

A. I. Nº - 206891.0001/09-0
AUTUADO - COOPERATIVA CENTRAL DOS PRODUTORES RURAIS DE MINAS GERAIS LTDA.
AUTUANTE - MARCOS ANTÔNIO DA S. CARNEIRO, PAULO CESAR DA S. BRITO, JOAQUIM
MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO JORGE e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 04.12.09

4^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0401-04/09

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação tributária em vigor: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Diligência fiscal promoveu à exclusão de valores de provisões vinculadas a mão-de-obra direta, o que reduziu o débito original. Infração caracterizada. Não acatadas as preliminares de decadência e nulidade suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 16/02/09, para exigir ICMS no valor de R\$401.648,58, acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. Consta na descrição dos fatos que a empresa foi intimada para apresentar as planilhas de custos de produção relativas aos produtos transferidos objeto da autuação e não tendo feito, procedeu a apuração dos custos com base nos valores indicados na ficha 4 da Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (DIPJ) do estabelecimento remetente.

O autuado apresentou impugnação (fls. 67 a 79), esclarecendo inicialmente que industrializa leite e derivados em Minas Gerais e transfere parte para comercialização na Bahia.

Comenta que a base de cálculo foi arbitrada com base a DIPJ de 2004, apurando os gastos com manutenção, arrendamento, depreciação, provisões e outros custos, proporcionalmente ao custo total dos produtos fabricados representando porcentual de 9,63421%, que serviu de base na glosa dos créditos escriturados relativos à transferência de mercadorias. Afirma que a autuação, não pode prosperar, em virtude de diversos vícios e ilegalidades que a acometem, conforme argumentos que passou a expor.

Preliminarmente, alega decadência dos fatos geradores, anteriores a 12/03/04, visto que o AI foi lavrado em 12/03/09, impondo-se o reconhecimento da decadência dos fatos geradores ocorridos há mais de 5 anos, nos termos do art. 150, §4º do Código Tributário Nacional (CTN). Transcreve ementa do REsp 733915/SP do STJ para reforçar o seu posicionamento.

Argumenta que o arbitramento sob a alegação da não apresentação das planilhas de custos é injustificável, cabendo tal solicitação ao Fisco mineiro nos termos do art. 199 do CTN, credenciando preposto fiscal (Convênio ICMS 93/97) para viabilizar acesso a livros e documentos contábeis julgados necessários.

Informa que possui contabilidade regular, que possibilita analisar os custos incorridos na sua produção, desautorizando o arbitramento levado a efeito, nos termos do art. 148 do CTN,

presumindo ocorrência do fato imponível. Requer o integral cancelamento da autuação, por ter sido feita em desconformidade com a legislação que a rege.

No mérito, afirma que o autuante entendeu que as provisões constituídas não podem integrar o custo de produção das mercadorias transferidas, porém, referem-se a custos de mão-de-obra suportados, tais como décimo terceiro salário e encargos de férias. Requer que estes valores sejam considerados pela fiscalização, de forma a reduzir o estorno promovido.

Com relação às despesas com manutenção, depreciação e outros custos (energia elétrica, água, combustível industrial e para gerador, dentre outros), afirma que devem ser levados em consideração para fins de apuração do "custo de produção" haja vista que o custo de transferência de um produto segundo a Lei Complementar 87/96 é a soma dos custos com matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Transcreve os itens 8 e 11 da Norma de Procedimento Contábil 22 do IBRACON definindo "custo" e "custo de produção", texto do professor Eliseu Martins sobre o conceito de "custo de produção" como 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.

Salienta que é fácil visualizar onde começam os custos de produção, mas é difícil verificar onde terminam, estabelecendo como regra geral que os gastos realizados na produção antes de o bem estar pronto para a venda serão "custos de produção" e os gastos realizados após a industrialização do bem "despesas de venda".

Afirma que cumpriu o que determina a legislação do Estado de Minas Gerais (art. 43 do RICMS/MG), que inclui a mão-de-obra tecnológica dentre os custos de produção, em conformidade com os princípios contábeis e que a LC 87/96 no seu art. 13, §4º, II autoriza a inclusão dos dispêndios com mão-de-obra na base de cálculo das transferências de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado da federação, entendendo que o custo de produção envolve despesas com pessoal, máquinas, inclusive manutenção e depreciação.

Ressalta que poderia fabricar produtos sem que fosse mantido um escritório administrativo, tidos como despesas da atividade, mas seria impossível fabricar os produtos sem a mão-de-obra tecnológica, relativas a gastos com máquinas essenciais para a obtenção do produto final, que integram os custos de produção.

Com relação aos valores incluídos na rubrica Outros Custos, englobando energia elétrica e combustível industrial, afirma que a fiscalização entendeu não se enquadrar nos conceitos de matéria-prima, nem de produtos intermediários, tampouco de materiais secundários, mas que no processo industrial a energia e o combustível industrial são indispensáveis como fatores de produção, na condição de insumos, concorrendo para a formação do produto.

Ressalta que a LC 87/96, no seu artigo 33, II, "b", com a redação da LC 102/00, admite aproveitamento do crédito de ICMS da energia consumida no processo industrial, bem como a energia, combustível e outros custos industriais são consumidos no processo produtivo por meio das máquinas que são movidas, abastecidas ou mantidas por tais itens.

Aduz que a energia elétrica é um bem, submete-se ao ICMS, mas não se trata de um bem tangível, não se agregando diretamente ao produto no processo industrial, mas é consumido integralmente no processo produtivo no exato momento em que aciona as máquinas e equipamentos utilizados na produção, motivo pelo qual a LC 87/96 confere direito a crédito.

Conclui afirmando que os gastos com energia elétrica e combustível industrial, bem como a manutenção e a depreciação de máquinas utilizadas no processo produtivo devem compor a base de cálculo nas operações de transferências, conforme estabelecem as normas contábeis em vigor e a LC 87/96. Requer a nulidade da autuação, decadência de parte dos valores exigidos e no mérito, cancelamento integral do AI ou sua adequação aos pontos e questões suscitados.

Os autuantes, em sua informação fiscal (fls. 114 a 167), inicialmente apresentam um resumo do enquadramento, fatos, decisões administrativas e judiciais acerca da matéria.

Com relação à preliminar de decadência, afirmam que 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 art. 173, I do CTN.

Ressaltam que o prazo para que a Fazenda Pública expressamente faça a homologação é de cinco anos a contar da ocorrência do fato jurídico tributário, caso a lei não fixe outro prazo, ao teor do artigo 173, I do CTN, situação que é prevista no art. 107-A do Código Tributário do Estado da Bahia que fixa prazo de cinco anos para constituição do crédito tributário a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador.

Com relação à preliminar de ilegalidade de arbitramento, ressaltam que o autuado encaminhou planilha do custo de produção relativo ao exercício de 2004, mas não detalhou o suficiente para fazer expurgos dos elementos que não tinham amparo da LC 87/96 conforme consta no AI, tendo intimado o recorrente para apresentar o custo da mercadoria produzida, com finalidade de aferir a base de cálculo utilizada nas operações de transferências.

Esclarecem que conforme declarado pelo autuado, agiu em conformidade com o "RICMS do Estado de Minas Gerais considerando que o custo de mão-de-obra, envolve despesas com máquinas, manutenção, depreciação, amortização e exaustão, incluindo a mão-de-obra tecnológica dentre os custos de produção, não encontrando oposição no RICMS/BA e LC 87/96.

Diante deste fato, em consonância com o Termo de Fiscalização afixado no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências (RUDFTO, fls. 13/14), não restou outra alternativa ao não ser arbitrarem a base de cálculo utilizando os dados informados na DIPJ de 2005 (ano-calendário de 2004), considerando os valores relativos à MATÉRIA-PRIMA; MATERIAL SECUNDÁRIO; ACONDICIONAMENTO e MÃO-DE-OBRA e, proporcionalmente, excluir os demais elementos de custo consignados na rubrica CUSTO DE PRODUTOS VENDIDOS, excluindo os demais elementos de custo de produção (MANUTENÇÃO; ARRENDAMENTO; ENC. DEPRECIAÇÃO; PROVISÕES; e OUTROS CUSTOS) que serviram de base para apurar o estorno proporcional de ICMS em relação ao custo total, encontrando um porcentual de 9,63421% para o exercício de 2004.

Este porcentual foi utilizado para a realização dos estornos mensais dos respectivos créditos fiscais indevidamente apropriados mensalmente na apuração do ICMS, de acordo com o quadro descrito e demonstrativo à fl. 132, fundamentado no art. 938, § 6º, do RICMS-BA. Transcrevem decisões STJ (AgRg nº Ag 555568 / MG) para reforçar o seu posicionamento de que diante da ausência de elementos, mediante processo regular arbitrou o porcentual de estorno com base nas informações contidas na DIPJ.

Nesta mesma linha de raciocínio, transcrevem às fls. 133 e 134 decisão do Tribunal Regional do Rio Grande do Sul (Processo 70002778157/2007) a qual validou o procedimento fiscal na medida em que a empresa não prestou esclarecimentos oportunos.

No mérito, ressaltam que a legislação de Minas Gerais apresenta a figura da "mão-de-obra tecnológica" que corresponde a custos de locação, manutenção, reparo, prevenção e os encargos de depreciação dos bens, representados por máquinas, equipamentos, ferramentas, instalações e similares utilizados direta e indiretamente na produção, inclusive de impostos sobre a propriedade e seguros.

Transcreve texto de autoria de Márcio Alexandre Freitas, abordando a legislação de Minas Gerais com definição própria para mão-de-obra "tecnológica", incrementando a base de cálculo ao arreio do art. 13, §4º, II da LC 87/96. Invoca observações do Ministro Luiz Gallotti na decisão do REsp 71.758/RJ, enfatizando não poder modificar as definições contidas nas leis.

Da mesma forma, em relação às improvidades contidas na DN CAT 05/2005 do Estado de São Paulo que é um ato normativo que se enquadra como norma complementar (art. 100 do CTN), não pode ir de encontro ao que determina a LC 87/96.

Nesta situação alegam que a LC 87/96 (art. 13, §4º, II da LC 87/96) determina com precisão os elementos constitutivos para formar a base de cálculo nas operações de transferências de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação, em consonância com o disposto na Constituição Federal (art. 155, §2º, XII, “i” e art. 146, III, “a”).

Comentam a interpretação de normas de Direito Tributário segundo entendimento de diversos doutrinadores (Sacha Calmon, Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleeiro) para tentar demonstrar que na interpretação das normas deve ser definido o conteúdo e o alcance sem qualquer expansão ou ampliação, não vindo ser feita de modo expresso, com a modificação das normas, preservando rigidez e limite de competência tributária.

Transcrevem normas de contabilidade, com ênfase em custos, de professores, a exemplo de Paulo H. Teixeira, George e Rodrigo Leone, Eliseu Martins e Creso Cotrim, definindo os conceitos básicos de custo industrial: materiais (matéria-prima, material secundário e de embalagem), mão-de-obra e custos indiretos de fabricação, custo de produção, etc.

Seguindo a mesma linha de raciocínio, transcrevem a Súmula 12 do Conselho de Contribuintes da Receita Federal que possui a seguinte redação: “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”.

Ratificam que a LC 87/96 define que os elementos integrantes do custo de transferência e a inclusão da energia elétrica na composição da base de cálculo do ICMS só será possível se houver alteração da legislação vigente, posicionamento este firmado no STJ, enquadrando como “bens de uso e consumo”, conforme decisões contidas no AgRg no RE 731885-PR; REsp 518656-RS; AgRg 623105-RJ e AgRg no RE 826689-; 623105-RJ AgRg e AgRg no RE 826689.

Citam as consultas 090/2000 e 056/2002 formuladas à Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná, cuja resposta conclui que a enumeração dos itens que compõem o custo da mercadoria produzida é taxativa, ou seja, é a soma do “custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento” e que não cabe a legislação estadual interpretar de outra forma.

Transcrevem decisões prolatadas pelos Conselhos de Fazenda (Bahia, Minas Gerais e Paraná), nas quais foi firmado o entendimento de que nas operações de transferências interestaduais, a base de cálculo do ICMS é “o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento” (ACÓRDÃO CJF Nº 1794/00 – Bahia; CCRF/PR - PAF: 60891010 Acórdão 93/2001 - 08/03/2001 – Paraná; CJF Nº 0409-11/03 – Bahia; CJF Nº 0210-11/04 – Bahia; CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 085/2000 - – Minas Gerais; PTA Nº16.000045894-55 - MG de 05/07/2000 e CJF Nº 0340-11/06 – Bahia).

Ressaltam que o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul decidiu no Processo nº 70002778157, de 06/06/07, que nas operações de saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, com base na regra do art. 9º do Convênio ICMS 66/88 a qual foi repetida no art. 13, §4º e incisos da LC 87/96.

Ressaltam que a decisão do REsp 707.635-RS de novembro/05 foi neste mesmo sentido de que a definição de base de cálculo é matéria reservada a Lei complementar (art. 146, III, “a” da CF), bem como no AgRg no REsp 1002693/RS, de 25/03/2008; RE 361829 RJ e RE 91737/MG.

Transcrevem textos de diversos autores (Aliomar Baleeiro, Ministro Antonio Neder, Min. Marco Aurélio, Ministro Gilmar Mendes) para reforçar o posicionamento de que nas operações de transferência interestadual entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, a base de cálculo é a fixada pela LC 87/96, não admitindo outro tipo de interpretação. Requerem a procedência total do Auto de Infração.

Esta JJF decidiu converter o processo em diligência para que os autuantes justificassem a inclusão de provisões na base de cálculo das transferências e caso isso não ocorresse fizesse a sua exclusão (fl. 170).

Em atendimento a diligência determinada pelo CONSEF os autuantes prestaram nova informação fiscal (fl. 172) afirmando que diante da impossibilidade de separar as provisões em função de sua natureza, não restou outra alternativa senão excluir a parcela correspondente do Demonstrativo – Estorno de débito – Custo de Transferência, o que resultou em redução do débito para R\$384.109,33 conforme demonstrativo juntado à fl. 173.

A Inspetoria Fazendária intimou o autuado para tomar conhecimento do resultado da diligência (fl. 175), inclusive fornecido cópia dos documentos juntados com a nova informação fiscal, concedendo prazo de dez dias para se manifestar, fato que não ocorreu no prazo legal.

VOTO

O autuado invocou a decadência dos fatos geradores relativos ao período autuado (janeiro a 16/12/04), por entender que extrapolou o prazo de cinco anos previsto no art. 150, § 4º do CTN, o que foi contestado pelos autuantes na informação fiscal.

Rejeito a preliminar de decadência suscitada tendo em vista que o lançamento de ofício foi realizado em 17/12/07 e o art. 150, § 4º do CTN, estabelece que:

...

§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

O art. 107-B da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), que incorporou o art. 150 do CTN, no seu parágrafo 5º dispõe:

Art. 107-B

§ 5º - Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Assim, a legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, não podendo ser argüida a determinação do art. 150, §4º do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação. Os créditos constituídos foram relativos ao exercício de 2004, ou seja, os fatos geradores ocorreram entre o período de 01/01/04 a 31/12/04 e só seriam desconstituídos se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/10.

Também suscitou a nulidade do Auto de Infração, sob argumento de que possui contabilidade regular e foi arbitrado elementos de custos que a fiscalização entendeu não integrar a base de cálculo das transferências. Verifico que conforme esclarecido na informação fiscal, com respaldo nas intimações feitas pela fiscalização e nos diversos emails juntados pelos autuantes (fls. 16/20 e 48/55) o estabelecimento remetente das mercadorias, foi intimado para apresentar planilha de custo de produção relativa ao período fiscalizado. Não tendo atendido a intimação, a fiscalização arbitrou a base de cálculo dos créditos utilizados indevidamente, com base nos dados constantes da DIPJ entregue a Receita Federal.

Portanto, sendo o estabelecimento remetente das mercadorias, pertencente ao mesmo titular, detentor dos documentos relativos à apuração do custo de produção, o mesmo poderia apresentá-lo à fiscalização ou no momento que apresentou a defesa para comprovar inconsistências dos valores apurados pela fiscalização e não o tendo feito, nos termos do art. 142 do RPAF/BA, importa na presunção da veracidade da afirmação por parte da fiscalização. Por isso, ao contrário do que foi afirmado na defesa não houve inexistência de declarações ou documentos duvidosos e sim omissão de esclarecimentos que possibilitasse identificação dos elementos de custos.

Considero que não restou alternativa à fiscalização, senão arbitrar os valores de elementos de custos (provisões, depreciação e outros custos) com base na DIPJ apresentada pela empresa à Receita Federal.

Cabe ressaltar que na situação presente não foi arbitrada à base de cálculo relativa ao imposto devido pelo estabelecimento autuado, nos termos do art. 148 do CTN, justificável quando o estabelecimento prestar declarações ou documentos que não mereçam fé e sim, arbitrado apenas o porcentual dos elementos de custos que integram a base de cálculo das transferências em estabelecimento do mesmo titular, para determinar o crédito de direito no estabelecimento destinatário.

No mérito, o Auto de Infração acusa a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar.

Saliento que na defesa apresentada o contribuinte não questionou os valores e quantidades levantados pela fiscalização, que culminou na base de cálculo apontada na infração. A discussão em lide trata da não ocorrência dos fatos geradores e da legalidade em relação ao direito de utilização do crédito fiscal pago no Estado de origem e também, de erro na aplicação da alíquota.

Na defesa apresentada o autuado de modo geral apresentou os seguintes argumentos:

- a) Inclusão de provisões vinculadas a custos de mão-de-obra no porcentual de estorno;
- b) Exclusão dos itens de manutenção, depreciação e outros custos da base de cálculo das operações de transferências;
- c) Exclusão dos valores relativos à energia elétrica e combustíveis.

Com relação ao primeiro argumento, diante da alegação de que as provisões constituídas estavam vinculadas à mão-de-obra direta, esta JJJ determinou a realização de diligência para que os autuantes prestassem esclarecimentos quanto à natureza das provisões. Em atendimento à diligência os autuantes refizeram o demonstrativo juntado à fl. 10, juntando à fl. 173 novo demonstrativo, no qual fizeram a exclusão do valor das provisões de R\$2.995.983,19 o que resultou em redução do débito de R\$401.648,59 para R\$384.109,33.

Tendo sido cientificado o autuado do resultado da diligência e não tendo o mesmo se manifestado no prazo legal concedido, considero que tacitamente acatou o resultado da diligência e saneada esta possível irregularidade.

Com relação às alegações seguintes, verifico que os autuantes:

- 1) Elaboraram demonstrativo de ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, (fl. 10), que após a realização da diligência foi refeito e juntado à fl. 173.
- 2) No mencionado demonstrativo, foram relacionados os valores relativos à “manutenção, depreciação e outros custos” totalizando R\$65.611.977,67 que corresponde a 9,213% do custo total de R\$712.167.514,95. Porcentual este que foi aplicado à base de cálculo do valor das mercadorias transferidas para o estabelecimento do titular, localizado no Estado da Bahia.

Conforme dito inicialmente, o recorrente não questionou os valores apontados como devidos que foram apurados pela fiscalização, tendo questionado a forma como foi apurada a base de cálculo, que entende estar em desacordo com a legislação do ICMS.

Com relação ao argumento defensivo de que nas transferências interestaduais cumpriu a determinação contida no RICMS/MG não pode ser acatada, tendo em vista que em se tratando de operações de transferência de mercadorias para estabelecimento da mesma empresa localizado neste Estado, deve ser aplicada a regra contida no art. 13, § 4º, II da LC 87/96 (custo de produção, como definido na mencionada Lei), não contemplando manutenção, depreciação e outros custos por não constituir custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Com relação à energia elétrica é certo que a mesma é componente imprescindível ao processo produtivo admitindo-se inclusive o aproveitamento do crédito do ICMS quando utilizada no processo industrial. Entretanto, apesar de movimentar máquinas, motores, promover iluminação, refrigeração, etc. não é consumida em contato direto com o produto. Logo, ao contrário do que foi afirmado na defesa, a Súmula 12/07 do Conselho de Contribuintes traz a definição de que “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”, interpretação da qual me coaduno com aplicação à situação em questão.

Convém ressaltar que em diversas decisões do Superior Tribunal de Justiça, aquela Corte decidiu que “A energia elétrica não pode ser considerada como insumo”, a exemplo do RE 782.074-DF (2005/0153135-0); REsp n.º 638.745/SC; RMS 19176/SC, 2^a T. Rel. Min. Eliana Calmon; AgRg no AG n.º 623.105/RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21/03/2005; REsp n.º 518.656/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 31/05/2004 e AgRg no RE 731.885 - PR (2005/0039203-7).

Do ponto de vista da Ciência Contábil, as operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos, em tese, não deveriam 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 competência 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 Federal/1988, no seu art. 146, determinou 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 sendo, a interpretação da regra estabelecida no art. 13, § 4º, da LC 87/96, reproduzida no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96, na mensuração do custo, das operações de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, na apuração da 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, conforme dispõe:

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:

.....
II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e 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 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 87/96 não pode ser modificado por lei estadual e muito menos por Decisões Normativas, tendo em vista que são regras hierarquicamente inferiores à mencionada LC. Caso se entenda ao contrário, cada Estado poderia interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, o que certamente importaria em insegurança jurídica.

Enfatizo que este posicionamento (interpretação literal do art. 13, § 4º da LC 87/96), não é um posicionamento isolado, haja vista que conforme anteriormente apreciado, foi manifestado pelo STJ (RE 707.635-RS). Constatou 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.

Na situação presente, ao constituir base de cálculo de forma não prevista na LC, respaldada na Constituição Federal, o autuado assumiu o risco e a responsabilidade pela exigência do crédito tributário ora exigido, bem como de suportar o ônus financeiro.

Por tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento produtor situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, incluiu valores que não constituem matéria-prima, mão-de-obra, material secundário ou acondicionamento, como previsto no art. 13, §4º, II da LC 87/96. Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a prevista no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior que o previsto na legislação no estabelecimento remetente e um crédito utilizado a mais do que o previsto em Lei, o que constitui um crédito fiscal indevido. Acato o demonstrativo juntado pelos autuantes à fl. 173 e considero devido o valor de R\$384.109,33.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206891.0001/09-0, lavrado contra a **COOPERATIVA CENTRAL DOS PRODUTORES RURAIS DE MINAS GERAIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$384.109,33**, 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, 19 de novembro de 2009.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – JULGADOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - JULGADOR