

A. I. Nº. - 206891.0056/08-0
AUTUADO - BUNGE ALIMENTOS S/A
AUTUANTES - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO,
JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO JORGE e EUZIANE GOUVEIA DA
SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 19. 11. 2009

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0368-01/09

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. ESTORNO FRETE CIF. 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. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA. ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. NULIDADE. Não houve legitimidade na aplicação do arbitramento para apuração da utilização indevida de crédito fiscal, nas transferências interestaduais, com base de cálculo superior à prevista, tal como consta na acusação fiscal, o que macula de nulidade o presente lançamento. Infração nula. Não acolhida a arguição de decadência. **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão não unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 23/12/2008, exige ICMS no valor de R\$ 131.056,85, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

1. Utilizou indevidamente 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 protocolos, nos meses de janeiro a dezembro de 2003, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 71.169,59, acrescido a multa de 60%. Estorno frete CIF.

Consta na Descrição dos Fatos” que: “Esta infração diz respeito a um componente denominado frete CIF (Cost Insurance Freight) que se verifica quando o fornecedor se responsabiliza pelo frete e o inclui no preço da mercadoria, em contraponto ao frete FOB (Free on Board) que é o frete por conta do destinatário e, portanto, neste caso, este montante não é embutido no orçamento do fornecedor. Foi detectado que a Autuada, nas operações de entradas de mercadorias industrializadas em transferência interestadual, fez a inserção da parcela do frete denominado “frete CIF” quando da composição da base de cálculo do ICMS, pois está consignada nas notas fiscais da mesma a expressão “frete pago pelo emitente” (código “1”), i.e., o valor do frete está incluso no “preço” da mercadoria. Evidente que esse procedimento adotado pela autuada não tem amparo legal e, da mesma forma, não é o mais adequado tecnicamente, pois, pela Ciência Contábil, a parcela desse frete não é elemento de custo de produção. Assim sendo, pelo simples fato de não ser parte integrante do custo de produção, não poderia compor a base de cálculo nas operações de transferência interestadual prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96. Ainda, “despesas de vendas” são todos os gastos que a empresa realiza relacionados diretamente à atividade de vendas: comissões aos vendedores..., frete de vendas (...) etc. Portanto, o FRETE com cláusula CIF é também uma DESPESA com vendas e não custo de produção. Ora, de acordo com o

exposto acima, como não poderia deixar de ser, a parcela do frete nas operações subsequentes de vendas ou transferências (após o produto acabado ou a mercadoria já produzida) é uma despesa, pois somente é conhecida quando do processo de comercialização ou de transferência dessa mercadoria, pronta para o consumo, não existindo nenhum vínculo (direto nem indireto) com o custo de produção. Nesta senda, também é de bom alvitre esclarecer que a cláusula CIF, juridicamente falando, é inaplicável às transferências, pois não temos as figuras do "remetente - vendedor" e do "destinatário - comprador" (pessoas jurídicas distintas). É palmar que a operação realizada com a cláusula CIF tem o valor do frete classificado como uma despesa operacional e nunca como custo de produção e, por conseguinte, essa parcela também deve ser desconsiderada quando da formação da base de cálculo prevista no nominado art. 13, § 4º, II, da LC 87/96. Isto posto, ficou demonstrada a cristalina e irrefragável impossibilidade da empresa considerar uma despesa operacional (frete - CIF), incorrida e materializada após o produto já estar pronto e acabado, como um elemento de custo de produção. Finalmente, para encontrar o valor do FRETE QUE ESTAVA EMBUTIDO NO CUSTO DAS MERCADORIAS OBJETO DE TRANSFERÊNCIA, utilizamos declarações da própria empresa Autuada às fls. 80/91 c/c fls. 133/134 e o menor valor de frete por kg. Com base no valor fornecido pela própria Autuada, como disse, encontramos o percentual e o respectivo valor do ICMS que foi estornado, de acordo com os demonstrativos e planilhas de fls. 11 (em meio eletrônico) c/c fls. 15/28 e 133/141."

2. Utilizou indevidamente 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 protocolos, nos meses de janeiro a dezembro de 2003, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 59.887,26, acrescido a multa de 60%. Arbitramento da base de cálculo.

Consta na "Descrição dos Fatos" que: "INFRAÇÃO 2 - espurgo, mediante ARBITRAMENTO, dos itens atinentes a DEPRECIAÇÃO, MANUTENÇÃO e OUTROS CUSTOS registrados na DIPJ de 2004 - ano-calendário de 2003 (fls. 42/43) -, via arbitramento. Vide Termos de Fiscalização de fls. 39/40, constante do Livro de Registro de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência da Autuada. Assim sendo, a Empresa ora Autuada foi intimada a apresentar o custo da mercadoria produzida, de sorte que os prepostos fiscais signatários deste trabalho de Auditoria pudessem aferir a correção ou não da base de cálculo sob comento. No entanto, como resposta do contribuinte recebemos por e-mail um Ofício (ora anexado, fls. 32/37) onde declara: "... a empresa não possui escriturado no seu sistema de CUSTEIO, abertura solicitada acima, conforme já descrito na resposta anterior, o sistema de custeio da empresa é pelo Método de ABSORÇÃO e os valores dos custos são feitos por categoria de Produto (Margarina, Oleo de Soja, etc..), desta forma o que possuímos já fora enviados anteriormente." Diante deste fato, não restou alternativa ao Fisco senão fazer o ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS, encontrando na Declaração de Informações Econômico-Fiscais - DIPJ de 2004 (ano-calendário de 2003) as rubricas atinentes a MATÉRIA-PRIMA; MATERIAL SECUNDÁRIO; ACONDICIONAMENTO e MÃO-DE-OBRA e, proporcionalmente, excluir as demais elementos de custo consignados no CUSTO DE PRODUTOS VENDIDOS ("FICHA 4 A" desta DIPJ), com fundamento no art. 938, § 6º, do RICMS-BA, in verbis: Art. 938 - § 6º - O arbitramento poderá basear-se em documentos de informações econômico-fiscais do mesmo exercício ou de exercício anterior, bem como em outros dados apurados dos quais disponha a fiscalização estadual.

(...)

Nessa linha procedimental, no intuito de realizar o ARBITRAMENTO, utilizamos os dados constantes da FICHA 4 A da DIPJ entregue pela Autuada à RFB. Assim sendo, com base na DIPJ supracitada, encontramos os valores correspondentes a MATÉRIA-PRIMA; MATERIAL SECUNDÁRIO; ACONDICIONAMENTO (COMPRAS DE INSUMOS) e a MÃO-DE-OBRA (CUSTO DO PESS.APLIC.NA PRODUCAO + ENCARGOS SOCIAIS + ALIMENTACAO DO TRABALHADOR + SERV.PREST.POR PF S/VINC.EMPREG + SERV.PREST. POR PESSOA JURIDICA) e excluimos os demais elementos de custo de produção (MANUTENÇÃO; ENC. DEPRECIAÇÃO; e PROVISÕES) que servirão de base para o estorno proporcional de ICMS em relação ao custo total. - vide DIPJ anexa.

Desta forma, encontramos o percentual de 2,537% que foi utilizado para a realização dos estornos mensais dos respectivos créditos fiscais indevidamente apropriados mensalmente na apuração do ICMS, em conformidade com os demonstrativos e Termos anexos às fls. 11, 13, c/c fls. 130/131 e quadro infra-escrito:

Dados da DIPJ de 2004 (ano-calendário 2003) - fls. 42/43:

MANUTENÇÃO (A)	42.151.645,57
DEPRECIAÇÃO (B)	97.033.734,59
CONST. PROVISÕES (C)	72.633.207,15
TOTAL F = A+B+C	211.818.587,31
CUSTO TOTAL - (G)	8.350.062.480,53

PERCENTUAL - $H = F / G$ 2,537%

Isto posto, foram expurgadas, portanto, as rubricas do quadro acima por não serem parte integrante nem de MATERIA-PRIMA; nem de MÃO-DE-OBRA; nem de MATERIAL-SECUNDÁRIO; tampouco de ACONDICIONAMENTO e encontramos o percentual do estorno em função do custo total.

Dessa forma, foram expurgadas as seguintes rubricas, por não serem parte integrante nem de MATERIA-PRIMA; nem de MÃO-DE-OBRA; nem de MATERIAL-SECUNDÁRIO; tampouco de ACONDICIONAMENTO:

- a) DEPRECIAÇÃO;
- b) MANUTENÇÃO; e
- c) CONST. PROVISÕES.”

O autuado apresentou defesa às fls. 146 a 163, arguindo, em caráter preliminar, a decadência do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, alegando que o autuante não observou o prazo decadencial de cinco anos a partir do fato gerador.

Cita e transcreve palavras de Zelmo Denari sobre a decadência, assim como o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, reproduzindo-o, para reforçar o seu entendimento.

Reporta-se aos ensinamentos do mestre Aliomar Baleeiro, relativo ao ato de lançamento, transcrevendo-o, para dizer que o CTN estabeleceu de forma clara a questão da decadência do direito do Fisco efetuar o lançamento de seus créditos ou, se for o caso, homologar esses valores.

Sustenta que o atual entendimento doutrinário referendado por decisões do STJ, é no sentido de vislumbrar o início do prazo decadencial de 05 (cinco) anos à Fazenda para consumação da homologação, quer seja expressa ou tácita, conforme decisões nos REsp 677.251/PR, EREsp 572603/PR, REsp 395059/RS, as quais transcreve.

Acrescenta que, conforme se depreende do atual entendimento extraído da melhor doutrina e da jurisprudência pátria, a decadência dos créditos tributários deverá observar o prazo de cinco anos, como preceitua o CNT no “status” de lei complementar em matéria de normas gerais de direito tributário. Diz que este entendimento está corroborado por expressa disposição constitucional, notadamente o art. 146, III, ‘b’, da CF/88.

Aduz que a constituição definitiva do crédito tributário se dá com o recebimento do Auto de Infração, no qual conste exatamente os fatos que supostamente deram origem aos valores não recolhidos, sob a ótica do Fisco, restando evidente que os créditos anteriores a 30/12/2003 foram atingidos pela decadência, não mais podendo ser exigidos, razão suficiente para extinguir-se o crédito correspondente por ter transcorrido o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN, notadamente porque o ICMS segue sistemática do auto-lançamento conforme comprovam o Registro de Entradas, de Apuração e as GIA’s enviadas através do Sintegra no mês subseqüente ao fato gerador, e que inclusive serviu de base aos trabalhos da Fiscalização.

Requer que seja decretada a decadência do lançamento em exame.

Atacando o mérito, afirma que não ocorreu utilização indevida de crédito de ICMS por conta das divergências apontadas pelos autuantes, pois as informações que lhes foram passadas não foram devidamente aferidas, conforme se conclui da análise dos autos.

Assevera que diante de todas as informações prestadas não poderia o Fisco partir para presunção de que o frete CIF está incluído no preço da transferência, até porque a observação na nota fiscal não afirma isto, mas que o frete foi pago pelo remetente, e que o preço de custo de transferência, conforme os termos do art. 13, § 4º da LC nº 87/96, notadamente porque o critério contábil adotado é o de absorção.

Salienta que obrigação tributária nasce com o fato gerador, que é a ocorrência, no mundo fenomênico, da situação hipoteticamente descrita pela lei e que sem a ocorrência do fato gerador o

tributo não é exigível, porque a obrigação tributária só nasce com ele. Evoca lição de Roque Antonio Carrazza, transcrevendo-a, para apoiar a sua argumentação.

Transcreve os artigos 146 e 150 da Constituição Federal, para dizer que estes dispositivos constitucionais retratam o princípio da estrita legalidade em matéria tributária, não permitindo ao Fisco dele desviar-se, de forma que a lei deve conter todos os elementos e supostos da norma, e somente ela pode criar deveres instrumentais tributários.

Acrescenta que cabe ao Fisco atentar à matéria expressamente contida na lei para cobrar tributo, no contexto de sua atividade plenamente vinculada, conforme o art. 142 do CTN, reproduzindo posição de Roque Carraza nesse sentido.

Sustenta ser impossível o critério de interpretação adotado pelos autuantes, considerando que os fatos verdadeiros não são aqueles expostos, por terem sido desvirtuados. Reproduz os artigos 109 e 110 do CTN, e diz não ser admissível que o Fisco desqualifique atos jurídicos praticados legítima e legalmente, pois traz enorme insegurança jurídica pela desconsideração de atos que estão suportados em bases legais e procedimentos lícitos.

Ainda sobre o princípio da legalidade, reproduz lições do mestre Celso Ribeiro Bastos em conjunto com Ives Gandra, na obra Comentários à Constituição do Brasil, 2º vol., pág. 23, ao esclarecer esse princípio.

Frisa que resta saber se os autuantes poderiam legalmente desconsiderar, desclassificar, transmutar, presumir a natureza das relações jurídicas mantidas entre pessoas jurídicas para, sob a sua ótica, aplicar-lhe arbitrariamente uma nova configuração que atendesse a sua conveniência e interesses interpretativos. Diz que a resposta a este questionamento, como esposado anteriormente, sem dúvida é negativa, conforme ensina o mestre Gilberto de Ulhôa Canto, que transcreve.

No que concerne à multa imposta, alega que se demonstrada inexistência de prejuízo ao Fisco, deve ser cancelada a Notificação e principalmente a multa, tal como o acórdão CAT/GO, da 2ª Câmara e publicado no DOE/GO de 25/08/95.

Afirma que o valor da multa é exorbitante e desproporcional em relação à natureza da infração que lhe é imputada, ainda mais que da mesma não decorre prejuízo ao Estado.

Diz que se verificando o caráter confiscatório da multa aplicada sobre a infração apontada no Auto de Infração, e o expresso reconhecimento do próprio Fisco que o imposto foi devidamente apurado e recolhido ao Estado do remetente dentro do prazo regulamentar, não há como mantê-la.

Finaliza a sua peça defensiva requerendo seja considerada procedente a defesa, em preliminar, e acaso superada, no mérito, o cancelamento da exigência do imposto, da multa e dos juros, por ser medida de direito e de justiça.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 168 a 217, esclarecendo que o objetivo da informação fiscal é procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS na hipótese de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação, a fim de que se compreenda os lindes da controvérsia ora instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal.

Buscando uma análise de todas as normas que envolvem a matéria sob discussão, transcrevem os artigos 155, § 2º, XII, “i”, e 146, III, “a” da Constituição Federal de 1988 e o art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº. 87/96, os quais dão respaldo à Lei Estadual nº. 7.014/96 (art. 17, § 7º, II), bem como ao RICMS/BA (art. 56, V, “b”), para estabelecer os elementos constitutivos dos custos de produção a serem considerados para apuração da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual.

Observam que as empresas que operam em mais de um Estado não podem se esquecer do real sentido e alcance da regra prevista no art. 13, §4º, II da LC 87/96, para que não seja destacado ICMS a

mais nos casos de transferências interestaduais, recolhendo aos cofres do estado de origem valor maior que o devido, pois, no conjunto das operações e em decorrência do princípio da não-cumulatividade, o contribuinte sempre pagará o mesmo valor de imposto.

Reportando-se à autuação, dizem que no corpo do Auto de Infração constam as informações para 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, discorrendo sobre a legislação que rege a matéria. Afirmam que o comando contido no art. 13, §4º da LC 87/96 é específico, não admitindo nenhum outro tipo de custo. Assim, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF) devem ser expurgados para efeito da determinação da base de cálculo.

Relativamente à infração 01, acerca do frete, dizem que os valores foram excluídos porque, sendo cláusula CIF, trata-se de despesa operacional e não custo de produção. Juridicamente inaplicável às transferências, porquanto nesse tipo de operação, não se têm as figuras do remetente e do destinatário como pessoas jurídicas distintas.

No que concerne à infração 02, dizem que o expurgo, mediante ARBITRAMENTO, dos itens atinentes a DEPRECIAÇÃO, MANUTENÇÃO e OUTROS CUSTOS registrados na DIPJ de 2004 - ano-calendário de 2003 (fls. 42/43) -, decorreu do fato de ter sido intimada a empresa a apresentar o custo da mercadoria produzida, para que fosse realizado trabalho de Auditoria no intuito de aferir a correção ou não da base de cálculo, sendo que esta não apresentou, não restando alternativa senão fazer o ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS, encontrando na Declaração de Informações Econômico-Fiscais - DIPJ de 2004 (ano-calendário de 2003) as rubricas atinentes a MATÉRIA-PRIMA; MATERIAL SECUNDÁRIO; ACONDICIONAMENTO e MÃO-DE-OBRA e, proporcionalmente, excluir as demais elementos de custo consignados no CUSTO DE PRODUTOS VENDIDOS ("FICHA 4 A" desta DIPJ), com fundamento no art. 938, § 6º, do RICMS-BA, que reproduzem.

No respeitante à impugnação apresentada pelo sujeito passivo, consignam, inicialmente, que em nenhum momento foram contestados os cálculos e valores constantes dos demonstrativos anexos ao processo.

Rechaçam a decadência argüida pelo impugnante, afirmando que já está pacificado, tanto na jurisprudência administrativa como nos tribunais, que o prazo decadencial para o exercício do direito de constituição do crédito tributário deve ser analisado com base no estatuído no art. 173, I do CTN. Invocam e reproduzem dispositivos do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB), para sustentarem que a decadência não é aplicável ao lançamento em discussão. Citam e transcrevem os artigos 107-A, I,II, 107-B, §§ 1º,2º,3º,4º e 5º, do Código Tributário do Estado da Bahia –COTEB(Lei n.3.956/81).Reproduzem estudo sobre “decadência” publicado em “Jusnavigandi”-www.jus.com.br, para reforçar os seus argumentos.

No mérito, ao se reportarem sobre a infração 01 dizem que se trata de estorno de um componente denominado frete CIF (Cost Insurance Freight) que se verifica quando o fornecedor se responsabiliza pelo frete e o inclui no preço da mercadoria, em contraponto ao frete FOB (Free on Board) que é o frete por conta do destinatário e, portanto, neste caso, este montante não é embutido no orçamento do fornecedor.

Afirmam que os valores do frete foram excluídos porque, sendo cláusula CIF, trata-se de despesa operacional e não custo de produção. Juridicamente inaplicável às transferências, porquanto nesse tipo de operação, não se têm as figuras do remetente e do destinatário como pessoas jurídicas distintas.

Quanto à infração 02, dizem que a técnica de arbitramento é utilizada quando não existe outra maneira para se apurar o quantum devido ao Fisco e que o próprio autuado confessa que não mais

possuía a abertura detalhada dos custos destes períodos, o que justifica a forma que foi empregada na autuação.

Acrescentam que ao realizar um arbitramento está se encontrando o valor devido através de uma média e não o exato valor que é verificado quando é possível fazer a apuração pelos meios normais. Observam que já consta no próprio corpo do Auto de Infração a justificativa e o embasamento legal para a utilização do arbitramento.

Sustentam que o autuado tem que obedecer, em primeiro lugar, ao que está prescrito expressamente na Constituição Federal e, ato contínuo, ao que prevê a Lei Complementar do ICMS, conforme passam a abordar.

Chamam a atenção para o papel da LC 87/96 no campo do ICMS. 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 LC 87/96, que prescreve que a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte e salientam que de acordo com esses dispositivos, o método de formação da base de cálculo do ICMS é reproduzido no art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, respaldado no art. 17, § 7º, II da 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.

Resumem, então, que o comando contido no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo, além dos elencados na própria norma. Assim, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), etc. devem ser excluídos para efeitos da determinação da base de cálculo, nas operações de transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular. Como o frete com cláusula CIF é uma despesa operacional e não custo com produção é juridicamente inaplicável, por faltarem as figuras de remetente e destinatário como pessoas jurídicas distintas.

Transcrevem parte do texto de autoria do professor Márcio Alexandre Freitas, e afirmam que retirar do âmbito da Lei Complementar a definição ou fixação da base de cálculo dos impostos, em especial o ICMS, é subtrair a própria efetividade da reserva constitucional.

Repetem o Recurso Especial nº 707.635, cuja decisão é nesse sentido, ao esclarecer que nenhuma lei estadual pode alterar o alcance do que está expressamente definido na LC 87/96, sobre a composição da base de cálculo nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades federadas, por se tratar de questão de limitação constitucional ao poder de tributar para manter o equilíbrio entre as unidades da Federação.

Em relação à definição dos efeitos tributários e interpretação das normas de Direito, mencionam doutrinadores como Luciano Amaro, Sacha Calmon Navarro Coelho, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleeiro, para fundamentar o 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 altere os conceitos e institutos de direito privado, objetivando expandir a competência tributária prevista no texto constitucional, preservando a rigidez do sistema de repartição das competências tributárias entre os entes da Federação. A decisão, portanto, quanto aos conceitos de custos de produção, deve ser feita a partir da doutrina e das normas gerais do direito tributário, nos termos dos artigos 109 e 110 do CTN.

Dizem que, nessa linha de pensamento, surgindo controvérsias e dúvidas, busca-se a solução nas normas tributárias. Havendo silêncio destas, como pode parecer no presente caso (LC 87/96), procura-se então guarida nas normas de direito privado, atentando, sempre, para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas no texto da Carta Magna, nem mesmo o direito tributário infraconstitucional pode alterá-los. Nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do

sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o direito privado. Nesse caso, em especial na ciência contábil.

Constroem, assim, o seguinte pensamento: a LC nº. 87/96, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu e fixou os elementos de custo de produção que deverão compor ou formar a base de cálculo, mas não conceituou o que seria cada um deles, isto é, o que se entende por matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento. Para tanto, o correto é recorrer às normas da ciência contábil, da contabilidade ou de outros institutos de direito privado.

Tratam, então, sobre os elementos básicos do custo industrial, transcrevendo textos da Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, que definiram num trabalho de pesquisa os quatro elementos listados na LC 87/96 (materiais, material secundário, mão de obra e custos indiretos de fabricação), reafirmando tal definição em outros trabalhos da área contábil, os quais foram citados. De autoria do Professor Paulo H. Teixeira, “Os conceitos de custo de produção”; conceitos de depreciação, despesas com vendas, mão de obra, matéria prima em consulta ao Dicionário de Custos (professores George Sebastião Guerra Leone e Rodrigo José Guerra Leone); conceitos idênticos descritos no livro Contabilidade de Custos do professor Eliseu Martins.

A ciência contábil é também apta a afirmar que a parcela do frete não é elemento de custo de produção, pois que despesas de vendas são os gastos relacionados à atividade de venda. Portanto, o frete nas operações subseqüentes de vendas ou transferência, após a produção industrial, é uma despesa, não existindo nenhum vínculo com o custo de produção. Assim sendo, pelo simples fato de não ser parte integrante do custo de produção, não poderia compor a base de cálculo nas operações de transferência interestadual prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96.

Com relação à utilização do custo de energia elétrica, citam e transcrevem a Súmula nº. 12 do Conselho de Contribuintes, que preconiza: “*Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº. 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidas em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário*”.

Transcrevem respostas das Consultas de nº.s 090/2000 e 56/2002, cujos pareceres, proferidos pela Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná, foram taxativos de que a base de cálculo nas saídas interestaduais de mercadorias pertencentes ao mesmo titular, deveria obedecer ao disposto no art. 13, § 4º da LC 87/96 (art. 6º, § 4º da Lei Estadual nº. 11.580/96 do Estado do Paraná).

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

Reproduzem jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, Tribunais Regionais e Superiores, além de acórdão envolvendo o próprio autuado, oriundo do CONSEF/BA, com relação ao mesmo tema.

Trazendo julgados proferidos pelo STF, destacam que o tribunal maior do país firmou jurisprudência no sentido de que as leis complementares devem definir os fatos geradores e fixar as bases de cálculo dos impostos de forma expressa e, em regra, nada tem a ver com normas meramente exemplificativas. Ou seja, os temas tratados em leis complementares são prescrições taxativas, especialmente aquelas que tratam sobre a definição ou fixação de base de cálculo dos impostos.

Finalizam mantendo integralmente o Auto de Infração.

VOTO

Versa o Auto de Infração em lide sobre o cometimento de duas infrações à legislação do ICMS atribuídas ao contribuinte. A infração 01, diz respeito à 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 protocolos, por ter sido computado o valor do frete CIF, nas operações de entradas de mercadorias industrializadas em transferência interestadual, quando da composição da base de cálculo do ICMS.

A infração 02 trata de 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 protocolos, por ter sido computado valores atinentes à depreciação, manutenção e outros custos nas operações de entradas de mercadorias industrializadas em transferência interestadual, quando da composição da base de cálculo do ICMS. Neste caso a irregularidade foi apurada mediante arbitramento da base de cálculo.

A princípio, verifico que o autuado argúi a decadência do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário, sustentando que a constituição definitiva do crédito tributário se dá com o recebimento do Auto de Infração, no qual constem exatamente os fatos que deram origem aos valores não recolhidos, sob a ótica do Fisco, restando evidente que os créditos anteriores a 30/12/2003 foram atingidos pela decadência, não mais podendo ser exigidos, razão suficiente para extinguir-se o crédito correspondente por ter transcorrido o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN.

Certamente não pode prosperar a pretensão defensiva, haja vista que as disposições do artigo 173, inciso I do CTN, que são as mesmas previstas no art. 107-A, inciso I do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº. 3.956/81) e no art. 965, inciso I do RICMS/97, prevêm que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado e não da ocorrência do fato gerador, conforme o artigo 150, § 4º do CTN invocado pelo impugnante.

Na realidade, a incidência da regra do art. 150, § 4º do CTN diz respeito às situações nas quais a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação, o que não vem a ser a presente situação, haja vista que o impugnante deixou de recolher parcelas do imposto devido, a fiscalização, de forma acertada, efetuou o lançamento correspondente.

No caso em exame, o prazo para contagem referente ao período objeto do questionamento (janeiro a dezembro de 2003) se iniciou em 01/01/2004, com termo final em 31/12/2008.

Ora, considerando que a ação fiscal se iniciou em 02/04/2008 - data de emissão do Termo de Início de Fiscalização (fl.41) - e o lançamento ocorreu em 23/12/2008, não há que se falar em decadência do direito da Fazenda Pública estadual constituir o crédito tributário.

É certo que, no presente caso, como o autuado deixou de recolher parcelas do imposto devido, agiu acertadamente o Fisco ao efetuar o lançamento correspondente.

Vale registrar, que este tem sido o entendimento deste CONSEF em reiteradas decisões, a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 0113/12-05, 0102/12-05 e 0004-11/06, inclusive, em decisões mais recentes, a exemplo do Acórdão CJF nº. 0009-12/08, cujo voto do eminente relator Nelson Antonio Daiha Filho reproduzo parcialmente abaixo, a título ilustrativo:

“Inicialmente, passarei a enfrentar o Recurso Voluntário interposto pelo recorrente, em especial quanto à preliminar de decadência reiterada pelo sujeito passivo em segunda instância.

Rejeito a referida preliminar.

Este CONSEF tem firmado cristalinamente o entendimento de que o caso em apreço se refere a lançamento de ofício, devendo, por tal razão, ser cumprido o quanto disposto no art. 107-A, I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, que em sua essência

transcreve o art. 173, I do CTN, e estabelece o prazo de decadência de 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Ademais, como ressaltado no primeiro Parecer emitido pela Douta PGE/PROFIS, o STJ, através do Resp 63.529-2/PR, dentre outros julgados, vem decidindo nessa diretiva, sem prejuízo do fato de que o COTEB prevê em seu art. 28, de forma expressa, um prazo diferenciado, razão pela qual deve ser rechaçada a preliminar suscitada pelo autuado.”

Não acolho, portanto, a decadência argüida.

No que concerne à infração 01, constato que os autuantes laboraram em acerto quanto à exigência fiscal, haja vista que apuraram a base de cálculo de acordo com a prescrição contida no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº. 87/96, que estabelece que nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, a base de cálculo deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, de forma taxativa, não admitindo qualquer outro tipo de custo.

Verifico que no levantamento fiscal o valor do frete computado no custo das mercadorias objeto de transferência foi apurado com a utilização de declarações do próprio contribuinte, tendo sido encontrado o percentual e o respectivo valor do ICMS que foi objeto de estorno, conforme demonstrativo “Estorno de Crédito – Custo de Transferência”, aplicando-se a alíquota interestadual prevista na legislação sobre a diferença apurada, para fins de calcular o valor do crédito utilizado a mais pelo contribuinte (fls. 11 a 31).

Convém observar que o frete com cláusula CIF é uma despesa operacional e não custo de produção, inclusive, porque surge em momento posterior à formação do custo, isto é, quando a produto já está acabado. Ademais, por se tratar de transferência, não há que se falar em remetente e destinatário como pessoas jurídicas distintas.

Assim, ao computar na base de cálculo a parcela do frete CIF não prevista na Lei Complementar n. 87/96, que é respaldada na Constituição Federal, o autuado incorre na irregularidade apontada neste item da autuação, haja vista que nas operações de transferências de mercadoria entre o estabelecimento fabricante remetente e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o custo da mercadoria produzida, vale repetir, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, segundo dispõe o inciso II do § 4º do art. 13 da LC 87/96. Mantida a infração.

No respeitante à infração 02, verifico que o levantamento levado a efeito pelos autuantes foi realizado com a utilização do arbitramento da base de cálculo, em razão de o autuado não ter fornecido os elementos quando intimado para permitir o trabalho de auditoria.

Inicialmente, devo registrar que coaduno plenamente com o entendimento de que nas transferências interestaduais de mercadorias para estabelecimentos do mesmo titular, a base de cálculo deve se restringir ao custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, consoante prescreve o art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar n. 87/96, abaixo reproduzido:

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

(...)

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

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

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

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

do estabelecimento remetente.”

Assim, qualquer componente do custo de produção não classificado como matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não pode ser computado na base de cálculo do imposto nas transferências interestaduais de mercadorias, a exemplo de custos de manutenção, depreciação e constituição de provisões.

Entendo também ser plenamente aplicável o arbitramento da base de cálculo do ICMS, quando restar comprovado que o contribuinte incorreu na prática de sonegação do imposto e não for possível apurar o montante real da base de cálculo.

Nesse sentido, o artigo 937, mais seus incisos e parágrafo único do RICMS/BA, assim dispõem:

Art. 937. A fiscalização estadual poderá fazer o arbitramento da base de cálculo do ICMS, quando o contribuinte incorrer na prática de sonegação do imposto e não for possível apurar o montante real da base de cálculo, desde que se comprove qualquer dos casos seguintes:

I - falta de apresentação, ao fisco, dos livros fiscais ou da contabilidade geral, ou sua apresentação sem que estejam devidamente escriturados, bem como dos documentos necessários à comprovação de registro ou lançamento em livro fiscal ou contábil, inclusive sob alegação de perda, extravio, desaparecimento ou sinistro dos mesmos;

II - omissão de lançamentos nos livros fiscais ou na escrita geral do estabelecimento;

III - lançamento ou registro fictício ou inexato, na escrita contábil ou na fiscal;

IV - falta de emissão de documento fiscal a que esteja obrigado o contribuinte, ou emissão em desconformidade com a operação realizada;

V - declaração, nos documentos fiscais, de valores notoriamente inferiores ao preço corrente das mercadorias;

VI - utilização irregular de sistema eletrônico de processamento de dados, processo mecanizado, máquina registradora, equipamento emissor de cupom fiscal (ECF) ou terminal ponto de venda (PDV), inclusive na condição de emissor autônomo, de que resulte redução ou omissão do imposto devido, inclusive no caso de falta de apresentação do equipamento;

VII - transporte desacompanhado dos documentos fiscais ou acompanhado de documentação inidônea;

VIII - utilização de regime especial em desobediência às normas que o regem;

IX - qualquer outro caso em que se comprove a sonegação do imposto, e o fisco não possa conhecer o montante sonegado.

Parágrafo único. As ações e omissões descritas nos incisos II e III só autorizam o arbitramento da base de cálculo quando a escrituração fiscal ou contábil do contribuinte se tornar insuficiente para determinar o valor das entradas, das saídas e dos estoques das mercadorias, ou valor dos serviços prestados, conforme o caso.

Como se vê da leitura do dispositivo regulamentar acima transcrito, não sendo possível conhecer o montante sonegado pode ser aplicado o arbitramento da base de cálculo.

No caso em exame, conforme descrição contida no corpo do Auto de Infração foi feito o “expurgo, mediante ARBITRAMENTO, dos itens atinentes a DEPRECIÇÃO, MANUTENÇÃO e OUTROS CUSTOS registrados na DIPJ de 2004 - ano calendário de 2003-, via arbitramento – vide Termo de Fiscalização de fls.17, constante do Livro de Registro de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência da Autuada.”

Registraram ainda os autuantes que: “Diante deste fato, não restou alternativa ao Fisco senão fazer o ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS, encontrando na Declaração de Informações

Econômico-Fiscais - DIPJ de 2004 (ano-calendário de 2003) as rubricas atinentes a MATÉRIA-PRIMA; MATERIAL SECUNDÁRIO; ACONDICIONAMENTO e MÃO-DE-OBRA e, proporcionalmente, excluir as demais elementos de custo consignados no CUSTO DE PRODUTOS VENDIDOS ("FICHA 4 A" desta DIPJ), com fundamento no art. 938, § 6º, do RICMS-BA, in verbis: Art. 938 - § 6º - O arbitramento poderá basear-se em documentos de informações econômico-fiscais do mesmo exercício ou de exercício anterior, bem como em outros dados apurados dos quais disponha a fiscalização estadual."

Da análise dos textos acima transcritos se verifica claramente que foi aplicado o arbitramento da base de cálculo do ICMS, autorizado no art. 937 do RICMSBA, quando o contribuinte incorrer na prática de sonegação do imposto e não for possível apurar o montante real da base de cálculo.

Ocorre que, conforme dito acima, a admissibilidade do arbitramento surge quando não é possível apurar o montante real do imposto devido, fato que deve ser comprovado.

Assim, por se tratar de medida extrema, não se verificando na situação fática a possibilidade caracterizadora das condições propícias ao arbitramento, ocorre ilegalidade, não podendo prosperar a autuação.

A propósito do arbitramento, a Súmula 05 da Câmara Superior deste CONSEF, que decorreu da necessidade de uniformizar e disciplinar o arbitramento da base de cálculo apresenta o seguinte texto:

"O arbitramento da base de cálculo do ICMS fundamenta-se em prova indiciária, em substituição à prova documental, através de processo regular, nos termos da legislação aplicável.

O Código Tributário Nacional, ao cuidar do lançamento tributário, prevê, no art. 148, a possibilidade de aplicação do arbitramento administrativo, pela autoridade lançadora, mediante processo regular, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado.

O art. 22 da Lei n.º 7.014/96, em consonância com o CTN e a Lei Complementar n.º 87/96, estabelece quando e como deve ser feito o arbitramento. Os requisitos a serem observados para o arbitramento e os métodos a serem seguidos pelo fisco estão contidos nos arts. 937 e 938 do RICMS/97.

Dentre os fatos motivadores do arbitramento, cumpre destacar a) a falta de exibição, ao fisco, dos documentos necessários à comprovação dos registros fiscais e contábeis, a falta de apresentação de livros fiscais ou contábeis, ou a sua apresentação sem que estejam devidamente escriturados, b) omissões de registros e c) registros fictícios ou inexatos. Os fatos citados nas letras "b" e "c", de acordo com o parágrafo único do art. 937 do RICMS/97, somente autorizam o arbitramento quando a escrituração do contribuinte se tornar insuficiente para determinar o valor das entradas, das saídas e dos estoques das mercadorias.

Em síntese, a jurisprudência consubstanciada nas decisões reiteradas deste Conselho é no sentido de que o arbitramento constitui um procedimento excepcional, somente sendo legítimo para determinação da base de cálculo do ICMS quando o contribuinte não mantiver escrituração ou quando esta não for apresentada durante o processo de auditoria ou contiver erros, vícios ou deficiências. A autoridade lançadora somente poderá empregar o arbitramento após esgotados todos os meios de apurar o montante da base de cálculo pelos roteiros normais de auditoria.

Assim, em existindo os livros e documentos que permitam a utilização de outro método de fiscalização, portanto, sem prova da impossibilidade de se apurar o montante real do imposto devido, não está autorizada a utilização do regime do arbitramento para a apuração da base de cálculo do imposto."

Conforme o texto acima transcrito, o arbitramento da base de cálculo se apresenta como medida excepcional somente sendo legítimo para determinação da base de cálculo do ICMS quando o

contribuinte não mantiver escrituração ou quando esta não for apresentada durante o processo de auditoria ou contiver erros, vícios ou deficiências. A autoridade lançadora somente poderá empregar o arbitramento após esgotados todos os meios de apurar o montante da base de cálculo pelos roteiros normais de auditoria.

No caso em exame, não restou comprovado que o contribuinte não dispunha de escrituração ou que esta continha erros, vícios ou deficiências, que impossibilitassem o exercício regular da função fiscalizadora. Também não há registro de que tenham sido esgotados todos os meios de apurar o montante pelos roteiros normais de auditoria. Ou seja, foi adotada a medida extrema do arbitramento da base de cálculo sem a necessária comprovação da impossibilidade de apuração por outros meios.

Ademais, considerando a existência de protocolo de cooperação mútua, o Fisco da Bahia poderia solicitar autorização junto ao Fisco do Estado de Santa Catarina, no intuito de fiscalizar a empresa no seu estabelecimento matriz e apurar o imposto devido.

Nessa situação, caso o contribuinte não apresentasse os seus livros fiscais e contábeis devidamente escriturados, assim como os documentos exigidos através de intimação, dificultando ou impossibilitando a apuração do imposto efetivamente devido, restaria comprovada a indispensabilidade do arbitramento da base de cálculo do ICMS.

Diante do exposto, considero nulo o lançamento referente à infração 02, por ter sido utilizado o arbitramento da base de cálculo, sem que antes restasse demonstrada a impossibilidade de apuração do montante devido, pelos roteiros normais de auditoria, em flagrante ofensa ao princípio da legalidade.

Recomendo a autoridade competente a renovação do procedimento fiscal, a salvo de falhas, conforme o artigo 21 do RPAF/99.

Quanto ao caráter confiscatório da multa suscitado pelo autuado, cumpre registrar que não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual, conforme determinação contida no art. 167 do RPAF/BA, cabendo apenas consignar que esta tem previsão no art. 42, da Lei n. 7.014/96.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

VOTO DIVERGENTE

Em relação à Infração 01, nada tenho a dizer, pois concordo com o ilustre relator. Entretanto, dele divirjo em relação à Infração 02, no que diz respeito ao mérito, pelas razões que passo a expor.

Da análise que fiz dos autos, de início quero patentear duas observações: uma) que o caso não é de ampliação da Base de Cálculo nas operações de transferência interestaduais de mercadorias entre estabelecimento do mesmo titular em face de interpretação do art. 13, §4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96 por parte do ente tributante do estado em que se situa o remetente, pois que tal interpretação não se acha demonstrada nos autos e; duas) que, de fato, os números da autuação não foram contestados pelo autuado.

No caso em comento, a ação do Fisco foi dirigida à glosa de crédito fiscal decorrente de operações de transferência interestaduais de mercadorias por estabelecimentos de uma mesma empresa em que na base de cálculo tributada das operações, os autuantes acusam que o remetente agregou determinados valores não permitidos pela legislação específica, tomando os dados constantes na Declaração de Imposto de Renda, do ano calendário da respectiva ação fiscal para tal conclusão (fl. 46).

Chamo atenção para os documentos de fls. 36 e 39, onde, no primeiro, o remetente informa que o preço de transferências utilizado é a soma dos valores dos seguintes componentes: Matéria-Prima – Material Secundário – Material de Embalagem – Mão de Obra e o ICMS, calculado por dentro e, no segundo, por força de interrogação para se esclarecer o que compõe essas rubricas, a empresa responde: **Matéria – Prima**: Classificam-se como Matéria Prima os insumos de maior relevância,

maior volume utilizado, e de maior importância para o produto final; **Material Secundário:** Classificam-se como Material Secundário, os demais produtos agregados ao produto final, que sejam utilizados diretamente no produto; **Material de Embalagem:** Classifica-se como Material de Embalagem, os insumos utilizados para acondicionamento do produto; **Mão de Obra:** Classifica-se como Mão de Obra, os salários e encargos dos funcionários ligados diretamente às áreas industriais.

Ora, sem maiores delongas para o deslinde da questão, da informação acima do contribuinte e do exposto na Informação Fiscal pelos autuantes, vejo que estão acordes com as duas posições doutrinárias de fundo a envolver a Infração, às quais também adiro: primeira) que a lista de itens que compõem o custo de produção discriminados no art. 13, §4º, inciso II da LC nº 87/96 é taxativa não admitindo o específico comando a agregação de nenhum outro tipo de custo, como, por exemplo, entendem os fiscos de São Paulo e Minas Gerais por possuírem disciplinamento ampliativo da Base de Cálculo objeto do indicativo da LC citada; segunda) a similaridade quanto ao conceito doutrinário do que vem a ser Matéria-Prima, Material Secundário, Mão de Obra e Acondicionamento para os efeitos tributários da norma inserta na LC 87/96.

Vejo (fl. 35) que, no caso específico, com o objetivo de se identificar a regularidade legal da Base de Cálculo frente ao exposto no art. 13, §4º, inciso II da LC 87/96, que, aliás, seria a fórmula seguida pela empresa, segundo informou, essa foi intimada a apresentar planilha com a composição dos custos de produção contendo, no mínimo: 1 – DATA (dia/mês/ano); 2. Código do produto; 3 – descrição do produto; 4 – unidade (Ton.; Kg; Cx, etc.) e quantidade produzida; 5 – Custo total desse produto; 6 – custo unitário desse produto; 7 – detalhamento desse custo unitário objeto de transferências (oriundas de outras unidades da Federação), por tipo de produto (A – valor da matéria prima total; B – material secundário ou indireto; C – acondicionamento ou embalagem; D – mão de obra (direta e indireta); E – Depreciação e/ou amortização; F – Manutenção; G – energia (elétrica, térmica, etc.); G – Outros custos/Despesas de produção) – Exercícios de 2003 a 2007, tendo a empresa informado que o seu sistema de custeio é feito pelo Método de custeio por absorção, e é utilizado o custo mensal, apurado por grupos de produtos.

Instado novamente a entregar o custo de produção detalhado em qualquer formato de meio magnético, conforme fl. 40, a empresa, como fez da primeira vez, novamente contesta que não possui escriturado ou armazenado as informações no formato solicitado, e que o preço de transferência utilizado é a soma dos valores dos seguintes componentes: Matéria Prima, Material Secundário, Material de Embalagem, Mão de Obra e o ICMS, não sendo possível no seu sistema de custeio, abertura conforme solicitada, repisando que seu sistema de custeio é pelo Método de Absorção por categoria de produto.

Pois bem, observo que a questão por trás dessa celeuma é clarificar se a Base de Cálculo das mercadorias transferidas em operações interestaduais pela empresa fabricante remetente está conformada na disposição da LC 87/96, como, inclusive, declara a empresa expondo que seu preço de transferência é formado pela soma dos valores da Matéria Prima, Material Secundário, Material de Embalagem, Mão de Obra e ICMS.

Ora, se essa afirmativa é verdadeira, a despeito da informação de que utiliza o Método de Custeio por Absorção, é evidente que a empresa possui controle para compor a Base de Cálculo dos produtos que transfere aos estabelecimentos localizados em outras unidades da Federação, informação esta, evidentemente, objeto da requisição dos autuantes não sendo plausível a negativa de não fornecimento com a justificativa de que seus controles não estariam no formato solicitado, vez que a solicitação pressupõe-se aberta, sendo que os dados mínimos nela indicados certamente estão contidos em qualquer sistema de controle de custos.

Acontece que a empresa afirma que utiliza o Método de Custeio por Absorção no seu sistema de custos e, conforme o art. 219 do Regulamento do Imposto de Renda, este sistema de custo da produção dos bens ou serviços compreenderá, obrigatoriamente:

1. o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, inclusive os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos não recuperáveis devidos na aquisição ou importação;
2. o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive na supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;
3. os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;
4. os encargos de amortização, diretamente relacionados com a produção;
5. os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Vê-se então, daí, que não há compatibilidade entre o custo de produção apurável pelo Método de Absorção e o custo da mercadoria produzida especificado no art. 13, §4º, inciso II da LC 87/96, vez que na composição do primeiro aceitam-se custos não admitidos no segundo. De duas uma: ou empresa formou a Base de Cálculo das transferências interestaduais de mercadorias com base no sistema de Custeio por Absorção que é o método que informou utilizar e está comprovado documentalmente pelo que se vê na DIPJ de fl 46, ou, de fato, como também declarou, efetuou as transferências interestaduais de mercadorias obedecendo a regra da LC 87/96, existindo, para tanto - por ser indispensável - obviamente, um sistema de controle paralelo de custos que não foi disponibilizado ao fisco baiano. Ora, da Defesa, o autuado não objeta o valor exigido na infração, nem mesmo, ao meu ver, contesta a imposição no âmbito do direito com ser a regra do art. 13, §4º, inciso II da LC 87/96, a pautar a Base de Cálculo das transferências interestaduais de mercadorias, transitando apenas sobre o que entende arbitrariedade dos autuantes em desqualificar a base de cálculo das operações de transferências objeto da autuação dizendo ser impossível o critério de interpretação adotado pelos fiscais, considerando que os fatos verdadeiros não são aqueles expostos pelos mesmos, haja vista que desvirtuados, não se podendo admitir, disse ele, que “desqualifiquem atos jurídicos praticados legítima e legalmente pela impugnante, quer do ponto de vista empresarial, simplesmente porque o melhor em termos fiscais seria que tivesse praticado de outra forma apenas para proporcionar aos cofres públicos maior arrecadação”.

Ora, tendo a posse de elementos contábeis e fiscais que poderiam confirmar o acerto da Base de Cálculo quantificada nas transferências interestaduais, como diz, no estabelecimento do contraditório o autuado poderia ter trazido aos autos provas de eventual desacerto na quantificação apurada pelos autuantes, aliás, como lhe assegura o art. 123 do Regulamento do Processo Fiscal da Bahia ao firmar ser direito garantido ao sujeito passivo tributário fazer a impugnação do lançamento, medida ou exigência fiscal na esfera administrativa, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da intimação, pois assim não o fazendo, no capítulo das provas o mesmo regulamento expõe no art. 140, que o fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas. Ademais, o art. 143 do citado regulamento expressa 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, comportamento que estimo ter sido o adotado pelo contribuinte no presente caso.

Da leitura dos autos, em especial, do custo das mercadorias vendidas expostos na DIPJ e tendo em vista a ausência de provas a confirmar que a Base de Cálculo das transferências se compõe unicamente dos custos previstos no art. 13, §4, inciso II da LC 87/96, encontro fortes evidências de que, sim, a Base de Cálculo se compõe dos custos admitidos pelo Método de Custeio de Absorção que a empresa utiliza, na forma registrada em sua DIPJ.

Diante desse fato, não restou alternativa aos auditores, senão, com base na DIPJ, ajustar o crédito de direito do autuado deixando computado na composição da Base de Cálculo das operações de transferências apenas os custos admitidos pela LC 87/96, consequentemente expurgando os valores relativos aos gastos com MANUTENÇÃO, DEPRECIAÇÃO e CONSTITUIÇÃO DE PROVISÕES, itens que,

no caso em tela, não podem figurar. Assim, neste caso, o gasto com MANUTENÇÃO, DEPRECIAÇÃO e CONSTITUIÇÃO DE PROVISÕES totalizou R\$211.818.587,31 e o CUSTO DOS PRODUTOS - R\$8.350.062.480,53, implicando proporção equivalente a 2,537%, que foi utilizado nos estornos mensais dos respectivos créditos fiscais, conforme demonstrativo de fl. 16, no valor total de R\$59.887,26, no período de janeiro/dezembro de 2003, método que considero pleno substituto para determinar os reais valores aferíveis na planilha de custos do remetente tendo em vista que, por obrigação legal, os dados constantes da DIPJ devem espelhar os contabilizados (Decreto-lei nº 2.124/84, art. 5º e Lei nº 9.799/99, art. 16), o que significa dizer que tanto via planilha de custos do remetente como através dos dados da DIPJ chega-se aos mesmos números.

Com relação a arbitramento da base de cálculo dos valores estornados nesta infração 02, devo dizer que disto a exigência fiscal não trata. Como se vê na descrição da infração, cuida-se, no caso, de glosa de crédito fiscal indevido de ICMS decorrente de operações interestaduais cuja base de cálculo foi fixada em valor superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, situação prevista no inciso II do §5º do art. 93 do RICMS-BA., conforme abaixo transcrito:

§ 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.

Ora, o que os autuantes fizeram foi apenas estabelecer o correto crédito de direito do autuado, extraíndo da base de cálculo das operações os valores indevidamente nela agregados pelo remetente em afronta à regra estabelecida na Lei Complementar nº 87/96, mais especificamente no art. 13, §4º, inciso II, e para tanto, utilizaram os dados informados pelo remetente na DIPJ, documento de informações econômico-fiscais que em casos de apuração de imposto devido por método de arbitramento da base de cálculo a lei permite nele a autoridade fiscal se basear conforme previsto no §6º do art. 938 do RICMS-BA, a seguir transcrito, mas que, repito, não é o caso desta infração, que trata da glosa de crédito fiscal utilizado indevidamente:

Art. 938 - § 6º - O arbitramento poderá basear-se em documentos de informações econômico-fiscais do mesmo exercício ou de exercício anterior, bem como em outros dados apurados dos quais disponha a fiscalização estadual.

Nessa infração, os itens objetos do estorno foram a MANUTENÇÃO, DEPRECIAÇÃO e CONSTITUIÇÃO DE PROVISÕES, que também constavam do custo de produção das mercadorias no estabelecimento remetente e que igualmente compunham o preço das transferências interestaduais para o Estado da Bahia. Nesse caso, os valores relativos às rubricas em questão foram identificados na Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, DIPJ ano-calendário 2003 do remetente, como visto na fl. 46.

Na defesa apresentada, o impugnante, como já disse, não atacou objetivamente a acusação quanto aos seus números, limitando-se a alegar resumidamente o que segue:

- 1) Que os autuantes transgrediram em suas funções ferindo princípios constitucionais como o da estrita legalidade, pois não poderiam legalmente desconsiderar, desclassificar, transmudar, presumir a natureza das relações jurídicas mantidas entre pessoas jurídicas para, sob sua ótica aplicar-lhe arbitrariamente uma nova configuração que atendesse a sua conveniência e interesses interpretativos;
- 2) O caráter confiscatório da multa sugerida.

O cerne da questão é que a empresa efetuou transferências de estabelecimento localizado em outras unidades da Federação para estabelecimento localizado na Bahia, utilizando a base de cálculo do custo de produção com inserção de valores que a fiscalização entende indevidos vez 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 (art. 13, §4º, II da LC 87/96).

Pelo exposto, partindo-se do princípio que os custos de manutenção e depreciação e constituição de provisões 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 art. 13, §4º, II da LC 87/96, configura um valor de crédito utilizado a mais que o previsto no estabelecimento autuado.

Vejamos tal assertiva.

O ICMS é, por certo, não cumulativo, conforme mandamento constitucional, *"compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal"* (artigo 155, § 2º, I, da CF /88).

Não obstante a plena eficácia da norma constitucional a operacionalização do princípio em questão foi cometida ao legislador complementar (art. 155, § 2º, inciso XII, "c"). Coube então à Lei Complementar 87/96 a definição do atual regime de compensação do imposto, com o intuito de dar cumprimento ao princípio da não-cumulatividade (art. 19/21, LC 87/97). Ou seja, o princípio operacionaliza-se por meio do abatimento, feito pelo próprio contribuinte, entre débito e crédito na sua escrituração fiscal, de tal forma que o valor efetivamente recolhido aos cofres públicos resulte do encontro dos débitos pelas saídas, subtraído dos créditos das entradas previstas na lei.

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

Vale salientar, contudo, que a constituição não autoriza seja o ICMS onerado para o contribuinte de direito por conta do aludido princípio. Ao contrário, é garantido ao contribuinte nas vendas que promova, transferir ao adquirente o ônus do imposto que recolherá ao Estado, ao tempo em que se credita do imposto que suportou nas operações anteriores, isso é o que se conhece como repercussão fiscal. Assim, o texto constitucional buscou desonerar o produto nas operações intermediárias, de modo que a carga tributária recaia sobre o consumidor final, que é contribuinte de fato do tributo.

No caso em tela, por se tratar de transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, o próprio princípio encontra efetividade na LC que, ao disciplinar o regime de compensação, fixa os elementos necessários à operacionalização do sistema de abatimentos, que não poderia, em absoluto, significar alteração de direitos nem a concessão de privilégios para quaisquer entes da mesma federação. Assim, é também a própria Lei Complementar 87/96 que estabelece os critérios como essa transferência ocorrerá, de sorte que não se amesquinhe toda a sistemática pensada para o ICMS, o que o fez através do art. 13, §4º, II da LC 87/96, reproduzido no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96 (ICMS BA). Desse modo verifica-se que os créditos escriturados, e objeto do presente estorno, não são simples aplicação da não-cumulatividade constitucional do ICMS.

A discussão aqui está centralizada na base de cálculo a ser corretamente utilizada nas transferências das mercadorias objeto da glosa do crédito fiscal.

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

Art. 146. Cabe à lei complementar:

...

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

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

Assim sendo, regras para o estabelecimento da base de cálculo do ICMS, devem ser buscadas a partir do texto constitucional. Este remete para a Lei Complementar, que traçará linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e coerência do ordenamento jurídico nacional. A base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96 (texto reproduzido no Estado da Bahia no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96).

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

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

- I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;
- II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;
- III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

Assim, A Lei Complementar a seu turno, veicula regras de estrutura que se projetam sobre as demais normas do ordenamento, exceto, óbvio, a Constituição Federal, porque dela recebeu o papel de estabelecer os pilares que serão fundamentos da materialidade (fato gerador, base de cálculo) e arrecadação do ICMS. De notar que a LC 87/96 ao fixar que a base de cálculo do ICMS nas transferências seria o “custo da mercadoria produzida”, especificou o que seria entendido por tal custo.

Embora à primeira vista a regra estabelecida para se calcular o custo da mercadoria produzida estabelecido no inciso II do §4º do art. 13 da LC 87/96 que serve para fixar a base de cálculo na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, seja clara, ela tem suscitado diversas interpretações por parte de alguns estados gerando um verdadeiro conflito de interesses dos entes tributantes a implicar divergências quanto ao valor do débito do imposto devido nas operações e o crédito permitido pelos estados destinatários. Mais precisamente, São Paulo e Minas Gerais, dois dos maiores estados exportadores nas relações interestaduais, dispõem de normas interpretativas do citado dispositivo.

Em São Paulo a Decisão Normativa CAT/SP n. 05/2005 traz uma espécie de “interpretação aberta” ao dispor que o Fisco paulista firmou seu entendimento de que a LC nº 87/96, ao discriminar os elementos que, somados, comporiam o "custo da mercadoria produzida" - base de cálculo nas transferências interestaduais, fê-lo de modo exemplificativo, não taxativo. Neste documento, depois de discorrer sobre os conceitos contábeis de custos e despesas e sobre o "querer" do "legislador complementar", o Fisco paulista assim desfecha o seu parecer:

9. Concluimos, portanto, que o disposto no artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 não deve ser interpretado como a discriminação taxativa dos itens que integram o custo da mercadoria produzida (custo da produção industrial), objetivamente definido como a base de cálculo das transferências interestaduais de mercadorias fabricadas pelo contribuinte, entre estabelecimentos de sua titularidade, cabendo ao próprio contribuinte apurá-lo, em conformidade com os princípios e a metodologia da Contabilidade de Custos, e à fiscalização verificar a sua correção.

O Estado de Minas Gerais, por sua vez, à guisa de interpretar o disposto no inciso II, § 4º, art. 13 da mencionada norma, dispôs sobre a matéria na sub alínea b.2, inciso IV c/c §§ 2º e 3º, art. 43, Parte Geral do RICMS /MG, da forma seguinte:

§ 2º - (...) considerar-se-á, como integrantes do custo da mercadoria produzida relativamente:

- I - à matéria-prima: o custo da matéria-prima consumida na produção, nele incluídos os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção;
- II - ao material secundário: o custo de todos os materiais e insumos consumidos direta e indiretamente na produção, inclusive energia elétrica;
- III - à mão-de-obra:
 - a - humana: o custo da mão-de-obra pessoal, própria e de terceiros, utilizada direta e indiretamente na produção, acrescido dos encargos sociais e previdenciários;
 - b - tecnológica: os custos de locação, manutenção, reparo, prevenção e os encargos de depreciação dos bens, representados pelas máquinas, equipamentos, ferramentas, instalações e similares, utilizados direta e indiretamente na produção, inclusive impostos sobre a propriedade e seguros;
- IV - ao acondicionamento: todos os custos, diretos e indiretos, necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica.

Como bem explica Márcio Alexandre O. S. Freitas, no artigo “A Base de Cálculo do ICMS nas Transferências de Mercadorias entre Estabelecimentos do Mesmo Contribuinte e a Decisão Normativa CAT/SP n. 05/2005”(2007/134), o Estado de São Paulo, ao publicar a DN CAT nº 05/2005, definiu a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias, entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, de forma diversa daquela textualmente fixada pela LC nº 87/96, dando possibilidade de ampliação da base de cálculo mediante incorporação de outros itens no custo da mercadoria produzida o que poderá implicar em recusa na aceitação do crédito integral pelo Estado destinatário.

Por sua vez, o regulamento mineiro também extrapola ao dizer o que não está contemplado na Lei Complementar, mudando-lhe o texto. Entre outros itens, estranha é a divisão de mão-de-obra humana e mão-de-obra tecnológica, incluindo nesse sub-item os impostos sobre a propriedade. Comungo com o pensamento já antes emitido de que os gastos com mão-de-obra relacionam-se com os dispêndios vinculados aos trabalhadores e não às máquinas.

O legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como “o custo da mercadoria produzida”, dando sua interpretação para o que significa este custo. Não foi dada liberdade ao intérprete para adotar conceito diverso ou para integrar o texto de modo a completar-lhe o sentido. O custo ao qual faz referência o legislador não é o custo contábil, mas um conceito específico para uma finalidade também específica: base de cálculo das transferências interestaduais. Sendo assim, a definição da base de cálculo, matéria reservada à Lei Complementar, não pode ser modificada por lei estadual, seja de Minas Gerais, São Paulo ou da Bahia. Permitido fosse a cada Estado interpretar à LC 87/96, de acordo com os seus interesses, importaria em grande insegurança jurídica e com prejuízos ao pacto federativo. Aliás, a esse respeito, a Fazenda paranaense, por intermédio das Respostas a Consultas nos 056/2002 e 090/2000, após discorrer sobre a hierarquia das normas do ICMS e reconhecer a supremacia da LC nº 87/96 sobre qualquer outra regra estadual, manifestou que “a enumeração dos itens que compõem o custo da mercadoria produzida, e cuja soma serve como base de cálculo do imposto, é taxativa, não podendo o contribuinte se furtar do que vem ali determinado”.

Isto posto, a matéria em questão, operação de transferência de mercadorias produzidas em um Estado e remetidas para estabelecimento localizado em outro Estado, ainda que pertencendo ao mesmo titular, deve ser tratada necessariamente da forma prevista na Lei Complementar.

Logo, ao constituir base de cálculo de forma não prevista na mencionada LC respaldada, como sabemos, na Constituição Federal, o autuado assume o risco e a responsabilidade pela exigência do crédito tributário, além de suportar o conseqüente ônus financeiro, ainda que tenha agido em cumprimento à orientação dada pela própria legislação dos estados que tenham interpretação ampliada do custo estipulado no art. 13, §4º da LC 87/96, como é o caso de Minas Gerais e São Paulo, pois a obrigação tributária existente com o Estado da Bahia deve ser preservada, tanto é assim, que o art. 93, §5º do Decreto 6.284/97 (RICMS BA), retro transcrito, só permite o uso do crédito fiscal do imposto corretamente calculado.

No caso concreto, nas operações de transferências de mercadoria entre o estabelecimento fabricante remetente e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o custo da mercadoria produzida, e entendida conforme o mandamento expresso da Lei Complementar, a soma do custo da matéria-prima, matéria secundária, mão-de-obra e acondicionamento, segundo disposto no inciso II da norma supra citada. Tal regra de tributação não pode ser desprezada em função da imposição de outros diplomas legislativos. Caso isto se admitisse, estaria descaracterizada toda a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual.

Ainda mais porque nas operações de transferência de mercadoria, apesar da circulação física, não se observa um negócio jurídico mercantil, não existe transmissão de titularidade. Apesar da circulação física não há circulação jurídica, porque a operação não foi realizada entre duas pessoas distintas. Em outras palavras, não houve a mudança de proprietário ou de possuidor. Não ocorrendo, portanto, a mudança de titularidade.

No entanto, tais transferências, são consideradas, por ficção, fatos geradores de ICMS tendo em vista opção exercida pelo legislador das normas gerais. Com acerto, sobretudo, quando a mercadoria é transferida para estabelecimento do próprio remetente, mas situado no território de outra pessoa política (Estado ou Distrito Federal), em função da atual regra matriz do ICMS cuja remessa traz reflexos tributários às pessoas envolvidas no processo de transferência tanto o estabelecimento de origem como também para o estabelecimento de destino.

A partir de então fácil é o entendimento: desconsiderada a *circulação* na transferência interestadual de mercadorias de um estabelecimento para o outro do mesmo titular, não haveria tributação e, nesse caso, o Estado de origem nada poderia arrecadar. Em sentido contrário tributando em excesso, fora do contexto alinhavado pela LC 87/96, o Estado de destino seria prejudicado, porque teria que suportar um crédito fiscal maior. É o que acontece no caso concreto e que se combate com a lavratura do presente Auto de Infração, embora este caso se refira a procedimento interno do autuado.

É sabido que o ICMS é um imposto sobre o consumo, o encargo dele decorrente é, a final, suportado, pelo consumidor final. Produtor, distribuidor e comerciante se resolvem mediante o sistema de crédito do imposto pago na etapa anterior e aqui, sim, diante do princípio não cumulativo do imposto. Mantido o procedimento do autuado, a lógica do ICMS estaria comprometida, uma vez que o Estado onde localizado está o consumidor final, tendo recebido transferência superfaturada, deixa de receber parcela do produto que lhe compete no sistema de repartição engendrado pelo ICMS.

Isto não bastasse, tal situação fere o pacto federativo que é princípio constitucional expresso (art. 18 e 60, § 4º, CF 88) - além do princípio da autonomia distrital - a não admitir que Estados e Distrito Federal se locupletem uns às custas dos outros. Em contrário, que possa existir igualdade entre os Estados membros. Ademais, a Constituição Federal veda expressamente a União de “instituir tributo que implique distinção ou preferência em relação a Estado, em detrimento de outro” (art. 151, I). Como consequência lógica, vedado o favorecimento de qualquer unidade da Federação, no exercício de sua competência legislativa concorrente (art. 24, I, CF/88).

Assim é que a Lei Complementar a sujeitar todas as pessoas políticas da Federação tem a função impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo do ICMS. Mesmo tendo a competência legislativa estadual, os Estados e Distrito Federal devem estrita obediência às regras gerais emanadas do texto complementar. Nessa política tributária é que o legislador procurou delimitar a base de cálculo nas operações de transferências, elegendo os itens de valores mais relevantes, tributados pelo ICMS (matéria-prima, material secundário e acondicionamento), além da mão-de-obra, objetivando promover uma justa partilha do imposto entre o estado produtor e o consumidor.

Enfatizo que este posicionamento (interpretação literal do art. 13, §4º, II da LC 87/96), não é um posicionamento isolado, haja vista que já 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 (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 e CJF 340-11/06.

No que diz respeito à multa que o impugnante disse ser confiscatória, ressalto não se incluir na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual (art. 167 do RPAF/BA), salientando apenas sua pertinência ao caso por previsão no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei 7.014/96.

Por tudo que foi exposto, concluo que nas operações interestaduais de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado pertencente ao mesmo titular não podem ser incluídos na base de cálculo quaisquer valores que façam parte da estrutura de custo, mas que sejam estranhos aos itens especificados no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, no que considero legal o método utilizado pelos autuantes para glosar o crédito indevidamente utilizado pelo autuado, por implicar em expurgos dos valores de custos não admitidos no citado dispositivo e contabilizados pelo remetente das mercadorias recebidas em transferência pelo autuado e objeto do lançamento em apreço. Na hipótese, deve a base de cálculo ser limitada à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não podendo ser acrescido de outros itens não previstos expressamente, sob pena de vulnerar o princípio federativo que assegura igualdade entre os membros da Federação, cujo propósito é definir um critério razoável de repartição da receita tributária entre o Estado de origem da mercadoria e o Estado de destino.

Voto pela PROCEDÊNCIA da Infração 02.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206891.0056/08-0, lavrado contra **BUNGE ALIMENTOS S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$71.169,59**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, devendo ser renovado o procedimento fiscal em relação ao item julgado nulo.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10. 10. 00.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de outubro de 2009.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

JORGE INÁCIO DE AQUINO – JULGADOR/VOTO DIVERGENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – JULGADOR