

A. I. N° - 206891.0045/08-9
AUTUADO - INDÚSTRIAS ALIMENTÍCIAS MARATÁ LTDA.
AUTUANTES - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO e
JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO JORGE
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET 15.07.09

5^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0179-05/09

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. Rejeitado pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O lançamento de ofício em lide foi lavrado em 27/11/2008 e exige ICMS no valor de R\$15.224,72, acrescido da multa de 60%, em razão da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, relativo ao período setembro a dezembro de 2003, conforme detalhado no campo “Descrição dos Fatos” à fl. 05 do PAF. Demonstrativo do levantamento fiscal às fls. 11 a 17.

Consta, à fl. 23, Intimação para apresentação de livros e documentos fiscais relativos aos exercícios de 2003 a 2007; às fls. 25 a 40, cópias de notas fiscais de transferência para o autuado, emitidas no exercício de 2003; às fls. 42 a 43 e 46 a 49 cópias de Planilhas de Custo do sujeito passivo, do exercício de 2003; à fl. 45, recibo de entrega, ao autuado, de planilha de custos elaborada pelo Fisco, relativas ao exercício de 2003; às fls. 50 a 59, cópias do livro Registro de Entradas do contribuinte, referente ao exercício de 2003; às fls. 61 a 63, cópias de correspondência por meio eletrônico (*e-mails*) mantida entre o sujeito passivo e os autuantes.

O autuado impugna o lançamento de ofício às fls. 73 a 82, inicialmente discorrendo sobre a imputação e em seguida, quanto ao mérito, diz que o art. 13, §4º, II da Lei Complementar nº 87/96 pode ser considerado um clássico exemplo do campo fértil em que se desenvolve a interpretação de uma regra jurídica.

Transcrevendo o dispositivo citado fala que o texto legal conduz à conclusão de que seu conteúdo dispensa interpretação, uma vez que, além de prescrever que a base de cálculo do ICMS nas transferências seria “*o custo da mercadoria produzida*”, o dispositivo tratou de especificar o que deveria ser entendido por esse custo.

Todavia, diz a impugnante, como os conceitos de direito tributário devem respeitar os conceitos do direito privado, numa relação de integração com os mesmos, sendo “custo de produção” um conceito ligado a este último, deve-se definir a partir dele qual o custo para fins de apuração da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais.

Discorre que, de acordo com o art. 146, III, da Constituição Federal, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária e definir regras para fatos geradores e base de cálculo, dizendo que com fundamento de validade nesse dispositivo, o art. 110 do CTN dispõe que “*a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados (...) para definir ou limitar competências tributárias*”, no que torna importante verificar os itens 08 e 11 da Norma de Procedimento Contábil (NPC) nº 02 do Instituto Brasileiro de Contabilidade (IBRACON), os quais transcrevem e definem o que é “custo” e “custo de produção”, com o que entende enquadrarem-se no conceito de “custo de produção” os gastos incorridos e necessários na produção de determinado bem até a etapa em que ele estiver em condições de ser comercializado e em relação aos bens em estoque produzidos pela própria empresa, a soma dos gastos com matéria-prima, mão-de-obra direta e quaisquer outros gastos fabris (como mão-de-obra indireta, energia, depreciação, etc.) excluídos apenas e tão-somente aqueles cuja ocorrência é imprevisível.

Para sustentar seu argumento, transcreve trechos doutrinários de Eliseu Martins para mostrar que o art. 110 do CTN proíbe a distorção de conceitos de direito privado pelos Entes tributantes e que “custo de produção” é um conceito de direito privado, mais especificamente da Contabilidade, afirmado que a lista do art. 13, §4º, II da LC Nº 87/96 não é taxativa, mas exemplificativa, de modo que correto está o procedimento que adotou em suas transferências, uma vez que os gastos efetuados em energia, depreciação, gastos de fabricação e manutenção enquadram-se dentro do custo que a empresa possui para industrializar seu produto.

Fala que baseados nessas conclusões alguns Fiscos Estaduais permitem incluir na base de cálculo do ICMS incidente na transferência interestadual de mercadorias valores que, de acordo com seu processo produtivo específico, compõem o “custo de produção”, como é o caso do de São Paulo, transcrevendo a conclusão da Decisão Normativa CAT nº05/05, e o de Minas Gerais transcrevendo posicionamento do órgão consultivo desse estado na Consulta de Contribuinte nº 147/98.

Com isto, entende que o que não é permitido é vedar expressamente a inclusão de valores inerentes ao custo de produção, delimitando quais seriam os supostos custos incorridos pela impugnante, proibindo, inclusive, os gastos com energia elétrica, sem a qual certamente não haveria produção. Em outras palavras, o que foi feito pelos autuantes é expressar que existe um “custo de produção” para efeitos tributários, criando uma realidade tributária não permitida pelo artigo 110 do CTN, com o que entende deve ser a autuação anulada.

Concluindo, requer o acolhimento da impugnação para que o Auto de Infração seja julgado improcedente, ou caso o julgador assim não entenda, seja o presente processo baixado em diligência para que o autuante indique quando, como, onde e porque as importâncias são devidas.

Os autuantes, na informação fiscal de fls. 88 a 153, aduzem que consta do corpo do Auto de Infração que este diz respeito à verificação da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras Unidades da Federação e que foram transferidos para filiais localizadas neste Estado. Dizem que, quanto ao valor tributável, o artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “i”, combinado com o art. 146, III, “a”, que transcrevem, ambos da Constituição da República, determinam caber à lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre, cabendo, também, à lei complementar, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies, bem como a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Afirmam que a Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 13, § 4º, inciso II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao “*custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento*”. Que, assim, por força de mandamento constitucional, a base de cálculo do ICMS, na situação em lide, está prevista na Lei Complementar nº 87/96. Que o artigo 56, inciso V, alínea “b”, do RICMS/BA, tido

como infringido, está respaldado pelo disposto na Lei nº 7.014/96, no seu artigo 17, § 7º, II, Lei estadual que, por sua vez, está respaldada na Lei Complementar nº 87/96, pelo 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 maior do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.*”

Os autuantes informam que, na realização da auditoria, foi utilizado como parâmetro para a definição da base de cálculo o somatório dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Que o comando contido no art. 13, § 4º da Lei Complementar nº 87/96 é específico e não admite nenhum outro tipo de custo além destes.

Aduzem ainda que “*os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF) etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal. Ainda, com relação ao FRETE é bom esclarecer que a cláusula CIF é, juridicamente falando, inaplicável às transferências, pois não temos as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador (pessoas jurídicas distintas). Ainda, como o FRETE, no caso com cláusula CIF, é uma DESPESA operacional e não custo de produção, esses valores também foram desconsiderados quando da formação da base de cálculo prevista na nominada LC 87/96.*”

Transcrevem Acórdão do Superior Tribunal de Justiça – STJ, proferido no Recurso Especial nº 707.635 - RS (2004/0171307-1), decisão que aduzem ter transitado em julgado em novembro/2005, acerca de custo da mercadoria em transferência interestadual, e copiam trechos de decisões de outros Tribunais Regionais e de Conselhos de Fazenda dos Estados, inclusive deste CONSEF.

Dizem que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, que o fez tanto em meio físico (fls. 42 a 43 e 46 a 49) quanto em meio eletrônico, “*onde consta a discriminação dos itens dos CUSTOS DE PRODUÇÃO, além do CÓDIGO, PRODUTOS, UN, quais sejam: a) M. PR. (matéria prima); ACOND. (acondicionamento); M. SEC. (material secundário); b) MÃO DE OBRA; c) TOTAL; d) IMP. IND. (impostos indiretos); e) PREÇOS DE TRANSF. (preços de transferência); f) PR. DE TRANSF. REAL*”.

Asseveram que assim, “*Em consonância com a citada LC 87/96 e com os julgados citados, em especial a decisão do STJ, foi considerado, para a definição da correta base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, o somatório de MATÉRIA PRIMA, ACONDICIONAMENTO, MATERIAL SECUNDÁRIO E MÃO DE OBRA (letras “a” e “b” listadas acima).*”

Os prepostos do Fisco passam a analisar as razões da impugnação, preliminarmente ressaltando que, “*em nenhum momento, foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal.*”

No mérito, diz que a autuada formou a base de cálculo para as operações de transferências de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação com a inclusão de todos os elementos de custo de produção, no entanto, tem que obedecer, em primeiro lugar, ao que está prescrito expressamente na Constituição Federal e, ato continuo, ao que prevê a Lei complementar do ICMS. Trasladam o artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “i”, e inciso III do artigo 146, ambos da Constituição da República. Repetem que “a Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 13, § 4º, II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao “*custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.*” Voltam a assinalar que, na realização da auditoria, foi utilizado como parâmetro para a definição da base de cálculo o somatório dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Expõem que, diante do previsto na Lei Complementar nº 87/96, “os gastos com manutenção, depreciação, amortização, no caso particular, foram devidamente expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.” Reprisam a decisão do STJ no Recurso Especial nº 707.635 - RS (2004/0171307-1), e trecho de publicação eletrônica do site <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10263>.

Assinalam que “com relação ao FRETE é bom esclarecer que a cláusula CIF é, juridicamente falando, inaplicável às transferências, pois não temos as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador (pessoas jurídicas distintas). Esse valor (despesa com FRETE-CIF), quando incluído na base de cálculo objeto das transferências, também foi expurgado, i.e., não foi considerado para fazer parte da base de cálculo prevista no multicitado art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, pois não mais diz respeito a custo de produção e sim a uma despesa operacional para a realização da operação de transferência do produto já fabricado.”

Expressam que “A própria decisão do STJ, supracitada, esclarece essa questão ao dizer que Lei estadual não pode alterar o sentido e o alcance do que está expressamente definido na Lei complementar 87/96 sobre a composição da base de cálculo nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades federadas. Essa é uma questão de limitação constitucional ao poder de tributar para manter o equilíbrio entre as unidades federadas. Já imaginou se cada unidade federada resolvesse editar uma norma, da forma que bem entendesse, para definir ou conceituar o significado de MATÉRIA PRIMA, MÃO DE OBRA, MATERIAL SECUNDÁRIO e ACONDICIONAMENTO? Resultado: teríamos 27 legislações diversas, pois cada uma elaboraria a sua norma legal para aumentar o seu bolo na arrecadação do ICMS. Por esse motivo que a CF/88 reservou para a LC a tarefa de definição da base de cálculo do ICMS.”

Citam legislação federal a respeito de base de cálculo, e ensinamento dos juristas Luciano Amaro, Sacha Calmon Navarro Coelho, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleeiro. Afirmam que “A identidade do instituto, no direito privado e no direito tributário, dá-se sempre que o direito tributário não queira modificá-lo para fins fiscais, bastando, para que haja essa identidade, que ele se reporte ao instituto sem ressalvas. Se, porém, o direito tributário quiser determinar alguma modificação, urge que o diga de modo expresso.” Asseveram que “se a LC 87/96, por mandamento da CF/88 com relação à formação da base de cálculo do ICMS, não definiu ou não conceituou o que seja MATÉRIA PRIMA, MÃO DE OBRA, ACONDICIONAMENTO e MATERIAL SECUNDÁRIO, tem que se recorrer às normas da CONTABILIDADE ou de outros institutos de Direito Privado para tal mister.”.

Transcrevem texto de estudo realizado pela Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, endereço eletrônico (<http://fafitfacic.com.br>), definindo as quatro rubricas listadas na LC Nº 87/96 (art. 13, §4º, inciso II), que informam ser acessível através do link http://fafitfacic.com.br/curso/apoio/apoio_060820075859_696.doc; resposta, emitida por Paulo H. Teixeira, a consulta eletrônica realizada ao site “Portal de auditoria (portaldeauditoria@portaldeauditoria.com.br)”; resposta a consulta formulada ao Presidente do CRC-SE (Conselho Regional de Contabilidade – Estado de Sergipe), Dr. Romualdo Batista de Melo (Romualdo.melo@se.sebrae.com.br). Copiam ensinamento acerca de contabilidade de custos na obra de autoria de George Sebastião Guerra Leone e Rodrigo José Guerra Leone (Dicionário de Custos, São Paulo: Atlas, 2004, pp. 123, 126, 190 e 192); e texto da lavra de Eliseu Martins (Contabilidade de Custos, 9ª ed. – 6ª reimpressão – São Paulo: Atlas, 2006, p. 133).

Os autuantes questionam que “Diante do que foi amplamente demonstrado, como pode o legislador infraconstitucional contrariar o que a própria Ciência Contábil define e conceitua os seus institutos, a exemplo de MÃO-DE-OBRA; ACONDICIONAMENTO (Embalagem) etc., desvirtuando o sentido e o alcance do que está prescrito no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, com o único objetivo de ampliar a sua participação no “bolo da arrecadação do ICMS”, ultrapassando

os limites de sua competência e ferindo mortalmente os princípios da Federação? Como pode a Autuada ter a pretensão de considerar uma despesa operacional (Frete-CIF), que é incorrida e materializada após o produto já estar pronto e acabado, como um elemento de CUSTO de produção?

Expõem manifestação da Secretaria da Fazenda paranaense, nas Respostas a Consultas nºs 056/2002 e 090/2000, e indicam o *link* (<http://www.legislacaotributaria.pr.gov.br/sefacre/lpext.dll?f=templates&fn=main-j.htm>).

Os autuantes concluem aduzindo que, tendo demonstrado e comprovado o acerto da ação fiscal, solicitam o julgamento pela procedência integral do Auto de Infração.

VOTO

Preliminarmente, em relação ao pedido de diligência observo que de acordo com o art. 150, I do Decreto nº 7.629/99 (RPAF/BA), entende-se por diligência a realização de ato por ordem da autoridade competente para que se cumpra uma exigência processual ou para que se investigue a respeito do mérito da questão, e consiste na pesquisa, sindicância, exame, vistoria, levantamento, informação, cálculo ou qualquer outra providência que vise à elucidação da matéria suscitada, que não requeiram conhecimento técnico especializado. Na situação presente, o Auto de Infração foi lavrado com base em dados constantes nas planilhas de custos apresentados pelo impugnante e dados contidos nos documentos fiscais emitidos pelo próprio, consolidados nos demonstrativos que lhes foram entregues. Pelo exposto, indefiro o pedido de diligência formulado, nos termos do art. 147, I, “b” do mencionado diploma legal, tendo em vista que o seu pedido objetiva verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou de documentos de posse do requerente e cuja prova poderia ter sido por ele juntada aos autos, o que não ocorreu. Considero ainda, a regra disposta no art. 142 do RPAF/BA (Dec. 7.629/99), que estabelece que *“A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária”*. Por tudo isso, fica indeferido o pedido de diligência solicitado.

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 à estabelecida em Lei Complementar.

Saliento que, na impugnação apresentada, o contribuinte não questionou os dados numéricos levantados pela fiscalização, e sim a forma como foram apurados os valores exigidos, com a exclusão, pelo Fisco, de elementos que o autuado entende constituírem custo de produção.

O foco da situação em lide é o fato de que a empresa efetuou transferências de estabelecimentos localizados em outra Unidade da Federação para estabelecimento localizado na Bahia, utilizando como base de cálculo valores que considerou constituírem o custo de produção, e a fiscalização entende que nas transferências para estabelecimentos do mesmo titular, a base de cálculo deve se restringir ao custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento (artigo 13, §4º, inciso II, da LC nº 87/96).

Conforme demonstrativo de Estorno de Crédito – Custo Transferência em que consta recibo de entrega de tais documentos ao autuado, e mídia CD anexada aos autos, a fiscalização tomou como base a planilha de custo apresentada pela empresa, ou seja, de que aqueles valores os representam para a formação do Preço de Transferência. Em vista disto, foi elaborado demonstrativo de “Estorno de Crédito – Custo de Transferência”, tanto em meio físico contendo a ciência da empresa quanto em meio eletrônico, do qual consta também o recibo da respectiva entrega ao Contribuinte. Assim, foram expurgados da base de cálculo os valores que não constituem componentes previstos para integrar a base de cálculo nas operações de transferências para o

estabelecimento autuado, de acordo com o artigo 13, §4º, inciso II, da LC nº 87/96 (matéria prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra).

Em seguida, o Fisco aplicou o porcentual de alíquota previsto para as operações interestaduais, sobre o montante dos créditos utilizados em cada mês, apurando o valor dos créditos utilizado indevidamente, relativo à tributação a mais na origem, em decorrência de terem sido incluídos, na base de cálculo do imposto, nas transferências, valores indevidos na composição dos custos.

Entendo que se partindo do princípio que os custos acima indicados, não integram a base de cálculo das transferências, o porcentual apurado do custo de produção aplicado ao montante do débito gerado pelas transferências, pela interpretação do art. 13, §4º, II da LC Nº 87/96, configura um valor de crédito utilizado a mais que o previsto no estabelecimento autuado e correto o procedimento fiscal.

Relativamente ao questionamento defensivo de que nas transferências interestaduais para estabelecimento da mesma empresa, devem compor na base de cálculo todos os valores incluídos pelo contribuinte como custo de produção, inclusive os valores relativos à manutenção e encargos de depreciação/amortização/exaustão, com base no ponto de vista da Ciência Contábil, faço as seguintes considerações:

- a) Com base nos Princípios Contábeis e dos métodos desenvolvidos pela Contabilidade de Custos, cada estabelecimento industrial deve desenvolver um sistema de custos adequado ao seu processo produtivo;
- b) Uma vez apurado o custo de produção de um período, ao transferir unidades produzidas para outro estabelecimento do mesmo titular, do ponto de vista da Ciência Contábil, ocorre apenas um deslocamento de mercadorias, não gerando qualquer receita para se contrapor aos custos, logo, em tese, o valor atribuído às unidades transferidas, deve ser o mesmo que foi apurado no custo de produção;
- c) No momento da realização (venda) é contraposto a receita com os custos (produção, frete, armazenagem, comercialização, etc.) para apurar o resultado. Este resultado é o que interessa para a Contabilidade, tendo em vista que produz uma variação, positiva ou negativa, gerando acréscimo ou decréscimo patrimonial, que deve ser mensurado, para atingir a finalidade objetiva da Contabilidade.

Entretanto, nem sempre a legislação tributária acompanha os preceitos estabelecidos pela Ciência Contábil. Por exemplo, uma vez apurado o resultado, o lucro ou prejuízo apurado no período gera uma variação no Patrimônio da entidade, porém, a legislação do Imposto de Renda determina que o resultado apurado deva ser ajustado pelas adições e exclusões, para apurar a base de cálculo do imposto de acordo com as peculiaridades da legislação. Logo, do ponto de vista da Ciência Contábil o lucro ou prejuízo apurado do período implica em aumento, ou diminuição, da situação patrimonial da entidade, porém esta variação patrimonial (+ ou -) apurada com base nos Princípios Contábeis, não pode ser utilizada para apurar o Imposto de Renda a ser pago pela empresa, carecendo de ajustes determinados pela legislação do imposto.

As discrepâncias existentes entre a legislação tributária e os Princípios Contábeis que norteiam a prática contábil é tão significante, que a Lei nº 11.638/2007, que alterou a Lei nº 6.404/67, estabeleceu que as eventuais alterações oriundas da legislação tributária ou legislações especiais, deverão ser mantidas em livros auxiliares, ou seja, não obedece aos mesmos princípios que norteiam a escrituração contábil.

Da mesma forma, do ponto de vista da Ciência Contábil, as operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos, em tese, não deveria constituir hipótese de incidência do ICMS, visto que nestas operações não ocorre transferência de titularidade das mercadorias, porém, considerando que o ICMS é um imposto de competências dos Estados e do Distrito Federal,

tributado na origem (em alguns casos, no destino), estas operações são tributadas com objetivo de promover a partilha do imposto entre os entes tributantes.

Por sua vez, a Constituição da República, em seu artigo 146, determina que:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.”

Assim, ao contrário do que afirmou o defendente, na interpretação da regra estabelecida no artigo 13, §4º, inciso II, da LC Nº 87/96, reproduzido no artigo 17, § 8º, inciso II, da Lei nº 7.014/96, na mensuração do custo das operações de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, para apurar a base de cálculo do valor do ICMS, devem ser levados em conta, unicamente, os custos das matérias-primas, dos materiais secundários, da mão-de-obra e do acondicionamento.

Entendo que o legislador procurou delimitar a base de cálculo nas operações de transferências, relacionando itens de valores mais relevantes, tributados pelo ICMS (matéria prima, material secundário e acondicionamento), além da mão de obra, objetivando promover uma justa partilha do imposto entre o Estado produtor e o Estado consumidor.

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 LC 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 entendesse que, ao contrário, cada Estado poderia interpretar a LC Nº 87/96 de acordo com os seus interesses, isto certamente geraria insegurança jurídica.

Enfatizo que este posicionamento (interpretação literal do art. 13, §4º, II da LC 87/96), não é um posicionamento isolado haja vista que, conforme anteriormente apreciado, já foi manifestado pelo STJ (RE 707.635-RS). Constatou que a limitação imposta pela LC Nº 87/96, referente a matérias-primas, materiais secundários e de embalagem (acondicionamento), estende-se a outros dispositivos e diplomas legais (artigo 2º da Portaria nº 607/2006 da SUFRAMA; artigo 3º do Decreto nº 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 e CJF 340-11/06.

A limitação de crédito relativo ao imposto que foi destacado na nota fiscal em operações de transferência interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular decorre de regra específica determinada no artigo 13, § 4º, inciso II, da LC Nº 87/96, devendo a base de cálculo ser limitada à soma do custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, conforme já mencionado neste voto. Logo, ao incluir outros componentes na base de cálculo que não apenas aqueles permitidos pela mencionada Lei Complementar, o contribuinte gerou um débito fiscal superior ao que é previsto na legislação tributária, para o Estado em que se localiza o remetente, e lançou um crédito fiscal, a ser suportado pelo Estado da Bahia, maior que o estabelecido na citada Lei.

Considero que se partindo do princípio de que os custos de manutenção e os encargos de depreciação/amortização/exaustão não integram a base de cálculo das transferências, o percentual apurado do custo de produção aplicado ao montante do débito gerado pelas transferências, pela interpretação literal do artigo 13, §4º, inciso II, da LC nº 87/96, configura um valor de crédito fiscal utilizado a mais do que o legalmente previsto, pelo estabelecimento autuado.

Conforme indicado na defesa, os elementos consignados em sua planilha de custo, apesar de comporem o custo de produção, não constituem matéria prima, material secundário, acondicionamento ou mão de obra, únicos elementos previstos no artigo 13, §4º, inciso II, da LC

87/96. Portanto, para fins de operações interestaduais com mercadorias sujeitas à tributação pelo ICMS, estes elementos de custo não devem integrar a base de cálculo.

Por tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento da empresa, situado em outra Unidade da Federação, ao transferir mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, inclui valores que não constituem matéria prima, mão de obra, material secundário ou acondicionamento, que são os elementos de custo de mercadoria produzida previstos no artigo 13, §4º, inciso II, da LC 87/96. Este procedimento resultou em uma base de cálculo maior do que a prevista no mencionado diploma legal, gerando um crédito fiscal, para o autuado, maior do que o previsto na legislação deste Estado, pelo que está correto o procedimento adotado pela Fiscalização ao expurgar, da base de cálculo das transferências, os valores que constituem o apurado crédito fiscal indevido.

Ressalto que não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual (artigo 167 do RPAF/BA, artigo 125 do COTEB).

Por tudo quanto exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206891.0045/08-9, lavrado contra **INDÚSTRIAS ALIMENTÍCIAS MARATÁ LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$15.224,72**, 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, 07 de julho de 2009.

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA - PRESIDENTE

JORGE INÁCIO DE AQUINO – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA