

A. I. Nº - 206891.0003/10-6
AUTUADO - ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO S. CARNEIRO, ITAMAR GONDIM SOUZA, PAULO CESAR S. BRITO, JOAQUIM MAURICIO DA M. LANDULFO e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 10/11/2010

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0292-03/10

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fim de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação do imposto: custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 11/01/2010, refere-se à exigência de R\$342.132,07 de ICMS, acrescido da multa de 60% pela 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 foi efetuado o estorno de crédito de ICMS na forma da LC 87/96, em virtude de a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas neste Estado ser maior que a prevista no art. 13, § 4º, inciso II da mencionada LC, apenas em relação ao exercício de 2005. A apuração se limitou ao exercício de 2005, em função da grande quantidade de dados que foi possível fazer a análise.

O autuado, por meio de advogado com procuração à fl. 240, apresentou impugnação (fls. 207 a 223), informando, inicialmente, que é estabelecido com atividade comercial, recebe em transferência do seu estabelecimento fabril situado no Estado de Sergipe, mercadorias (cimento) para comercialização. Para acobertar o deslocamento físico das mercadorias, em transferências para a citada filial, a Unidade Fabril (localizada na sede na Fazenda Itaguassu s/nº - Nossa Senhora do Socorro – SE) emitiu notas fiscais com destaque do ICMS, fez os registros fiscais pertinentes nos livros próprios e, em tempo, promoveu o recolhimento do imposto para o Estado de Sergipe. Diz que o estabelecimento filial, ao receber as mercadorias em transferências, fez os registros das notas fiscais nos livros próprios com crédito do ICMS para, ao final de cada período fiscal, ser compensado com o imposto incidente nas operações de vendas por ela promovidas, na apuração do imposto devido em cada mês. Tudo com base no princípio da não-cumulatividade do imposto assegurado pela Constituição Federal. Depois da realização de inúmeras operações, resolveu a fiscalização da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, por seus agentes fiscais, desenvolver procedimento de fiscalização junto ao estabelecimento industrial do deficiente, situado no Município de Nossa Senhora do Socorro em Aracajú – Sergipe. Diz que a fiscalização baiana resolveu examinar a tributação do ICMS normal ocorrida fora do seu espaço territorial – cuja obrigação decorrente tem como credor o Estado de Sergipe – para verificar se estava correta ou não, em face da base de cálculo adotada para quantificação do tributo. Dessa forma, a autoridade lançadora, com base no livro Razão Analítico, comparando notas fiscais emitidas no período de 2005, teria constatado que a base de cálculo estava em desacordo com a legislação – isto é: em valor superior

consequência acarretou recolhimento do imposto a maior para o Estado de Sergipe em desfavor do Estado da Bahia. Entretanto, dada a impossibilidade de fazer lançamento de crédito tributário, na modalidade de ICMS Normal, contra estabelecimento situado fora do seu espaço territorial, o fisco da Bahia entendeu de fazer glosa de crédito do tributo no estabelecimento destinatário, situado no Estado da Bahia. Em seguida, o defendente faz um resumo do procedimento adotado pela fiscalização do Estado da Bahia e apresenta o entendimento de que a fiscalização baiana cometeu dois equívocos, a saber: I – não excluiu do valor constante de cada nota fiscal os valores de frete e do próprio ICMS para determinar o valor do custo da mercadoria produzida, como base de cálculo do ICMS; II – o custo apurado através do balanço patrimonial e demonstrações financeiras, mediante divisão do valor total anual pela quantidade de cimento produzida, não corresponde ao custo parcial, a que se refere à LC nº 87/96, mas ao custo total que, além de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, compreende outros componentes tais como exaustão, depreciação, amortização, etc.

O defendente alega que a primeira anormalidade inaceitável sobre a qual não pode silenciar consiste no fato de o Estado da Bahia exercer procedimento de fiscalização para verificar a regularidade de imposto devido ao Estado de Sergipe, ou seja, resolveu o Estado da Bahia extrapolar do seu espaço territorial para verificar se o imposto devido ao Estado de Sergipe estava de acordo ou não com a legislação. Salienta que o Estado de Sergipe em momento algum anuiu ou participou do procedimento de fiscalização, desenvolvido pelo Estado da Bahia, em torno de incidência de ICMS normal cujo recolhimento ocorreu em seu favor. Assevera que o motivo do lançamento reside na base de cálculo do ICMS nas operações de transferências, entre os Estados da Bahia e de Sergipe, cuja consequência não implicou em falta de recolhimento do imposto, mas em recolhimento que se tem a maior para uma Unidade Federada em detrimento da outra, por conta de critério diferente de tributação. Que em momento algum se questiona que o defendente não fez recolhimento de ICMS. O que se coloca é que a base de cálculo adotada (e fixada no Estado de origem) é maior do que aquela desejada pelo Estado da Bahia; razão pela qual o fisco da Bahia resolveu glosar os créditos do ICMS no estabelecimento de destino. Se a discussão envolve critério de tributação exigido pela entidade tributante de origem, a fiscalização do imposto não poderia ser realizada pelo Estado de destino - Estado da Bahia -, quando muito teria necessariamente que ocorrer com a participação do Estado de Sergipe. Por esta razão, entende o autuado que a ação fiscal padece de manifesta nulidade desde sua origem, não apenas por ter sido desenvolvida por autoridade incompetente, mas por ausência de materialidade, entendida como evento ocorrido fora do espaço territorial (âmbito de validade) das normas baixadas pelo Estado da Bahia. O defendente alega que além dessa anormalidade, que afeta irremediavelmente a exigibilidade do crédito tributário, duas outras de maior monta se afiguram presentes, que demonstram cabalmente a insubsistência do lançamento, desta feita por erro de compreensão da matéria tributável e dos cálculos adotados para quantificação do imposto tido por devido – relativo à glosa de créditos na escrita fiscal:

1) equívoco quanto à compreensão da matéria tributável: a autoridade lançadora não se apercebeu que no valor praticado para base de cálculo do ICMS está incluída parcela relativa a frete, até o estabelecimento de destino, e ainda o próprio imposto. Logo, para efeito de comparação com o custo apurado, deveria a autoridade lançadora abater do valor praticado, frete e o próprio ICMS. Só assim é que é possível identificar o custo da mercadoria. Deveria ser adotada para efetiva quantificação da base de cálculo apurada pela autoridade lançadora, a saber: a) ao custo do produto, incluir o ICMS e adicionar a despesa de frete; ou b) excluir da base de cálculo praticada o valor do frete e do ICMS nela incluída. O defendente analisa o disposto no art. 13, § 4º, Inciso II, da Lei Complementar nº 87/96 e assegura que os desacertos apontados é que motivam a diferença levantada pela autoridade fiscalizadora que ensejou a glosa dos créditos do ICMS legitimamente aproveitados pelas suas filiais no Estado do Ba

2) lançamento por presunção: alega que, ao se examinar o demonstrativo da autoridade lançadora, não se vê qualquer elemento que atenda aos

identificação do custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, nos termos em que posto pela LC 87/96 – art. 13, § 4º, inciso II, e na Lei Estadual nº 7.014/96 – art.17, § 8º. Diz que se levou em conta o custo total, extraído do livro Razão Analítico e dividido pela quantidade produzida. Critério de tributação esse que, além de não refletir a realidade dos fatos, é incompatível com a sistemática legal. Salienta que noutro lançamento da mesma natureza, conforme se vê do Auto de Infração nº 089599.0004/02-0, lavrado contra a mesma filial do defendente, na cidade de Itabuna/BA, em iguais operações de transferência, a 1ª Junta de Julgamento Fiscal da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia julgou improcedente o lançamento – Acórdão nº 0452/01-03, transcrevendo a ementa e o voto.

Prosseguindo, o defendente comenta sobre os requisitos inerentes à validade do lançamento do crédito tributário, transcrevendo o art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN, e afirma que restou provado que os lançamentos recaem sobre base de cálculo que não se refere ao custo do produto fabricado, assim entendidas a soma do custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, mas refletem lançamentos por presunção – o que contraria o disposto no art. 142 do CTN. Também assegura que restou igualmente provado que as transferências de mercadorias promovidas pelo defendente para suas filiais foram acobertadas por notas fiscais idôneas, em que houve destaque do ICMS, mediante a aplicação da alíquota própria – cujo imposto fora recolhido para o Estado de Sergipe - e, que essas notas fiscais foram registradas com crédito do imposto incidente em tais operações. Portanto, não há qualquer questionamento em torno desses eventos pela autoridade fiscal, que exigiu o imposto sob a alegação de que a base de cálculo adotada foi superior ao valor de custo da mercadoria produzida. Diz que os lançamentos se põem em aberta contrariedade ao Princípio Constitucional da não-cumulatividade, à medida que nega o direito de crédito do imposto incidente na operação anterior, tal como previsto no Art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal, que transcreveu. Lembra que a legitimidade do direito de crédito está condicionada a existência de uma operação anterior tributada pelo imposto, e se houve, comprovadamente, a existência de operações que foram tributadas não há como negar o direito de crédito do imposto sob pena de contrariedade à Constituição Federal. Sobre esta questão, o posicionamento da doutrina e reproduz o art. 19 da Lei Complementar nº 87/96 e os arts. 28 e 29 da Lei Estadual nº 7.014/96. Diz que o Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, de maneira ilegal e inconstitucional, estabelece restrições para o crédito do ICMS, e que não se vê, dentre tais restrições, nada que afete o direito ao crédito em apreço, em face dos procedimentos adotados pelo defendente, tanto no estabelecimento matriz quanto nas filiais. Transcreve os arts. 31,91 e 92 do RICMS/BA, assegurando que não há como sustentar a validade do crédito tributário em apreço, por entender que se trata de lançamento desprovido de materialidade e, portanto, manifestamente nulo.

O defendente afirma que outra anormalidade que também afeta o lançamento reside na cobrança de multa de efeito confiscatório. Alega que a multa levada a efeito no lançamento, no percentual de 60% do valor do tributo, é excessiva e extrapola da proporcionalidade, ou razoabilidade, em função da natureza da infração; mesmo prevista em lei – art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96 – não guarda conformidade com a natureza da infração e, por conseguinte, afronta o princípio da proporcionalidade, contemplado implicitamente na Constituição Federal. Cita a jurisprudência e salienta que na situação em foco não se cogita de fraude, conluio ou outra ilicitude grave, a ponto de comportar penalidade de tal monta. Portanto, entende que restou evidente que a multa aplicada, ao superar 2% do valor do suposto débito, tem efeito confiscatório e, por conseguinte, contraria toda ordem jurídica. Concluindo, o defendente requer seja julgado improcedente o lançamento objeto do presente auto de infração.

O autuante Paulo Cesar da S. Brito, em sua informação fiscal às fls. 246 a 289 dos autos, rebate as alegações defensivas, informando, inicialmente, que o objetivo da mencionada informação fiscal é procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS (imp à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços intermunicipal e de comunicação) na hipótese de transferência de j

filiais localizadas em outras unidades da Federação, de modo que, didaticamente, se compreenda a controvérsia ora instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal. Transcreve o § 2º do art. 155 da Constituição Federal e o art. 146, III, “a” e “b”, da Lei Complementar 87/96. Diz que em obediência ao contido na Constituição Federal, a Lei Complementar nº 87/96, no art. 13, § 4º, II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Neste caso, entende que há um imperativo registrado no texto constitucional asseverando que a base de cálculo do ICMS deve ser fixada ou definida em Lei Complementar. Que se pode concluir, sem resquício de dúvidas, que a lei complementar fixou os elementos de composição do valor tributável para efeito do ICMS, ou seja, definiu e elegeu os elementos de custos de produção que devem ser somados para se encontrar a base de cálculo do ICMS nessas operações. Salienta que as empresas que transacionam em mais de um Estado não podem olvidar da compreensão do real sentido e alcance da regra prevista no art. 13, §4º, II da LC 87/96, para não destacar ICMS a mais (quando da emissão das notas fiscais de transferências interestaduais) e recolher aos cofres do Estado de origem valor maior que o devido, pois, no conjunto das operações entre os mesmos titulares e em decorrência do princípio constitucional da não-cumulatividade, o contribuinte sempre pagará o mesmo valor de imposto.

Quanto à defesa apresentada pelo autuado, o autuante diz que em nenhum momento foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal. Que o defendente está completamente equivocado. Constan do corpo do presente Auto de Infração a descrição dos fatos e os valores considerados no levantamento fiscal. Em relação ao frete, informa que o defendente persiste na idéia de incluir na base de cálculo das transferências interestaduais valores de despesas como se fossem custos, em total desacordo com Lei Complementar 87/96. Para tanto, o contribuinte agrega as despesas administrativas, despesas de vendas que são gastos efetuados após o produto fabricado, portanto, classificados como despesa e não custo. Cita ensinamentos da doutrina em relação às despesas e gastos de produção e diz que os gastos efetuados com o fim de transportar, armazenar e para fins de melhorar logística, estão diretamente vinculados à geração de receitas, portanto, configurando uma despesa e não um custo, dessa forma, não pode ser levado em conta na base de cálculo da transferência interestadual. Salienta que ao contrário do que afirma o defendente, a fiscalização utilizou apenas os elementos de custo de produção previsto no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96. Com base nesses itens de custo de produção, definiu a base de cálculo do ICMS para as operações de transferências interestaduais e realizou o subsequente estorno do ICMS. Informa que o autuado formou a base de cálculo para as operações de transferências de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação com a inclusão de todos os elementos de custo de produção. No entanto, 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. Entende que de acordo com o mandamento constitucional, fica evidente que a base de cálculo do ICMS, nesta situação, está disposta na Lei Complementar nº. 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu art. 13, § 4º, II. Diz que o art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, tido como infringido, está respaldado na Lei nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, que por sua vez está respaldada na Lei Complementar 87/96, sendo 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 maior do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito. Assegura que o comando contido no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo (além dos elencados acima). Dessa forma, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do res com relação ao frete, esclarece que a cláusula CIF é, juridican transferências, pois inexistem as figuras do remetente-vendedor

(pessoas jurídicas distintas). Este valor (despesa com frete CIF), quando incluído na base de cálculo objeto das transferências, também foi expurgado, haja vista que não diz respeito a custo de produção e sim a uma despesa operacional para a realização da operação de transferência do produto já fabricado. Cita decisão do Superior Tribunal de Justiça – STJ quanto à base de cálculo na transferência de um estabelecimento para outro do esmo contribuinte, transcrevendo, também ensinamentos da doutrina, inclusive em relação aos elementos de custo de produção, comentando sobre um trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo. Comenta sobre os conceitos de matéria-prima, material secundário, material de embalagem, mão de obra, custos indiretos de fabricação, depreciação. O autuante destaca uma decisão tomada pelo Fisco do Estado do Paraná ao oferecer resposta a uma consulta, na qual foi dito que a base de cálculo do ICMS deve obedecer e estar adstrita ao princípio da reserva legal, e a Lei nº 5.172, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional, em seu art. 97, IV, onde se tem escrito que somente a lei pode estabelecer a fixação de base de cálculo. Em seguida, cita decisões dos Conselhos de Contribuintes Estaduais, inclusive do CONSEF, além de decisões do STJ. Nas considerações finais, o autuante reafirma que os gastos com elementos de custo de produção, tais como manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível etc., podem e devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando ou possibilitando, o subsequente estorno (em auditoria ou fiscalização) do respectivo crédito fiscal que foi tomado indevidamente pelo estabelecimento destinatário das mercadorias. Assim, afirma que um exame pontual do disposto no art. 13, § 4º, II da LC 87/96 conduz, inequivocamente, à conclusão de 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, principalmente nas operações interestaduais tratadas neste modesto trabalho. Quanto ao argumento do autuado de que o lançamento foi efetuado por presunção, diz que contrário que do foi asseverado pelo autuado a autuação foi realizada encontrando-se os elementos de custo de produção fixados pela LC 87/96 – art. 13, § 4º, inciso II (matéria-prima; material secundário; acondicionamento e mão-de-obra). Portanto, a fiscalização encontrou esses itens de custo de produção nos livros contábeis – Razão Auxiliar (matéria-prima; material secundário e acondicionamento) e na DIPJ (mão-de-obra) da Defendente. Finaliza, pedindo a procedência do presente Auto de Infração.

Considerando que os autuantes acostaram aos autos, algumas notas fiscais de transferências entre o estabelecimento matriz e o estabelecimento autuado, que foram objeto da autuação (fls. 153 a 188), constando em algumas delas a informação de que o frete foi por conta do destinatário e em outras, o frete por conta do emitente, e a alegação defensiva de que a fiscalização não excluiu do valor constante em cada nota fiscal os valores de frete e do próprio ICMS para determinar o valor do custo da mercadoria produzida, como base de cálculo do imposto exigido, esta Junta de Julgamento Fiscal converteu o presente processo em diligência (fl. 292), para que os autuantes apurassem a veracidade das alegações defensivas. Em caso positivo, que fosse excluído do preço da mercadoria a parcela do frete, elaborando novas planilhas, haja vista que o frete constitui uma despesa operacional com o produto acabado, e não custo de produção. Após as referidas providências, que a Inspetoria Fiscal providenciasse a entrega ao autuado de cópia de todos os elementos que anexados aos autos pelo autuante, com a indicação do prazo de trinta dias para o defendente se manifestar, reabrindo o prazo de defesa.

Em atendimento ao solicitado, os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 294/295, dizendo que reiteram a informação de que a composição da base de cálculo constantes nos demonstrativos de fls. 13/26 dos autos não consta a inclusão da parcela de frete (CIF) decorrente da operação de transferência da unidade de Sergipe para a filial baiana, tendo em vista que este frete surge em momento posterior à fabricação da mercadoria, sendo um elemento classificado como despesa (fl. 250). Esclarecem que as notas fiscais de fls. 183 e 185, que indicam que a transferência foi efetuada com o frete por conta do remetente, espere “ valor do frete que foi objeto de contratação para a transferência de de Sergipe para a Bahia, nada tendo a ver com o frete da etapa

atinente à “expedição” consoante o fluxograma de fl. 77. Diz que de acordo com a cópia do livro Razão Analítico do autuado o valor do frete consta na conta denominada “fretes e carretos”, que é descrita como “despesa com frete transporte p/ cliente”. Asseguram que o defendente classifica corretamente o frete como despesas de venda. Finalizam renovando o pedido de julgamento pela procedência total do presente Auto de Infração.

Intimado da informação fiscal, o autuado se manifestou às fls. 324/325, aduzindo que permanecem todos os equívocos que afetam o presente Auto de Infração, dentre eles, a inclusão na base de cálculo do ICMS da parcela de frete CIF, decorrente da operação de transferência da unidade fabril para a filial baiana. Diz que a sistemática adotada pela fiscalização vai de encontro aos preceitos legais contidos na LC 87/96 c/c a Lei Estadual 7.014/96. Afirmar que o frete da mercadoria está incluído no valor da operação e se constitui hipótese de incidência outra, diferente do custo. Assim, entende que para efeito de identificação da base de cálculo relativa a cada nota fiscal de transferência, faz-se necessário excluir do valor da operação a parcela do frete. Ratifica os termos da impugnação inicialmente apresentada, reafirmando o pedido para que seja julgado improcedente o Auto de Infração.

VOTO

Inicialmente, rejeito a preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos.

Assim, constato que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

No mérito, o presente Auto de Infração trata da exigência de ICMS, pela 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.

De acordo com a descrição dos fatos, foi efetuado estorno de crédito de ICMS na forma da LC 87/96, em virtude de a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas neste Estado, ser maior que a prevista na mencionada LC (art. 13, § 4º, Inciso II); período de janeiro a dezembro de 2005.

Na apuração da base de cálculo foi elaborada a planilha à fl. 28, constando a informação de que os valores relativos à matéria prima, materiais secundários e embalagens foram obtidos no livro Razão Analítico do autuado, e a mão de obra, na Declaração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica do estabelecimento matriz.

O autuado alega que emitiu notas fiscais com destaque do ICMS, fez os registros fiscais pertinentes nos livros próprios e, em tempo, promoveu o recolhimento do imposto para o Estado de Sergipe. Diz que o estabelecimento filial, ao receber as mercadorias em transferências, fez os registros das notas fiscais nos livros próprios com crédito do ICMS para, ao final de cada período fiscal, ser compensado com o imposto incidente nas operações de vendas por ela promovidas, na apuração do imposto devido em cada mês. Tudo com base no princípio da não-cumulatividade do imposto assegurado pela Constituição Federal.

Observo que as transferências se referem às saídas de mercadorias existentes no estoque do estabelecimento remetente para o estoque de outro estabelecimento pertencente ao mesmo titular. Neste caso, a base de cálculo do ICMS é apurada de acordo produzida, entendida como a soma do custo da matéria-prima, mat e acondicionamento, conforme estabelece o art. 13, § 4º, inciso I

estabelecimento apura o custo da mercadoria produzida observando estes elementos previstos na legislação, a base de cálculo da transferência é determinada de forma correta, salientando-se que, somente é admitido o crédito fiscal do imposto corretamente calculado, conforme estabelece o § 5º do art. 93, do RICMS/BA.

De acordo com o art. 155, § 2º, XII, “i” da Constituição Federal, cabe à lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre. Neste caso, a Constituição Federal atribui à lei complementar o papel importante na apuração dos valores do ICMS, estando previsto no art. 13, § 4º, da Lei Complementar 87/96:

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.

Como se trata de crédito fiscal relativo às operações interestaduais envolvendo produtos industrializados, transferidos para filiais localizadas neste Estado, aplica-se o disposto no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, acima reproduzido. Assim, observo que o levantamento fiscal foi realizado no sentido de apurar se a base de cálculo estava de acordo com o estabelecido no citado dispositivo da Lei Complementar 87/96, ou seja, o custo da mercadoria produzida, assim entendida como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Conforme já mencionado anteriormente, a autuação foi efetuada com base nos elementos da contabilidade, apresentados pelo autuado, constando discriminadamente, na planilha de fl. 28 do PAF, os itens do custo de produção: matéria-prima, material secundário e embalagens, mão de obra. A partir desses dados foi efetuado o cálculo do custo da mercadoria produzida, levando em consideração os sacos de 25 kg, 50 kg e tonelada. Foi realizado o confronto com o cálculo do imposto efetuado em cada nota fiscal objeto da autuação, apurando-se a diferença entre o valor apurado conforme previsto na mencionada Lei Complementar e o valor consignado a mais nos documentos fiscais, sendo elaborado o demonstrativo “Estorno de Crédito – Custo de Transferência” (fls. 13 a 26) e CD ROM à fl. 11 do PAF. Foi aplicada a alíquota interestadual sobre a diferença encontrada, apurando-se o valor do crédito utilizado a mais pelo contribuinte, constando na intimação à fl. 203 que foram fornecidos ao contribuinte os demonstrativos impressos e o CD ROM.

Considerando que os autuantes acostaram aos autos, algumas notas fiscais de transferências entre o estabelecimento matriz e o estabelecimento autuado, que foram objeto da autuação (fls. 153 a 188), constando em algumas delas a informação de que o frete foi por conta do destinatário e, em outras, o frete por conta do emitente, e a alegação do defendente de que a fiscalização não excluiu do valor constante em cada nota fiscal os valores de frete e do próprio ICMS para determinar o valor do custo da mercadoria produzida, esta Junta de Julgamento Fiscal converteu o presente processo em diligência (fl. 292), para que os autuantes apurassem a veracidade das alegações defensivas.

Foi esclarecido pelos autuantes às fls. 294/295, que na composição da base de cálculo nos demonstrativos elaborados pela fiscalização, não consta a inclusão do frete decorrente da operação de transferência da unidade de Sergipe por vista que este frete surge em momento posterior à fabricação da mercadoria.

classificado como despesa (fl. 250). Os autuantes esclareceram, também, que as notas fiscais de fls. 183 e 185, que indicam que a transferência foi efetuada com o frete por conta do remetente, espelham em seu próprio corpo o valor do frete que foi objeto de contratação para a transferência do “produto acabado”, da filial de Sergipe para a Bahia, nada tendo a ver com o frete da etapa de produção, e sim o frete atinente à “expedição” consoante o fluxograma de fl. 77 do PAF.

Quanto ao argumento defensivo de que a fiscalização não excluiu o valor do ICMS para determinar o custo da mercadoria, consequentemente, a base de cálculo do imposto exigido, observo que de acordo com o art. 52 do RICMS/BA, o montante do ICMS integra a sua própria base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Portanto, analisando o levantamento efetuado pelos autuantes, constato que foram observadas as regras estabelecidas na Lei Complementar 87/96. Como as normas complementares e a legislação tributária estadual devem estrita obediência às regras estabelecidas na Constituição Federal e à Lei Complementar (LC 87/96) e, considerando que são taxativos os elementos constitutivos da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, previstos na mencionada Lei Complementar, os Estados e o contribuinte não podem deixar de aplicar o que foi estabelecido na referida Lei, e não se pode ignorar o seu conteúdo, no sentido de flexibilizar a sua aplicação.

Da análise efetuada a partir do texto constitucional; passando pela Lei Complementar, que traça as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à coerência do ordenamento jurídico nacional, entendo que a base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, § 8º, inciso II da Lei nº. 7.014/96:

Art. 17. A base de cálculo do imposto é:

§ 8º Na saída de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado em outra unidade da Federação 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;

Ao contrário do posicionamento adotado nas razões de defesa, em relação ao crédito fiscal a ser utilizado pelo contribuinte, o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia trata a questão conforme os dispositivos a seguir reproduzidos:

Art. 93

...

§ 5º Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado:

...

II - quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou quando o imposto houver sido recolhido com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.

...

Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, qualquer que seja o regime d do imposto:

...

VIII - nas situações do § 5º do art. 93, relativamente à parte excedente;

Constato que a exigência fiscal consubstanciada no presente Auto de Infração está lastreada nos dispositivos legais citados neste voto, encontrando-se em consonância com os princípios constitucionais, inclusive em relação à não-cumulatividade do ICMS. Assim, concluo pela subsistência da autuação, tendo em vista que foi apurado que o estabelecimento remetente proporcionou ao destinatário (autuado) um crédito fiscal a ser utilizado, maior do que o previsto na legislação, o que constitui um crédito fiscal indevido de acordo com o disposto no art. 93, §5º, II c/c art. 97, VIII do RICMS/BA.

Quanto à multa e acréscimos legais decorrentes da autuação, que também foram objeto de contestação pelo autuado, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento do imposto na forma prevista na legislação, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado corretamente o percentual de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei 7.014/96.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0003/10-6**, lavrado contra **ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$342.132,07**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de outubro de 2010

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA - JULGADORA