

A. I. N° - 206891.0036/12-8
AUTUADO - ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO S. CARNEIRO, PAULO CÉSAR S. BRITO, JOAQUIM
MAURÍCIO MOTTA LANDULFO e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 08.07.2013

2^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0122-025/13

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTOS AO MESMO TITULAR. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EFETUADAS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE 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. Infração caracterizada. Rejeitadas as preliminares de nulidade suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 20/11/2012, para constituir o crédito tributário ao ICMS no valor histórico de R\$1.869.124,26, acrescido da multa de 60%, em razão de: INFRAÇÃO 01 – 01.02.23 – Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, no período de janeiro a dezembro de 2008.

No campo “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração os autuantes consignaram que: O presente trabalho tem amparo nas decisões do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ), RECURSO ESPECIAL Nº 1.109.298 - RS (2008/0279009-9) e do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia (CONSEF), abaixo transcritas, que, no caso deste Auto de Infração, diz respeito à verificação da BASE DE CÁLCULO (CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA) nas OPERAÇÕES INTERESTADUAIS envolvendo PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (em outras unidades da Federação) que foram fabricados exclusivamente pela empresa, através dos estabelecimentos remetentes, e transferidos para a filial localizada neste Estado. Por força de disposição constitucional (artigos 155, §2º, XII, ‘i’, e 146, III, ‘a’), a Lei Complementar 87/96, através do art. 13, § 4º, II, que prescreve que nessa situação a base de cálculo deve corresponder aos custos da mercadoria produzida, que equivalem à soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. A LC 87/96 dá amparo à Lei 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. Nesse diapasão, conclui-se que o comando contido no art. 13, § 4º da Lei Complementar 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo (além dos elencados, matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento). Nesse sentido, a Autuada foi intimada para apresentação de planilha com o detalhamento dos elementos formadores do custo de produção e obtiveram como resposta de que “... signatária não dispõe de planilha de composição de Custos.” Acrescentam que com base nos livros contábeis (Razão Analítico) foram apurados os valores mensais de custo da matéria-prima, materiais secundários e embalagens. Para saber o valor do CUSTO DE PRODUÇÃO UNITÁRIO – R\$/Kg e R\$/saco de 25 Kg e de 50 Kg, e em toneladas (BC da LC 87/96) foi procedida a divisão do somatório de MATÉRIA-PRIMA; MATERIAL SECUNDÁRIO; EMBALAGENS; e MÃO-DE-OBRA pela quantidade produzida no

mês/ano fornecida pelo autuado. De posse do valor da base de cálculo prevista na LC 87/96 (custo de produção unitário/MÊS anterior ao mês de saídas por transferência) fizeram o confronto com a base de cálculo que foi consignada nas notas fiscais de transferência para a Autuada, item a item, mês a mês (dados colhidos nos arquivos SINTEGRA fornecidos pela Autuada) e procederam ao estorno do valor do ICMS que foi tomado a maior, de acordo com os demonstrativos elaborados tanto em meio magnético, quanto em meio físico, cuja cópia de ambos (meio magnético e físico dos citados demonstrativos) foi devidamente entregue ao Autuado. Para justificar o trabalho fiscal e fundamentar o entendimento, transcreve Ementas de diversas decisões do CONSEF, jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado, Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal, atinentes à matéria.

O autuado ao impugnar o lançamento tributário, às folhas 165 a 179, mediante advogado, inicialmente, descreve o objeto da ação fiscal com o motivo que ensejou a autuação e o respectivo demonstrativo de débito, sintetizando a conclusão da fiscalização, e em seguida, explica que recebeu, em transferência do seu estabelecimento fabril situado no Estado de Sergipe, mercadorias (cimento) para comercialização, emitiu notas fiscais com destaque do ICMS, promovendo o devido recolhimento do imposto para o Estado de Sergipe, creditando-se do imposto para fins de compensação com o ICMS incidente nas operações de vendas por ela promovidas, na apuração do imposto devido em cada mês.

Frisa que o procedimento de fiscalização, para examinar a tributação do ICMS normal, ocorreu junto ao estabelecimento industrial situado no Estado de Sergipe, 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.

Argumenta que, segundo informação dos autuantes a conclusão a que chegaram está baseada no confronto do livro Razão Analítico com as notas fiscais emitidas no período de 2008 tendo sido apurado que a base de cálculo do ICMS adotada estava em desacordo com a legislação, isto é, em valor superior a que seria correta, acarretando o recolhimento do imposto a mais para o Estado de Sergipe e a menos para o Estado da Bahia. Dada a impossibilidade de fazer lançamento de crédito tributário, na modalidade de ICMS normal, contra estabelecimento situado fora do seu espaço territorial, a Fiscalização entendeu de glosar o crédito do tributo no estabelecimento destinatário, situado no Estado da Bahia, no caso o estabelecimento autuado, apurando a base de cálculo nas transferências de mercadorias, com amparado no art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96.

Sustenta que foram cometidos dois equívocos na apuração da base de cálculo: a) não exclui 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; e b) 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 tais como exaustão, depreciação, amortização, etc.

Argumenta que é inaceitável o fato do Estado da Bahia exercer procedimento de fiscalização para verificar a regularidade de imposto devido ao Estado de Sergipe, fora do seu espaço territorial para verificar se o imposto devido àquele Estado estava de acordo ou não com a legislação, inclusive que a fiscalização sergipana 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.

Aduz que além da citada anormalidade, a fiscalização apurou a base de cálculo nas operações de transferência em valor maior do que o custo do produto produzido. E para validar tal entendimento adotou o seguinte procedimento: I) fez levantamento de todas as notas fiscais emitidas no período considerado e II) elaborou mapa demonstrativo do custo do estabelecimento Matriz, situado em Sergipe. Em seguida, fez o confronto entre os valores das bases de cálculo praticadas e o custo apurado e encontrou as diferenças de valores – igualmente demonstradas na

citada listagem – sendo o resultado daí encontrado o valor que serviu para glosa dos créditos do ICMS e o estorno do crédito na escrita fiscal do estabelecimento filial – valor principal do auto de infração.

Salienta que os autuantes não se aperceberam 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, por força do Art. 13, § 4º, Inciso II, da Lei Complementar nº 87/96 (igual redação no Art. 17, § 8º, da Lei Estadual nº 7.014/96).

Aduz que houve uma presunção na conclusão fiscal, pois no levantamento fiscal não estão identificadas as parcelas do custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, mas tão-somente o custo total extraído do livro Razão Analítico e dividido pela quantidade produzida, critério que diz ser incompatível com a sistemática legal. Frisa que em matéria semelhante, as juntas de julgamento fiscal da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, bem como a PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL DA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DA BAHIA, julgaram improcedentes o lançamento, transcrevendo Ementas: ACÓRDÃO JJF N.º 0452/01-03; ACÓRDÃO CJF N.º 0168-11/12:ACÓRDÃO CJF N.º 0147-12/.

Quanto ao direito aplicável diz que o lançamento de crédito tributário deve estar revestido dos requisitos materiais previstos no art. 142 do CTN, que consistem em: precisa descrição da situação fática (fato gerador), identificação da matéria tributável (tipo de operação), quantificação do imposto devido (determinação do valor tributável – base de cálculo e alíquota), etc.

Salienta que o lançamento tributário em questão contraria o princípio constitucional da não cumulatividade, pois nega o direito de crédito do imposto incidente na operação anterior, tal como previsto no art. 155, §2º, I, da Constituição Federal. Diz que 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. Nesse sentido, cita doutrina. Aduz que o direito ao crédito fiscal, está assegurado tanto na Lei Complementar nº 87/96 (artigo 19) quanto na Lei Estadual nº 7.014/96 (artigos 19, 28, 29, 31, 91, 92), todos transcritos.

Diz que a multa prevista no artigo 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96 é confiscatória e não guarda conformidade com a natureza da infração, em afronta ao princípio da proporcionalidade, contemplado implicitamente na Constituição Federal.

Ao final, requer a nulidade do lançamento tributário em questão, ou caso contrário a improcedência da autuação.

Os autuantes prestaram informação fiscal, fls. 221 a 270, destacam que vários outros Autos de Infração foram lavrados, de idêntica natureza ao ora em exame, tendo o autuado efetuado o pagamento dos débitos referentes aos exercícios de 2003 e 2004. Dizem que o objetivo da informação fiscal é de procurar identificar e quantificar a base de cálculo utilizada nas operações interestaduais com produtos transferidos de outra unidade da Federação, de modo que se compreenda a lide.

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

Transcrevem os esclarecimentos constantes no corpo do Auto de Infração, e dizem que constam as informações para verificação da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação e que foram transferidos para filiais localizadas neste Estado, discorrendo sobre a legislação que rege a matéria.

Frisam que, ao contrário do que afirma a defesa, 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. De igual maneira, registrado está nos demonstrativos indicados no índice deste Processo (PAF), onde consta que foi feita a inclusão do ICMS para fazer o comparativo das bases de cálculo (a) consignada nas notas fiscais e (b) a prevista no art. 13, §4º, II da LC 87/96.

Analizando os argumentos defensivos, ressaltam, preliminarmente, que não foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexados.

Rechaçam o argumento defensivo de 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, afirmando que a autuação se fundamentou em Lei Nacional, no caso, a Lei Complementar n. 87/96 e todos os entes tributantes devem rigorosa obediência ao que está prescrito no seu art. 13, § 4º, II.

Ressalta que quando a defesa se reporta ao Acórdão JJF-0452/01-03, esqueceu-se de informar que o mesmo foi reformado pela Câmara de Julgamento Fiscal –CCF do CONSEF, julgando o processo como TOTALMENTE PROCEDENTE e que encontra-se devidamente AJUIZADO. Ao contrário do que afirma a Defendente, as decisões do CONSEF têm sido na forma abaixo:

Auto de Infração: 206891.0027/08-0

Contribuinte: ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A, Inscrição Estadual 044.715.720

Autuante: MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, JUAREZ ALVES DE NOVAES, PAULO CESAR DA SILVA BRITO, JOAQUIM MAURICIO DA MOTTA LANDULFO JORG

Unidade: CONSEF/2A CAMARA - Nr sessão: 034/2009 Data do julgamento/Horário: 10/06/2009 - 14:00

Relator: TOLSTOI SEARA NOLASCO

Tipo de Recurso ou Defesa: Recurso Voluntário

Ementa: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA. Para fim de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação tributária em vigor: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração caracterizada. Não comprovadas as inconsistências alegadas na defesa. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão da Junta de Julgamento. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime

....”

Destacam que o segundo julgamento Acórdão CJF No. 0168-11/12 foi objeto de PEDIDO DE RECONSIDERAÇÃO efetivado por parte da D. PROFIS/PGE, cujo processo será brevemente reapreciado pela CÂMARA SUPERIOR do CONSEF.

Quanto ao direito aplicável, os autuantes chamam a atenção para o papel da LC 87/96 no campo do ICMS. Discorrem sobre o art. 155, § 2º, XII, ‘i’ e 146, III, ‘a’ da CF/88, no que se refere ao valor tributável, bem como o art. 13, § 4º, II da LC 87/96, que prescreve a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte e salientam que, de acordo com esses dispositivos, o método de formação da base de cálculo do ICMS é reproduzido no art. 56, V, ‘b’, do RICMS/BA, respaldado no art. 17, § 7º, II da Lei nº 7.014/96. Nesse diapasão, concluem que o comando nele contido é específico, não admitindo nenhum outro tipo de custo. Assim, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), etc., devem ser expurgados para efeito da determinação da base de cálculo, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

Ainda, com relação ao FRETE esclarecerem que a cláusula CIF é, juridicamente falando, inaplicável às transferências, pois não temos as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador (pessoas jurídicas distintas). Esse valor (despesa com FRETE-CIF), quando incluído na base de cálculo objeto das transferências, também foi expurgado, i.e., não foi considerado para fazer parte da base de cálculo prevista no multicitado art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar

87/96, pois não mais diz respeito a custo de produção e sim a uma despesa operacional para a realização da operação de transferência do produto já fabricado, transcrevendo decisão do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA – STJ e doutrina sobre o tema.

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

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

Em relação à definição dos efeitos tributários e interpretação das normas de Direito, 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 expresso, e que o art. 110 do CTN veda que o legislador infraconstitucional altere os conceitos e institutos de direito privado, objetivando expandir a competência tributária prevista no texto constitucional, preservando a rigidez do sistema de repartição das competências tributárias entre os entes da Federação. A decisão, portanto, quanto aos conceitos de custos de produção, deve ser feita a partir da doutrina e das normas gerais do direito tributário, nos termos dos artigos 109 e 110 do CTN.

Dizem que, nessa esteira de pensamento, surgindo controvérsias e dúvidas, busca-se a solução nas normas tributárias. Havendo silêncio destas, como pode parecer no presente caso, 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 Constituição, nem mesmo o direito tributário infraconstitucional pode alterá-los. No caso desta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado e na ciência contábil.

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

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

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

Com relação à questionada utilização do custo de energia elétrica e combustível, transcrevem a Súmula nº 12 do Conselho de Contribuintes, que preconiza 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*”.

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

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

Quanto a alegação de que o lançamento foi efetuado por presunção, por entender que o demonstrativo de custo feito pela fiscalização não atende aos requisitos legais, no tocante a identificação do custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, os autuantes asseveram que não foi utilizado o custo total, cujos custos de produção foi encontrados nos livros contábeis no Razão Auxiliar (matéria-prima, material secundário, e acondicionamento) e na DIPJ (mão-de-obra) do ano fiscalizado.

Com relação a alegação de que o AI nº 085599.0004/02-0, lavrado contra outra filial, em iguais operações de transferências, dizem que foi julgado improcedente por meio do Acórdão JJF nº 0452/01-03, sendo que o referido julgamento foi reformado pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, conforme Acórdão CJF nº 234/12-04, julgando o auto de infração parcialmente procedente.

Concluem que o Auto de Infração deve ser julgado totalmente procedente.

VOTO

Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que os autuantes lavraram o Auto de Infração em tela para constituir o crédito tributário ao ICMS, em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal, no exercício de 2008, em função de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem em montante superior àquele estabelecido em lei complementar.

Observo que no campo *Descrição do Fatos*, fls. 03 a 08, os autuantes destacaram, entre outros pontos, já reproduzido no relatório do presente acórdão, que como base nos livros contábeis (RAZÃO ANALÍTICO), encontram os valores MENSAIS dos elementos de custo do SETOR PRODUTIVO, que são iniciadas pelo algarismo “7” nas contas contábeis, representando MATÉRIA-PRIMA; MÃO-DE-OBRA; MATERIAIS SECUNDÁRIOS E EMBALAGENS, encontrando a BASE DE CÁLCULO prevista na LC 87/96, para o presente exercício fiscalizado. Por outro lado, para saber o valor mensal do CUSTO DE PRODUÇÃO UNITÁRIO - R\$/Kg e R\$/saco (de 25 Kg, e de 50 Kg) e em toneladas (BC da LC 87/96) - procederam a divisão do somatório de MATÉRIA-PRIMA; MATERIAL SECUNDÁRIO; EMBALAGENS; e MÃO-DE-OBRA pela QUANTIDADE PRODUZIDA NO MÊS/ANO ora auditado, quantidade essa (PRODUÇÃO MENSAL) fornecida pela própria Autuada, consoante pode ser observado no demonstrativo. Por fim, de posse do valor da base de cálculo prevista na LC 87/96 (custo de produção unitário/MÊS anterior ao mês de saídas por transferência) fizeram o confronto com a base de cálculo que foi consignada nas notas fiscais de transferência para a Autuada, item a item, mês a mês (dados colhidos nos arquivos SINTEGRA fornecidos pela Autuada) e procederam ao estorno do valor do ICMS que foi tomado a maior, de acordo com os demonstrativos elaborados tanto em meio magnético quanto em meio físico, cuja cópia e ambos (meio magnético e físico dos citados demonstrativos) foi devidamente entregue à Autuada.

Quanto a arguição de nulidade da autuação, alegando o autuado que a autuação fiscal foi realizada em desconformidade com a legislação tributária, padecendo de nulidade desde a

origem, por entender que 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, no caso, o Estado da Bahia, deixando a entender que é parte ilegítima para figurar neste processo, entendo que não pode ser acolhido, uma vez que não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal aduzidos pelo impugnante, haja vista que os autuantes expuseram, no corpo do Auto de Infração, com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descrevem a infração, fundamentando com a indicação dos documentos, demonstrativos e relatórios respectivos, bem como seus dados e cálculos, cuja imputação está de acordo com a Lei Complementar nº 87/96; com o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.284, de 14/03/1997, considerando as disposições contidas na Lei nº 7.014/96.

De igual modo, não acolho a alegação defensiva de que a fiscalização foi exercida fora do seu espaço territorial, haja vista que não há nenhum impedimento legal para a ação fiscal ter transcorrido no estabelecimento matriz emitente das notas fiscais, na medida em que, por se tratar de levantamento na contabilidade da empresa para apurar os custos de produção, os prepostos fiscais tinham duas alternativas: intimar o estabelecimento matriz para apresentar neste Estado todos os documentos contábeis ou se deslocarem para o Estado de Sergipe e proceder ao levantamento, como fizeram.

Ressalta que o lançamento tributário foi efetivado por autoridade lançadora competente, em estabelecimento localizado no Estado da Bahia e que comercializa mercadorias oriundas do estabelecimento matriz, localizado no Estado de Sergipe. O legislador determinou com clareza que as operações de transferências de mercadorias entre o estabelecimento fabricante (remetente) e o estabelecimento filial constituem fato gerador de ICMS e a ação fiscal foi direcionada à glosa de créditos fiscais sobre operações de transferências.

Portanto, ficam rejeitadas as arguições de nulidade, tendo em vista que o lançamento de ofício está revestido das formalidades legais, não havendo qualquer falha ou vício que o inquine de nulidade, inociroendo, portanto, quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia -RPAF/BA, aprovado pelo Decreto 7.629, de 09/07/1999.

No mérito, observo que a auditoria foi realizada apurando a base de cálculo de acordo com a prescrição contida no art. 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, que estabelece que nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos atacadistas do mesmo titular, deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida, a soma do custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, de forma que não pode ser admitido nenhum outro tipo de custo, a exemplo de energia, combustíveis, depreciação, etc.

Considerando que o autuado informou que não dispunha de planilha de custo, a autuação foi baseada no Razão Analítico (do estabelecimento matriz), datado de 31/12/2007, apresentado pela própria empresa autuada (fls. 81 a 122), onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção por código de produto. Após a soma da matéria prima, material secundário e acondicionamento, com os valores da mão-de-obra mais encargos, foram obtidos os valores unitários do custo por saco, mediante a divisão pelo total da quantidade produzida, conforme Informativo da Produção fornecido pelo autuado folhas 80dos autos.

Dessa forma, fica claro que o trabalho fiscal não está baseado em presunção, conforme alegado na defesa, visto que as parcelas do custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento correspondem exatamente aos valores contabilizados no livro Razão da empresa, sendo determinado o custo unitário de produção mediante a divisão desses valores pela quantidade produzida informada pelo sujeito passivo.

Portanto, o objetivo da ação fiscal foi a glosa de determinados valores que foram utilizados na determinação da base de cálculo para fins de apuração do crédito fiscal apropriado, nas operações de transferências interestaduais, por entender o fisco que não tinha amparo legal.

Em relação a alegação de equívocos cometidos pela fiscalização, relativos a não exclusão, do custo médio de produção apurado pela fiscalização, o valor do frete em cada nota fiscal e do próprio ICMS para determinar o valor do custo da mercadoria produzida, entendo que no caso do frete, este não pode ser considerado custo de produção, uma vez que conforme as notas fiscais as operações ocorreram com frete FOB e, portanto, trata-se de uma despesa e não porque um estabelecimento o considera no preço, a menos que fosse comprovado que a empresa apura seu custo por estabelecimento. Quanto ao ICMS, verifico que no levantamento fiscal, os autuantes após apurar o custo unitário produzido, com base nos dados contábeis, dividiram este valor por R\$0,88, embutindo, corretamente, o valor do ICMS equivalente a 12%.

Quanto a alegação de que nos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, compreendem outros componentes tais como exaustão, depreciação, amortização, etc, não há como prosperar tal pretensão, pois, não existe nos autos nenhum elemento, que indique que tais custos estariam embutidos no custo total, além do fato de que não há previsão legal na LC nº 87/96 nesse sentido.

Em sua defesa o autuado não apresentou nenhum questionamento em relação aos números consignados nos levantamentos fiscais, nem alegou ausência ou inclusão incorreta de dados nas planilhas que embasaram a autuação. Cabe, ainda, registrar que o sujeito passivo, em momento algum, nega a realização das operações através das notas fiscais utilizadas no levantamento fiscal, nas quais constam que foram recebidas em transferência do seu estabelecimento matriz fabril, situado no Estado de Sergipe. Portanto, a lide reside em se determinar qual a base de cálculo correta a ser utilizada nas transferências das mercadorias de outros estabelecimentos para o estabelecimento autuado localizado neste Estado.

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.

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;

Por se tratar 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. Portanto, observo que o levantamento fiscal foi realizado no sentido de apurar se a base de cálculo estava de acordo com o estabelecido no citado art. 13, § 4º, inciso II 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.

Desta forma, considerando que nas operações interestaduais de transferências a definição da base de cálculo é matéria reservada à Lei Complementar, a mesma não pode ser modificada por nenhuma lei ou norma estadual. Permitido fosse a cada estado interpretar a LC 87/96 de acordo com os seus interesses, importaria em insegurança jurídica, além de implicar em prejuízo ao pacto federativo. Tratando de transferências entre filiais para o estabelecimento autuado, o legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como sendo "*o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento*", dando sua interpretação para o que significa este custo. Não foi dada liberdade ao intérprete para adotar conceito diverso ou para integrar o texto de modo a completar-lhe o sentido. O valor ao qual faz referência o legislador é exatamente o valor do custo da mercadoria contendo os custos acima citados. Também não podem ser feitas alterações, em atenção ao regramento da hierarquia presente em nosso ordenamento jurídico, mediante a imposição de decretos ou mesmo normas ditadas complementares, citadas pelo autuado.

Assim, nas operações de transferências de mercadorias produzidas em um estado e remetidas para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, localizado em outra unidade da Federação, o tratamento a ser dispensado necessariamente deve ser aquele previsto na Lei Complementar.

Em suma, nas operações de transferências de mercadorias entre o estabelecimento fabricante remetente e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, segundo dispõe o inciso II do § 4º do art. 13 da LC 87/96. Tal regra de tributação não pode ser desprezada em função da imposição de outros diplomas legislativos, sob pena de se ver descaracterizada toda a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual.

Cumpre salientar que, conforme decisão proferida pelo STJ nº RE 707.635- S/2004, a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à lei complementar. No presente, o disposto no art. 13, §4º, inciso II da LC nº 87/96 não pode ser modificado por lei estadual e muito menos por decisões normativas ou pareceres, tendo em vista que são regras hierarquicamente inferiores à mencionada Lei Complementar. Caso se entenda o contrário, cada estado poderia interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, o que certamente geraria insegurança jurídica.

Enfatizo que este posicionamento (interpretação 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 restrição imposta pela LC 87/96, referente a matérias-primas, materiais secundários e de embalagem (acondicionamento), estende-se a outros dispositivos e diplomas legais, consoante ressaltado pelos autuantes (art. 2º da Port. 607/2006 da SUFRAMA; art. 3º do Dec. 6.008/2006), bem como já foi manifestado em decisão de segunda instância deste Conselho, a exemplo dos Acórdãos CJF 210-11/04; CJF 409-11/03, CJF 234/12-04 e CJF 340-11/06.

Entendo que o legislador, ao estabelecer regra limitativa e componentes do custo de produção para determinar uma base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular quis promover uma partilha mais justa entre os Estados produtores e consumidores, tendo em vista que o consumidor final é quem arca com o montante do ICMS pago em todas operações de circulação, cujos valores pagos em determinadas fases são compensados nas operações subsequentes.

Por tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento produtor situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadoria para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, incluiu valores não previstos na LC 87/96. Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a estabelecida no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior do que o previsto na legislação no estabelecimento remetente e um

crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido, de acordo com o disposto no art. 93, § 5º, inciso II e com o art. 97, inciso VIII do RICMS/9. Infração caracterizada.

No que concerne a alegação de que o presente processo trata de matéria semelhante ao Auto de Infração nº 089599.0004/02-0, lavrado contra a filial situada na cidade de Itabuna/Ba, em iguais operações de transferência, não obstante ter sido julgado improcedente através do Acórdão JJF nº 0452/01-03, dito julgamento foi reformulado, pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, conforme Acórdão CJF nº 234/12-04, julgando o auto de infração parcialmente procedente em razão de erro na apuração do débito.

Cabe, ainda, ressaltar que é recorrente a questão sob análise, conforme jurisprudência do CONSEF, a exemplo do Acórdão ACÓRDÃO JJF Nº 0186-02/10, desta Junta de Julgamento Fiscal, que trata da mesma matéria, do mesmo sujeito passivo e os mesmos autuantes, bem como a quase literalidade das argüições trazidas pela defesa e informação fiscal.

No tocante a alegação defensiva de confiscatoriedade da multa de 60%, ob/servo que a sua aplicação pelo descumprimento da obrigação principal neste processo é prevista no artigo 42, inciso VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, sendo que as alegações concernentes ao seu caráter confiscatório não devem ser apreciadas por estar prevista na citada lei e em face do disposto no artigo 167, inciso I, do RPAF/99.

Logo, entendo 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.

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

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0036/12-8**, lavrado contra **ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.869.124,26**, 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, 27 de junho de 2013.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – JULGADORA