

A. I. Nº - 206891.0027/08-0
AUTUADO - ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, JUAREZ ALVES DE NOVAES, PAULO CESAR DA SILVA BRITO, JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO JORGE
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 23.12/08

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0404-04/08

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. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 31/07/2008, exige ICMS no valor histórico de R\$ 513.742,09 e multa de 60% em razão da utilização de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênio ou protocolo.

O autuado, por meio de advogados legalmente constituídos, ingressa com defesa, fls. 83 a 97, nos seguintes termos:

Inicialmente discorre sobre a infração, ao tempo em que 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, com o devido destaque do ICMS, e efetivo recolhimento do tributo para o Estado de Sergipe.

Nesse diapasão, o estabelecimento filial, ao receber as mercadorias em transferência, registra as notas fiscais nos livros próprios com crédito de ICMS, para, ao final de cada período fiscal, compensar o imposto incidente nas operações de vendas, na apuração do imposto devido em cada mes, obedecendo ao princípio da não-cumulatividade, assegurado na Constituição Federal.

Afirma que a fiscalização da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, por seus agentes fiscais, resolveu desenvolver procedimento de fiscalização junto ao estabelecimento industrial da Defendente, situado no Município de Nossa Senhora do Socorro em Aracajú – Sergipe, que teve por objeto examinar tributação de ICMS Normal nas operações de transferências de cimento, entre estabelecimento industrial, situado em Sergipe, e sua filial atacadista, estabelecida no Estado da Bahia.

Nesse desiderato, afirma a autoridade lançadora que, com base no livro Razão Analítico, comparativamente com o exame das notas fiscais emitidas no período de 2004, teria constatado que a base de cálculo do ICMS adotada estava em desacordo com a legislação – isto é: em valor superior àquela que seria correta -, cuja consequência acarretou recolhimento do imposto a maior para o Estado de Sergipe em desfavor do Estado da Bahia, tendo por suporte o disposto no artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96.

Descreveu o procedimento fiscal adotado pelos auditores e alegou que a fiscalização cometeu equívoco ao não ter excluídos do valor constante de cada nota fiscal, os valores de frete e do

próprio ICMS para determinar o valor do custo da mercadoria produzida. Outro erro apontado é que 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 a LC 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.

Requer a nulidade do procedimento fiscal desde a 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 os autuantes adotaram o seguinte procedimento:

“Se fez relação das notas fiscais de transferências de cimento emitidas pelo estabelecimento industrial da Defendente, situado no Estado de Sergipe, com destino aos estabelecimentos filiais atacadistas localizados no Estado da Bahia, em que se identificou o valor da operação – base de cálculo adotada para quantificação do ICMS.

E, com base nos valores registrados no livro Razão, se apurou, por média anual, o custo unitário da mercadoria produzida – em que se dividiu o valor total pela quantidade de cimento produzida em cada ano.

Em seguida, comparou-se o valor unitário das notas fiscais, para determinação da base de cálculo do ICMS, com o custo médio apurado pela fiscalização; cuja diferença de valores serviu, na mesma dimensão, para estorno de crédito no estabelecimento receptor das mercadorias.”

Afirma que no custo médio de produção apurado pela fiscalização de R\$ 1,59 por unidade de saco de cimento de 50 Kgs, 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 deveriam ser deduzidos do valor praticado para se identificar o custo da mercadoria.

Assevera que por esta razão, e por critério lógico – tendo em conta que o imposto incide sobre o custo do produto fabricado, uma das duas alternativas – qualquer que seja chega ao mesmo resultado – deveria ser adotada para efetiva quantificação da base de cálculo apurada pela autoridade lançadora, a saber: a) ao custo do produto, incluir o ICMS e adicionar a despesa de frete; ou b) excluir da base de cálculo praticada o valor do frete e do ICMS nela incluída. Nesse aspecto, considerando que o procedimento adotado no lançamento é uniforme para todas as operações consideradas, entende a Defendente ser suficiente para compreensão do que aqui se coloca, a saber:

a) por força do disposto no Art. 13, § 4º, Inciso II, da Lei Complementar nº 87/96 (igual redação no Art. 17, § 8º, da Lei Estadual nº 7.014/96), a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais é o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. E aí o frete incluído no valor da operação se constitui em hipótese de incidência outra, diferente de custo. Por isso, para efeito de identificação da base de cálculo, relativa a cada nota fiscal de transferência, era de ser excluído do valor da operação a parcela relativa ao frete – o que, de fato, não ocorreu;

b) ainda, em face do disposto no § 1º do Art. 13 da referida lei complementar (de igual modo Art. 17, § 1º, da mencionada lei Estadual) o montante do imposto (ICMS) integra sua própria base de cálculo, constituindo o destaque mera indicação para fins de controle. Por essa razão, era de se excluir do valor da operação praticado pela Defendente o valor do ICMS, nele incluído, para efeito de determinação do custo da mercadoria produzida – o que, de igual maneira, não ocorreu no caso.

Ressalta que noutro lançamento da mesma natureza – matéria semelhante -, conforme se vê do Auto de Infração nº 089599.0004/02-0 (Doc. 454), lavrado contra a mesma filial da Defendente, na

cidade de Itabuna/BA, em iguais operações de transferência, a 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL DA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DA BAHIA julgou improcedente o lançamento, com decisão – Acórdão nº 0452/01-03.

Aduz que o lançamento tributário se torna nulo de pleno direito, por inobservância dos requisitos materiais, acorde o art. 142 do Código Tributário Nacional, não apenas por erro na determinação da matéria tributável, quando se confunde custo total com custo parcial (tão-somente matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), mas, sobretudo por incluir no custo despesas de frete, ocorridas em momento posterior, e o próprio ICMS, inclusive do frete.

Ressalta que as transferências de mercadorias promovidas pela Defendente para suas filiais foram acobertadas por notas fiscais idôneas, em que houve destaque do ICMS, mediante a aplicação da alíquota própria – cujo imposto fora recolhido para o Estado de Sergipe -, e que essas notas fiscais foram registradas com crédito do imposto incidente em tais operações. Note-se que não há qualquer questionamento em torno desses eventos pela autoridade fiscal. O que se alega é que a base de cálculo adotada foi superior ao valor de custo da mercadoria produzida.

Assevera que houve inobservância do princípio da não cumulatividade, e que não há como negar o direito de crédito do imposto, sob pena de contrariedade à Constituição Federal, e nesse sentido cita a doutrinadora Mizabel de Abreu Machado Derzi. Assim, o exercício de tal direito independe de texto de lei, sendo inclusive desnecessários atos infraconstitucionais editados para regular o mecanismo de não cumulatividade. Portanto, de modo inconstitucional e ilegal o Regulamento do ICMS (Decreto 6.284/97), estabelece restrições para o crédito de ICMS, não estabelece restrições que afete o direito ao crédito face aos procedimentos adotados pelos estabelecimentos matriz e filial, consoante os artigos 31, 91 e 92 do citado diploma legal.

Reclama que o percentual de multa aplicada, da ordem de 60%, é excessivo, irrazoável em função da natureza da infração, indo de encontro ao princípio constitucional da proporcionalidade e da vedação de confisco, além do direito de propriedade, livre exercício da atividade econômica, todos previstos na C. Federal.

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, e estabeleceu multa no percentual de 2%, idêntico ao estabelecido no Código Civil Brasileiro, Lei nº 10.406/2002, art. 1336, que entende servir de balizamento nas operações de ordem privada. Neste sentido, traz julgados do STF, e posicionamento dos Tribunais Regionais.

Finaliza requerendo a nulidade do Auto de Infração, caso não acatada, a sua improcedência.

Os autuantes, em sua informação fiscal (fls. 128 a 175), 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 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. 48/52), 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. 54/61), 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 a divisão do custo total apurado do ano, pelas quantidades produzidas informadas pelo autuado (fl. 46), consoante demonstrativo às fls. 28/42. 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. 58).

Em relação à defesa, registram 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. 13 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 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 nº 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 conseqüentemente, 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: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento); decisão do processo 7002778157 de TJ RGS; decisão do STF no RE 79452/RGS e Acórdãos 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, 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.

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 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.

Transcrevem respostas das Consultas nº 090/2000 e 56/2002 (fls. 156 e 161), 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 de Conselhos de Contribuintes Estaduais, que enfrentaram o tema objeto desta autuação, sendo considerados exceções os Estados da Bahia, Paraná e Minas Gerais, e ainda recentes decisões do CONSEF, Bahia, nos autos de Infração nº 206891/0023/08-5 e 206891.0021/08-2, nas quais foram julgadas, procedentes, por unanimidade, esta mesma matéria.

Mencionam ainda decisão do Tribunal de Justiça Estadual do Rio Grande do Sul, Processo nº 70002778157, de 06 de junho de 2007, e decisões do Superior Tribunal de Justiça, Resp. Nº 707.635 – RS, transitado em julgado em novembro de 2005 e AgRg no Resp 1002693/RS, de 25/03/2008, que pacificaram o entendimento de que deve ser aplicado o princípio da legalidade tributária estrita, art. 97, IV CTN), quanto à definição da extensão da base de cálculo dos impostos, de forma que o intérprete deve ater-se ao disposto na lei, não lhe sendo lícito, através de criativa construção hermenêutica, estender ou reduzir a base impositiva do imposto.

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 JJJF 0452/01-03, foi julgado improcedente, transcrevem a ementa do Acórdão CJE 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

Inicialmente cabe analisar as preliminares de nulidade invocadas pelo autuado, em sua peça de defesa. Assim, rejeito os argumentos de incompetência da autoridade lançadora, por ter exercido procedimento em outro estado da Federação, pois o estabelecimento autuado comercializa mercadorias produzidas no Estado de Sergipe, no seu estabelecimento matriz. Este procedimento da fiscalização prendeu-se à necessidade de aferir se a base de cálculo das operações de transferência realizadas entre os estabelecimentos do mesmo titular estavam em conformidade com o estabelecido em Lei Complementar, daí a necessidade de utilização de dados contidos na contabilidade do estabelecimento matriz, situado no Estado de Sergipe.

Ademais, vigendo a Lei Complementar em todo o território nacional, o procedimento fiscal foi legal, não podendo ser acatado o argumento de excesso de territorialidade. Cabe lembrar que os auditores fiscais não foram fiscalizar eventos geradores de ICMS ocorridos no Estado de Sergipe, mas sim verificar a formação da base de cálculo que serviu às transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, com repercussão para o Estado da Bahia.

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) 87/96LC 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 ao argumento da aplicação de multa desproporcional, e com caráter confiscatório, este não pode ser acatado, haja vista que a multa indicada no presente Auto de Infração é legal, com previsão na Lei nº 7.014/96, art. 42. Quanto à sua redução para 2%, previsto na Lei 9.298/96, que alterou a Lei 8.078/90 (Código de Defesa do Consumidor), esta somente se aplica para as relações de consumo, o que não é o caso da presente esfera tributária, que versa sobre direito público.

Outrossim, não se inclui na competência deste órgão julgador declaração de inconstitucionalidade de 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 do RPAF/99. Saliento que a multa poderá ser reduzida em até 100%, caso atendidas as condições estabelecidas no art. 45-A da Lei nº 7.014/96.

Superadas as arguições de nulidade, passo a adentrar no mérito da autuação, que se refere à utilização indevida de crédito fiscal decorrente de operações interestaduais com base de cálculo ficada pela unidade de origem, superior à estabelecida em lei Complementar.

Com relação à alegação defensiva de que à 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, 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. 48/52), e valor da mão-de-obra (custo de pessoal e encargos sociais) informado na DIPJ (fls. 54/61);
- 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 do 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 (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 foram indicados erros ou inconsistências nos cálculos, tendo a defesa centrado seus argumentos de forma genérica, alegando que foram incluídos valores indevidos.

Ademais, registro que também não foram juntadas provas de que no custo médio de produção, apurado pela fiscalização, por unidade de saco de cimento, foi inclusa parcela de frete, e em se tratando de fato controverso, em que o autuado dispõe de provas, e tendo recebido os demonstrativos, elaborados pela fiscalização, junto com o Auto de Infração, deveria carrear ao processo, provas capazes de elidir a acusação, o que não ocorreu.

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.

Assim, 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 dos Acórdãos CJF 210-11/04; CJF 409-11/03, CJF 234/12-04 e CJF 340-11/06.

Outrossim, conforme o entendimento já manifestado por esta 4ª JJF, em outros julgados sobre a mesma matéria, 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.

Diante do que foi exposto, coadunado com o entendimento desta 4ª JJF de 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 do 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 **206891.0027/08-0**, lavrado contra **ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 513.742,09**, 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, 18 de dezembro de 2008.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - PRESIDENTE

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - RELATORA

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - JULGADOR