da Bahia, estão amparadas pela Constituição Federal (art. 155, § 2º, XII, “i” e 146, III, “a”) que estabeleceu competências aos Estados para instituir o ICMS e o disposto no art. 146, III, “a” do mesmo diploma legal, determina que cabe a lei complementar estabelecer normas gerais, em relação aos fatos geradores, base de cálculo e contribuinte. Na situação presente foram aplicadas as regras previstas no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar (LC) 87/96 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.

Com relação à nulidade pretendida sob alegação de que a exigência fiscal vai de encontro ao princípio não cumulativo do ICMS, entendo que em se tratando de divergência de entendimento quanto à constituição da base de cálculo, trata-se do mérito e será apreciado oportunamente neste voto. Mesmo assim, entendo que tendo a Lei Complementar fixado a base de cálculo para as operações de transferências interestaduais para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, caso haja cumprimento da norma, o débito gerado pelo estabelecimento localizado no Estado de origem corresponde ao crédito no estabelecimento de destino, não ocorrendo quebra do princípio da não cumulatividade e não pode ser acatada a tese de que débito gerado em operação de transferência feita com base de cálculo superior a estabelecida em Lei, venha assegurar crédito no estabelecimento destinatário em obediência ao citado princípio, motivo pelo qual não acato a pretensão do autuado.

No mérito o Auto de Infração exige ICMS a título de utilização indevida, face aplicação de base de cálculo superior à prevista em lei complementar.

Com relação à alegação defensiva de que a fiscalização cometeu equívocos, 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, e que o custo apurado através das demonstrações financeiras, não corresponde ao custo parcial, engloba outros componentes como exaustão, depreciação, amortização, não pode ser acatado, tendo em vista que conforme esclarecido na informação fiscal:

- 1) O demonstrativo juntado à fl. 28, consolida valores relativos à matéria-prima, material secundário, embalagens (acondicionamento), extraídos do livro Razão (fls. 45/47), e valor da mão-de-obra (custo de pessoal e encargos sociais) informado na DIPJ (fls. 49/55);
- 2) Apurado o custo de produção unitário, confrontaram 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 tomado a mais 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.

Pelo exposto, não acato as alegações defensivas, tendo em vista que ao contrário do que foi afirmado, o custo apurado pela fiscalização não engloba outros componentes (exaustão, depreciação, amortização, frete), como argumentado e sim limitado aos previstos na lei (matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra).

Da mesma forma, a contabilização dos insumos é feita sem a inclusão do ICMS, e na apuração do imposto foi 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 dados contidos em documentos fornecidos pelo estabelecimento da empresa, e na defesa não foi indicados erros inconsistências nos cálculos e sim

de forma genérica, alegado 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 foi juntado qualquer prova de que no custo médio de produção apurado pela fiscalização por unidade de saco de cimento, estava inclusa parcela de frete, e em se tratando de provar fato controverso que o autuado dispõe, tendo recebido os demonstrativos elaborados pela fiscalização junto com o Auto de Infração, deveria carrear ao processo, provas capazes de elidir a acusação, e como isso não ocorreu, importa em veracidade da acusação.

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.

Alem disso, a decisão contida no Acórdão JJF 0452/01-03 (fls. 143/145), para reforçar seu posicionamento, não pode ser tomada como parâmetro, haja 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.

Com relação ao argumento de que não há restrição regulamentar para a utilização do crédito do ICMS, verifico que conforme disposto no art. 93, § 5º, II c/c o art. 97, VIII do RICMS/BA, constitui crédito fiscal para compensação com o tributo devido em operações ou prestações, salvo as disposições elencadas:

§ 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;

Conforme ressalvado pelos autuantes, a CF 88 determina que cabe 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”), e nas operações de transferências interestaduais de mercadoria para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, a base de cálculo restringe-se ao somatório dos custos definidos no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, ou seja, matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não admitindo nenhum outro tipo de custo.

Conforme apreciado anteriormente, em se tratando de transferências para estabelecimento distribuidor localizado na Bahia, deve ser aplicado à regra contida no art. 13, § 4º, II da LC 87/96 (custo de produção, como definido na mencionada Lei).

Saliento ainda, que conforme decisão proferida pelo STJ no RE 707.635-RS/2004, a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à lei complementar. No presente caso, o disposto no art. 13, § 4º, 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). Constatado 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 do Acórdão 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 subsequentes.

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.

No que tange ao argumento de que a multa aplicada é desproporcional, confiscatória e abusiva, observo que a multa aplicada de 60% é prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, portanto é legal. Além disso, conforme indicado no Anexo do Demonstrativo do Débito (fl. 5), se atendido as condições estabelecidas no art. 45-A do mencionado diploma legal, a multa aplicada poderá ter redução de até 100%. De certa forma, a depender da atitude tomada pelo estabelecimento autuado perante a infração que lhe é imputada, pode não haver ônus da multa aplicada, ou ônus menor do que o percentual de 60% grafado no Auto de Infração. Com relação à alegação de que a multa de caráter confiscatório é inconstitucional, ressalto que de acordo com o artigo 167, inciso I, do RPAF/BA (Dec.7.629/99), não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual.

Convém ressaltar ainda, que de acordo com o art. 159 do RPAF/BA (Dec. 7.629/99), poderá ser requerida à Câmara Superior do CONSEF a dispensa ou redução de multa por infração de obrigação principal ao apelo de equidade, se acompanhado da comprovação do pagamento do principal, acréscimos e se atendida as condições lá estabelecidas.

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 **206891.0025/08-8**, lavrado contra **ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$1.380.946,20**, 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 novembro de 2008.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - JULGADOR