

A. I. Nº - 206891.0025/09-6
AUTUADO - PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A
AUTUANTES - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO,
JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO JORGE e EUZIANE GOUVEIA DA
SILVA.
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET- - 18. 03. 2010

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0034-01/10

EMENTA: ICMS. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA QUANTO À CARACTERIZAÇÃO DA INFRAÇÃO. Inexistência de elementos suficientes para caracterizar a infração imputada. Inviabilidade de saneamento, haja vista que a ação fiscal foi desenvolvida de forma inadequada, acarretando incerteza cuja elucidação, nestes autos, implicaria uma nova ação fiscal. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 29/07/2009, exige ICMS no valor de R\$ 312.656,90, acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal do imposto, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, nos meses de janeiro a dezembro de 2005.

Consta na “Descrição dos Fatos” que a ação fiscal diz respeito à verificação da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação, que foram transferidos para filiais localizadas neste Estado. Há o registro de que por força de disposição constitucional (artigos 155, § 2º, XII, “I”, e 146, III, “a”), a Lei Complementar nº 87/96, através do art. 13, § 4º, II, prescreve que nessa situação a base de cálculo deve corresponder aos custos da mercadoria produzida, que corresponde à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. A L/C nº. 87/96 dá amparo à Lei nº. 7.014/96 (art. 17, § 7º, II), que, por sua vez, respalda o disposto no art. 56, V, “b” do RICMS/BA, que exige a glosa de crédito fiscal decorrente de base de cálculo a mais nas situações aqui tratadas. Desse modo, os demais gastos devem ser expurgados para fins de determinação da base de cálculo legal.

Acrescenta-se que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pelo próprio autuado, onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção, por código de produto. Na apuração foi elaborado o demonstrativo “Estorno de Crédito – Custo de Transferência” (fls. 11 a 187), que também se encontra em meio eletrônico (fl. 09).

No intuito de ratificar o acerto da auditoria, é invocada decisão do CONSEF atinente à matéria objeto da discussão, mencionando-se “1ª CÂMARA –Nr sessão: 033/2009.Data do julgamento:05/06/2009”, assim como declaração do próprio autuado, cujas transcrições são feitas. Acrescenta-se que tanto o STF como o STJ (Superior Tribunal de Justiça) já pacificaram o entendimento de que deve ser aplicado o princípio da legalidade estrita (art. 97, IV do CTN) quanto à definição da extensão da base de cálculo dos impostos, de forma que o intérprete deve se ater ao disposto na lei.

O autuado, através de advogada legalmente constituída, apresentou impugnação às fls. 352 a 364, discorrendo inicialmente sobre a infração e respectivos dispositivos legais relativos ao enquadramento e a multa imposta.

Rechaça o entendimento dos autuantes de que a base de cálculo na operação de saída de mercadoria promovida por estabelecimento atacadista, no caso, filial com atividade de centro de distribuição, deve corresponder ao valor do custo de produção no estabelecimento fabricante, quando também pertencente à mesma empresa, pelas razões que passa a expor.

Diz que mesmo sem ter conhecimento da decisão proferida pela 1ª Câmara do CONSEF, na sessão 033/2009, contrária a um lançamento tributário igual ao que se acha em lide, e citada pelos próprios Auditores Fiscais na exposição constante da peça inicial, já vem defendendo em recursos contra atos fiscais lavrados sobre operações de anos anteriores a 2005, o que se decidiu naquele Colegiado - conforme ementa que reproduz- que deve ser aplicada em tais operações a base de cálculo do art. 13, inciso I, § 4.º, da Lei Complementar n.º 87/96, ou seja, o valor da entrada mais recente das mercadorias.

Sustenta que em face da decisão acima referida, e considerando que os autuantes não levaram em consideração os valores das entradas mais recentes nos estabelecimentos que remeteram mercadorias para o seu estabelecimento, a autuação é improcedente.

Prosseguindo, argui a existência de vícios formais, alegando que os autuantes ao dizerem que teria utilizado crédito de ICMS sobre base de cálculo fixada na unidade federada de origem superior àquela estabelecida na Lei Complementar 87/96, em convênios ou protocolo, deveriam ter comprovado mediante as transcrições dos dispositivos constantes das leis estaduais que são divergentes do que dispõe a Lei Complementar nº 87/96; as operações que foram praticadas de acordo com os dispositivos divergentes; a transcrição, ou apenas a citação de Convênios e do Protocolo que tratam da base de cálculo do ICMS.

Alega que os autuantes sem apresentarem qualquer prova para confirmar o que disseram, cercearam o seu direito de defesa, além de não terem sido fiéis ao princípio da tipicidade serrada que rege o lançamento tributário.

Continuando, aborda as divergências, em face da LC 87/96, dos dispositivos das legislações dos Estados de onde se originaram as mercadorias ingressadas no estabelecimento autuado, ressaltando que até o momento dois estados da Federação, entre aqueles listados no anexo do Auto de Infração, baixaram normas “interpretativas”, via decreto ou decisão normativa, sobre a composição do custo da mercadoria produzida referida no § 4.º, inciso II do artigo 13 da LC 87/96.

Diz que o Estado de Minas Gerais é um deles ao fazer constar no § 2º do art. 43 do RICMS/MG em vigor, que são partes integrantes do custo da mercadoria produzida: a matéria-prima, incluídos os encargos de exaustão de recursos naturais utilizados na produção; os materiais secundários, definidos como os materiais e insumos consumidos direta e indiretamente na produção, inclusive energia elétrica; a mão-de-obra humana utilizada direta e indiretamente na produção; a mão-de-obra tecnológica, abrangendo os custos de locação, manutenção, reparo, prevenção e os encargos de depreciação de máquinas, equipamentos, ferramentas, instalações e similares, inclusive imposto sobre a propriedade e seguros; e os gastos com acondicionamento, inclusive mão-de-obra.

O outro é o Estado de São Paulo, que através da Decisão Normativa CAT-5, estabeleceu que o disposto no art. 13, § 4º, II da LC 87/96 não deve ser interpretado de maneira taxativa dos itens que integram o custo da mercadoria produzida, tratando da base de cálculo das transferências interestaduais entre estabelecimentos do contribuinte de mercadorias por ele fabricadas, cabendo a este apurá-lo, com base na metodologia da Contabilidade de Custos e à fiscalização verificar a sua correção.

Argúi que se apenas Minas Gerais e São Paulo editaram normas contrárias à LC 87/96, então o Auto de Infração só teria validade para as operações originadas desses dois Estados. Assim, se as normas das legislações dos demais Estados, como Paraná, Rio de Janeiro, Santa Catarina e Rio Grande do Sul, não divergem do que consta na LC 87/96, as notas fiscais oriundas dessas unidades da Federação devem ser excluídas dos anexos, pois o fato determinante declarado no histórico do Auto de Infração deixa de ser verdadeiro em relação a esses Estados, o que fere o princípio da tipicidade.

Alega que a acusação seria verdadeira se os estabelecimentos atacadistas ali situados obedecessem as legislações desses dois Estados no que diz respeito à base de cálculo do ICMS, contudo, isto não aconteceu nas operações procedentes de São Paulo, como comprovam os valores constantes dos anexos do Auto de Infração, e de Minas Gerais nem mesmo existem documentos relativos a operações interestaduais com destino ao Estado da Bahia.

No que concerne à existência de convênios e protocolo que tratam da base de cálculo do ICMS, apresenta as seguintes indagações: quais são esses Convênios? Qual é o Protocolo? Argumenta que se foram citados na parte do Auto de Infração destinada à descrição das normas desrespeitadas, a falta de discriminação dos mesmos constitui, além de vício formal, cerceamento do direito de defesa.

Tece diversas considerações sobre convênios e protocolo e resume seu entendimento dizendo que se existe em manual de uso da fiscalização um histórico de infração já codificado (01.02.23), pelo registro de crédito de ICMS correspondente a operação interestadual com valor superior ao estabelecido em lei complementar, convênio ou protocolo, tal histórico só pode ser empregado nos casos previstos na Lei Complementar nº 24/75, artigos 8º e 12.

Observa que se a legislação dos estados fornecedores de mercadorias para a Bahia não diverge do que consta na LC 87/96, no caso, Santa Catarina, Paraná, Rio Grande do Sul, etc., exceto São Paulo e Minas Gerais, não se pode ter como infringidos os artigos 93, § 5º, II, e 124, I, “a” do RICMS/BA. Isto porque o tipo tributário utilizado como justificativa para a ação fiscal, à vista do que foi considerado como infração, só teria validade para as transferências originadas de São Paulo e Minas Gerais e apenas quando as mercadorias tivessem sido produzidas pelos estabelecimentos localizados nesses dois Estados. Fato não comprovado, já que as mercadorias destinadas à Bahia não são oriundas desses Estados.

Questiona: “Qual o dispositivo infringido que tem relação com as mercadorias originadas dos estados cujas legislações são totalmente coincidentes com a LC 87/96, no que se refere à base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais?” Aduz que se existe outro dispositivo para amparar o ato fiscal, deveria ter sido citado no Auto de Infração. Assim, deve ser excluída da autuação a parcela que se refere às transferências do Paraná, Santa Catarina, Rio Grande do Sul, etc., em cujas legislações a definição da base de cálculo não difere do disposto na LC 87/96.

Continuando, afirma que não constitui infração a transferência de mercadoria com base de cálculo igual ao valor da entrada mais recente no estabelecimento, conforme o art. 13, §4º, inciso I da Lei Complementar n. 87/96.

Alega que não sendo a mercadoria produzida pelo estabelecimento remetente, a base de cálculo do ICMS na operação interestadual com destino a estabelecimento da mesma empresa é o valor correspondente à entrada mais recente, conforme já decidido pelo CONSEF em face do disposto no inciso I, do § 4º, do artigo 13 da Lei Complementar n.º 87/96, que transcreve.

Diz que no entender dos autuantes, conforme explanação feita à fl. 07 do Auto de Infração, nas transferências interestaduais de mercadorias os estabelecimentos atacadistas deveriam ter adotado como base de cálculo o valor do custo de produção no estabelecimento fabricante. E mais, custo do mês anterior ao da operação de transferência.

Acrescenta que na prática não é o que acontece. Em primeiro lugar, custos que apresenta ocorre o seguinte:

a) no estabelecimento industrial, diante da falta de informações dos custos presentes, parece razoável que se adote como base de cálculo nas operações de saídas para estabelecimento da mesma empresa o valor do custo de produção do mês anterior. Mas a legislação não impede que o estabelecimento utilize o custo de produção do próprio mês, ou do dia anterior, se o seu sistema contábil for tão eficiente que permita apontá-lo;

b) diferentemente, no estabelecimento atacadista não existe a dependência de inúmeras informações, lançamentos e cálculos para se saber qual é o valor da mercadoria, como acontece no estabelecimento industrial. A qualquer momento sabe-se qual é o valor de entrada da que está saindo do estabelecimento.

Em segundo lugar, porque em duas situações de incidência do ICMS que apresenta ocorre o seguinte:

a) quando a mercadoria sai do estabelecimento fabricante para outro estabelecimento da mesma empresa situado no mesmo ou em outro Estado, a incidência do ICMS pode se dar com base na alíquota vigente para operações internas, com base na alíquota de 12% (Estados das Regiões Sudeste e Sul), ou com base na alíquota de 7% (demais Estados e Espírito Santo), sobre o valor do custo de produção (que costuma ser o do mês anterior);

b) quando a mercadoria sai do estabelecimento atacadista para outro estabelecimento da mesma empresa situado em outro Estado, as alíquotas aplicáveis são as mesmas. Porém, a base de cálculo é diferente, pois o valor da entrada mais recente já está acrescido por dois valores que integraram a base cálculo na saída do estabelecimento fabricante.

Também pelo acréscimo do ICMS na operação de entrada, no caso, pelo acréscimo do valor do serviço de transporte entre o estabelecimento fabricante e o estabelecimento atacadista, quando debitado a este.

Salienta que no presente caso, mesmo que se desconsidere o serviço de transporte, somente o acréscimo do ICMS na operação de entrada já traz significativas alterações nos valores das diferenças encontradas no levantamento fiscal. Registra que em inúmeros casos anula completamente a diferença, conforme exemplifica, citando a fl. 97-v. do Demonstrativo Estorno de Crédito, onde está relacionada a Nota Fiscal de saída nº 052039, de 28/02/2005, emitida pela filial de São Paulo – CNPJ 86547619000802, correspondente a uma quantidade de 1.275,12 do produto com o código 835416, com o valor de R\$ 10.982,48. Alega que retirando-se deste valor o ICMS que incidiu na entrada do produto, à alíquota de 12%, o valor obtido é de R\$ 9.664,58. Dividindo este valor pela quantidade, obtém-se o valor unitário da mercadoria sem o ICMS da entrada, que é de R\$ 7,57, que é igual ao valor apontado “custo total” do demonstrativo.

Sustenta que, com base neste exemplo, não podem os Auditores Fiscais apontar a diferença de ICMS que aparece na última coluna do demonstrativo (R\$ 42,21) como sendo atribuível à adoção de base de cálculo em valor superior à estabelecida na LC 87/96.

Ressalta que se o mesmo cálculo for feito ao lado de todos os valores das notas fiscais que constam da coluna “B” do demonstrativo, ficará comprovado quais mercadorias foram transferidas com valores unitários de base de cálculo (sem ICMS), exatamente iguais aos valores apontados na coluna “E”.

Observa que poderia apresentar uma nova planilha com cálculos revisados em face do argumento acima, contudo, está impossibilitada de fazê-lo à vista do demonstrativo apresentado em CD pelos autuantes, porque o mesmo está no “formato PDF”.

Diz que em terceiro lugar, se os valores dos custos unitários encontrados após a exclusão do ICMS do valor da nota fiscal de transferência não forem iguais aos apontados na coluna “E” do demonstrativo, é porque as mercadorias transferidas se referem a entradas com custo de produção de mês diferente daquele apontado no mês anterior. Ou porque o valor da entrada sofreu acréscimo de despesa.

Invoca o princípio da não-cumulatividade para dizer que este transladação, para o preço da mercadoria, dos valores das despesas in como seguro, pedágio e o serviço de transporte, não havendo como

entrada a parcela de despesa acrescida, principalmente do serviço de transporte, pois, caso contrário se defrontaria com a injusta situação em que, não transferindo para o valor da mercadoria a despesa com o serviço de transporte, inerente à entrada, o estabelecimento acabaria acumulando crédito de ICMS, ou então acabaria retirando receita do Estado da localização do estabelecimento onde se deu a entrada da mercadoria, pela utilização desse crédito nas operações internas.

Apresenta um exemplo, no qual tomando por hipótese uma empresa com um centro de distribuição no Estado da Bahia, que abasteça seus estoques com mercadorias produzidas em diversos estabelecimentos fabricantes localizados fora do Estado.

Diz que seguindo a regra prevista no inciso II, do § 4.º, do art. 13 da LC 87/96, a incidência do ICMS sobre a operação de transferência é o custo de produção (matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento). Ou seja, não inclui as despesas acrescidas com o serviço de transporte, que sofre tributação em separado, seguro e pedágio.

Aduz que se essas mercadorias são totalmente transferidas para estabelecimentos da mesma empresa em outros Estados, mantendo a incidência prevista no inciso II, do § 4º, do art. 13 da LC 87/96, ou aplicando a regra prevista no inciso I, do mesmo dispositivo, sem incluir no valor da saída o serviço de transporte, é fora de dúvida que o centro de distribuição acabará acumulando créditos.

Conclui que se uma parte das mercadorias é transferida para estabelecimentos da mesma empresa em outros Estados, e outra parte é vendida para estabelecimentos de terceiros, o valor do crédito correspondente ao serviço de transporte, não incluído no preço de transferência, acaba reduzindo o saldo devedor em conta gráfica, que corresponde a uma diminuição da receita pertencente ao Estado da Bahia.

Consigna que se a base de cálculo fosse o custo de produção em qualquer fase de circulação de mercadorias entre estabelecimentos da empresa fabricante, como pretendem os autuantes, certamente o § 4º do art. 13 da Lei Complementar n. 87/96 estaria redigido com os complementos necessários.

Finaliza a sua peça impugnatória requerendo que seja declarada a nulidade do Auto de Infração à vista das preliminares argüidas, e não sendo este o entendimento desta Junta de Julgamento Fiscal, que seja dado provimento às razões de mérito, principalmente relacionadas com a interpretação equivocada do dispositivo legal que trata da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, para declarar totalmente improcedente o lançamento fiscal.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 423 a 438, esclarecendo que foram designados para realizar auditoria, objetivando verificar a base de cálculo utilizada nas operações interestaduais com produtos transferidos de outra unidade da Federação.

Transcrevem os artigos 155, § 2º, XII, “i”, e 146, III, “a” da CF/88 e o art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº. 87/96, que 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. De acordo com essas normas legais, a base de cálculo do ICMS nas mencionadas operações deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, que compreende a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

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. Salientam que o pagamento a menos para qualquer ente tributante pode trazer possíveis implicações financeira, pois o Fisco utilizará os meios necessários para ter de volta o que lhe pertence.

Esclarecem que no corpo do Auto de Infração constam as informações de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industriais transferidos para filiais localizadas neste Estado, ocorrendo

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.

A autuação foi baseada na planilha de custos de produção apresentada pela própria empresa (CENTRO DE SERVIÇOS COMPARTILHADOS LOCALIZADO EM ITAJAÍ-SC, em meio físico (fls. 207/230) e eletrônico (fls. 1232/233), onde consta a discriminação dos itens de custos=valor da entrada mais recente, por código de produto, no caso: matéria-prima, materiais diretos, custos indiretos sem energia elétrica, energia elétrica e custo total. Consoante declaração do autuado e recente decisão do CONSEF.

Para correção dessa situação dizem que elaboraram o demonstrativo “Estorno de Crédito – Custo de Transferência”, em meio físico (fls. 11 a 87 c/c 235/279 e memória de cálculo à fl. 348) e meio eletrônico (fls. 09 c/c 232/233), todos entregues ao contribuinte, tendo sido considerado o custo da mercadoria produzida fornecido pela empresa, haja vista que este corresponde ao valor da entrada mais recente da mercadoria, conforme declaração do próprio autuado.

Contestam a alegação do impugnante de existência de vícios formais, dizendo que este não tem que se ater aos dispositivos de legislações estaduais que contrariem a LC 87/96, conforme será melhor detalhado adiante.

Relativamente à arguição defensiva sobre Protocolos e Convênios, especialmente a LC 87/96, afirmam que os temas trazidos pelo impugnante não tem qualquer relação com o caso da autuação, tendo em vista que este diz respeito exclusivamente ao cometimento de infração ao art. 13, §4º, I da LC 87/96.

Adentrando no mérito, sustentam que o próprio autuado declara que o valor da entrada mais recente é igual ao custo da mercadoria produzida, e que se este tivesse a intenção de desfazer a declaração deveria trazer aos autos os arquivos magnéticos do SINTEGRA, onde seriam localizadas as entradas oriundas de suas filiais e respectivos valores por código de produto conforme CNPJs listados às fls. 337 c/c 339/344, e a partir daí seria excluído o ICMS de origem e incluído o ICMS de 7% de acordo com o descrito na peça defensiva à fl. 362, que reproduzem.

Observam que se admitindo que houve uma transferência anterior do produto (código 835416) pelo valor total de R\$ 10.982,48 com uma alíquota de 12%, de Santa Catarina para São Paulo, em conformidade com os princípios contábeis, a unidade de São Paulo deve excluir o valor do ICMS de R\$ 1.317,90 incluso no produto à alíquota de 12% e, feito isso, encontra-se o valor líquido de R\$ 9.664,58, bem como o valor unitário de R\$ 7,57, que será contabilizado na filial de São Paulo como valor da entrada mais recente do produto.

Acrescentam que até esse ponto coadunam com o entendimento do impugnante, contudo, na operação posterior, ou seja, transferência de SP para a BA, sustentam que este teria que transferir a quantidade de 1.275,12, utilizando o valor referente à última entrada, no caso, R\$ 7,57 com a inclusão da alíquota de destino SP/BA de 7% e não como quer o autuado de 12%.

Assim, com a divisão do valor referente a ultima entrada de R\$ 7,57 pelo fator 0,93 (7,57/0,93) resulta no valor referente a ultima entrada com a inclusão do ICMS na base de cálculo, momento em que será obtido o valor unitário de R\$ 8,14. Multiplicando-se este valor de R\$ 8,14 pela quantidade de 1.275,12, resulta na base de cálculo correta, isto, é R\$ 10.379,48, que deveria ter sido o valor da base de cálculo da transferência, contudo, este se deu pelo valor de R\$ 10.982,48, que é superior ao permitido no art. 13, §4º, I da LC n. 87/96, o que motivou a glosa do valor excedente.

Esclarecem que este foi o procedimento que adotaram e está sendo objeto de impugnação pelo autuado. Ou seja, foi efetuado o cálculo da diferença entre o valor de R\$ 10.982,48 – valor registrado na nota fiscal de transferência – e o valor de R\$ 10.379,48 –base de cálculo correta – resultando no valor de R\$ 603,00 – diferença a maior na base de cálculo. Assim, mult 603,00 pela alíquota de 7%, resulta no valor de R\$ 42,21 que é o valor ex

Fazem uso de decisões de vários tribunais para consubstanciar a ação fiscal, afirmando que ao se interpretar o alcance da norma contida no art. 13, § 4º, II da LC 87/96 deve-se considerar o seguinte: leis, decretos, etc. não podem reduzir ou ampliar o seu conteúdo; a interpretação deve ser literal, pois se o legislador não quisesse restringir colocaria um ponto após a expressão “custo da mercadoria produzida”; se o legislador não quisesse ser taxativo não incluiria a restrição no final do art. 13, § 4º, II “*assim entendida como*”, referindo-se à base de cálculo; trata-se de política tributária, visando que o estado consumidor receba uma fatia maior do imposto; nas normas de direito tributário, direito privado e na contabilidade de custos encontra-se o conceito de matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento; pesquisas nesses campos mostram inexistir amparo para alocar as rubricas depreciação, manutenção, energia (elétrica, térmica, combustíveis) em nenhum dos quatro elementos previstos no art. 13, § 4º, II da LC 87/96.

Discorrem sobre os artigos 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 a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, salientando que o método de formação da base de cálculo do ICMS contido nesses dispositivos é reproduzido no art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, respaldado no art. 17, § 7º, II da Lei nº 7.014/96. Sustentam que é legítima a glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, e, consequentemente, destaque e utilização a mais do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Consignam que a decisão do Recurso Especial nº 707.635 é nesse sentido, pois esclarece 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 outros estados, por se tratar de questão de limitação constitucional ao poder de tributar, para manter o equilíbrio entre as unidades da Federação.

Invocam ensinamentos do professor Márcio Alexandre Freitas, relativos à definição ou fixação da base de do imposto por Lei Complementar, assim como, em relação à definição dos efeitos tributários e interpretação das normas de direito, se utilizam do art. 109 do CTN e mencionam doutrinadores como Leandro Paulsen, 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. Aduzem ainda 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. Acrescentam que a decisão quanto aos conceitos de custos de produção, deve ser feita a partir da doutrina e das normas gerais do direito tributário.

Prosseguindo, afirmam que segundo esse entendimento, 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 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, neste caso na ciência contábil.

Nesse sentido, trazem a definição apresentada por Aliomar Baleeiro para o termo “receita pública” e reproduzem trecho do voto proferido pelo Ministro Gilmar Mendes, no RE 560626/RS, atinente à impossibilidade de criação de hipóteses de base de cálculo do ICMS por meio da legislação ordinária, sob pena de se admitirem diferenciações entre os estados. Assim, é vedado à legislação ordinária dos estados, como fizeram São Paulo e Minas Gerais, ampliarem a base de cálculo nas transferências de produtos industrializados para outras unidades da Federação, violando ao art. 155, § 2º, XII, “i” da CF/88, assim como ao art. 13, § 4º, II

Concluem que ao se detectar operações interestaduais de transferência, nas quais houve destaque de ICMS em valor superior ao permitido e a conseqüente utilização a maior do crédito fiscal pelo destinatário, é correto que o fisco adote todos os meios possíveis para constituir o crédito tributário através de lançamento de ofício, eliminando a parcela indevida do imposto, que teria que suportar.

Assim, tendo em vista o disposto no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, entendem que não pode um ente político utilizar o seu poder de império para alterar a base de cálculo do ICMS ao seu talante, sob pena de grave ofensa ao pacto federativo.

Finalizam mantendo a autuação integralmente.

VOTO

A princípio, cabe-me apreciar as preliminares de nulidade argüidas pelo impugnante, sob o argumento de existência de vícios formais, que cercearam o seu direito de defesa, pois os autuantes ao dizerem que teria utilizado crédito de ICMS sobre base de cálculo fixada na unidade federada de origem superior àquela estabelecida na Lei Complementar 87/96, em convênios ou protocolo, deveriam ter comprovado os seguintes pontos: as transcrições dos dispositivos constantes das leis estaduais que são divergentes do que dispõe a Lei Complementar n.º 87/96;- as operações que foram praticadas de acordo com os dispositivos divergentes; a transcrição, ou apenas a citação de Convênios e do Protocolo que tratam da base de cálculo do ICMS.

Apesar de entender que a autuação deveria conter uma descrição mais específica quanto à natureza da infração imputada ao autuado, ou seja, deveria indicar que se trata de utilização indevida de crédito fiscal, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias realizadas por estabelecimento comercial para filial localizada neste Estado com base de cálculo maior que a prevista no art. 13, §4º, I da Lei n. 87/96 – valor da entrada mais recente das mercadorias –, verifico que não procede a alegação defensiva.

Isto porque a extensa “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração apresentada pelos autuantes afasta qualquer possibilidade de cerceamento do direito de defesa, sendo plenamente compreensível em que consiste a acusação fiscal e seus fundamentos, aliás, registre-se, impugnado pelo autuado, o que demonstra o seu conhecimento sobre a acusação fiscal. Portanto, não há como prosperar a argüição de nulidade sob tal argumento.

Porém, conforme consta na “Descrição dos Fatos” a ação fiscal diz respeito à verificação da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação, que foram transferidos para filiais localizadas neste Estado. Há o registro de que por força de disposição constitucional (artigos 155, § 2º, XII, “i”, e 146, III, “a”), a Lei Complementar n.º 87/96, através do art. 13, § 4º, II, prescreve que nessa situação a base de cálculo deve corresponder aos custos da mercadoria produzida, que corresponde à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. A LC n.º 87/96 dá amparo à Lei n.º 7.014/96 (art. 17, § 7º, II), que, por sua vez, respalda o disposto no art. 56, V, “b” do RICMS/BA, que exige a glosa de crédito fiscal decorrente de base de cálculo a mais nas situações tratadas na autuação. Desse modo, os demais gastos devem ser expurgados para fins de determinação da base de cálculo legal.

Acrescenta-se que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pelo próprio autuado, onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção, por código de produto. Na apuração foi elaborado o demonstrativo “Estorno de Crédito – Custo de Transferência” (fls. 11 a 187), que também se encontra em meio eletrônico (fl. 09).

Consta ainda o registro sobre decisão do CONSEF atinente à matéria objeto da discussão, mencionando-se: “1ª CÂMARA –Nr sessão: 033/2009.Data do julgamento:05/06/2009”, com a transcrição da Ementa que tem os seguintes termos:

“*Ementa: ICMS. CRÉDITO FISCAL .UTILIZAÇÃO INDEVIDA.TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM A BASE DE CÁLCULO PREVISTA. Nas operações interestaduais de circulação de mercadorias que se re*

fabricante, deve ser aplicada à base de cálculo do art.13, inciso I, §4º da Lei Complementar n.87/96, ou seja, o valor da entrada mais recente das mercadorias...Decisão unânime.”

Basearam-se também os autuantes na declaração firmada pelo autuado, cujo teor é o seguinte:

“PERDIGÃO S.A...incorporadora da empresa PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A...vem através do Procurador...declarar que as entradas por transferências oriundas de filiais de vendas nas planilhas entregues para a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia em atendimento a intimação recebida em 13 de março de 2008 referente ao período de 2005 a 2007, correspondem ao valor das entradas mais recente da mercadoria.”

Considerados exclusivamente os elementos acima reportados, poder-se-ia dizer que o levantamento fiscal estaria correto, haja vista não restar dúvida tanto na decisão do CONSEF invocada pelos autuantes quanto na declaração firmada pelo autuado de que a base de cálculo nas transferências entre estabelecimentos comerciais deve corresponder ao valor da entrada mais recente das mercadorias no estabelecimento comercial (Centro de Distribuição) localizado noutro Estado.

Contudo, conforme consignado pelo autuado na peça de defesa inicial à fl. 360, *“Diante do exposto no inciso I do §4º da LC 87/96, acima transcrito, à vista da decisão do CONSEF, cuja ementa já foi reproduzida na peça vestibular(fl. 3 e documento de fls. 346) a Impugnante esperava que no procedimento de fiscalização os Auditores Fiscais tomariam por base os valores das mercadorias que entraram nos estabelecimentos atacadistas (centro de distribuição), para confrontá-los com os valores das saídas desses mesmos estabelecimentos com destino ao Estado da Bahia.”*

Portanto, apesar de o autuado ter declarado no curso da ação fiscal que a base de cálculo corresponde ao valor das entradas mais recentes das mercadorias, resta evidente que na defesa apresentada não disse que tal entrada é igual ao custo de produção, por entender que existem acréscimos que devem ser considerados na operação.

Nesse sentido, coaduno com o entendimento manifestado pelo impugnante, pois há que se observar que a expressão *“valor da entrada mais recente das mercadorias”* não pode ser considerada exclusivamente com os elementos formadores do custo do estabelecimento fabril.

Na realidade, engloba também os acréscimos incorridos relativos à operação de entrada da mercadoria no estabelecimento comercial (CD), a exemplo do gasto relativo à prestação de serviço de transporte de mercadoria (frete) e outros gastos incorridos na operação de entrada.Ou seja, além do valor apontado na nota fiscal de emitida pelo estabelecimento fabril com destino ao estabelecimento comercial (CD), cabe, também, o cômputo do valor destacado no Conhecimento de Transporte Rodoviário de Carga(CTRC) e outros porventura incorridos na operação.

Certamente, o levantamento para identificar a base de cálculo da operação de transferência de mercadorias destinadas ao estabelecimento comercial localizado no Estado da Bahia- autuado-, no caso, *“o valor da entrada mais recente das mercadorias no estabelecimento”* comercial (Centro de Distribuição), deve ser efetuado tomando por base os documentos fiscais relativos às operações e prestações de serviços de transportes de entrada no estabelecimento comercial (CD) e não as planilhas de custo de produção do estabelecimento fabril.

Isso porque, o levantamento fiscal realizado exclusivamente na planilha de custos do estabelecimento fabril não permite determinar com certeza o cometimento da infração imputada ao contribuinte, inexistindo nos autos qualquer registro sobre a impossibilidade de verificação do real valor da entrada mais recente das mercadorias no estabelecimento” comercial (Centro de Distribuição) nos documentos fiscais de entrada, para justificar a adoção da metodologia utilizada pelos autuantes.

Assim, cabe a verificação nos estabelecimentos comerciais remetentes verdadeira base de cálculo da transferência, isto é, o valor da entrada : o que permitirá apontar com certeza o montante do débito tributário.

Porém, considerando a inviabilidade de saneamento na presente autuação, haja vista que a ação fiscal foi desenvolvida de forma inadequada, acarretando incerteza cuja elucidação, nestes autos, implicaria uma nova ação fiscal, considero nulo o lançamento por faltar certeza quanto ao montante do débito tributário, com fulcro no art. 18, IV, “a” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal –RPAF/99.

Recomendo a autoridade competente a renovação dos atos, a salvo a de falhas, consoante determina o art. 21 do RPAF/99.

Voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **206891.0025/09-6**, lavrado contra **PERDIGÃO AGRO INDUSTRIAL S/A**. Recomenda-se o refazimento do procedimento fiscal.

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, 01 de março de 2010.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

JORGE INÁCIO DE AQUINO - JULGADOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – JULGADOR