

A. I. N° - 206891.0047/13-8
AUTUADO - ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA S. CARNEIRO, PAULO CESAR DA S. BRITO, e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 10.06.2014

**2^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO JJF N° 0105-02/14**

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação tributária em vigor: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração caracterizada. Rejeitadas as preliminares de nulidade suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 03/12/2013, para constituir o crédito tributário ao ICMS no valor histórico de R\$399.853,52 em razão de:

INFRAÇÃO 01 – 01.02.23 – Utilizou 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. Trata-se de ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL em decorrência de ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO, de acordo com o detalhamento consignado no próprio corpo do Auto de Infração.

No campo “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração os autuantes consignaram, de forma resumida, que: O trabalho fiscal tem amparo nas decisões do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ), RECURSO ESPECIAL N° 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).

Consta ainda, que o autuado foi intimado para apresentação de planilha com o detalhamento dos elementos formadores do custo de produção e obtiveram como resposta que o contribuinte não dispõe de planilha de composição de Custos. O custo do produto final encontra-se definido em seu balanço anual. Para definir o preço de transferência a signatária colhe de seu custo total os

elementos definidos no art. 13, § 4º da lei Complementar nº 87/96, que nas operações de transferências interestaduais constitui: soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Ato seguinte, procederam a uma nova INTIMAÇÃO para identificar as rubricas atinentes ao setor produtivo constante do LIVRO RAZÃO, assim como esclarecer se essas rubricas permanecem inalteradas no período de 2003 a 2011 ou se teve alguma modificação no plano de contas da ITAGUASSU. Em resposta, a empresa esclarece: “Conforme solicitado, informamos que as atividades são identificadas pelo algarismo inicial das contas contábeis, ou seja 5 - comercialização, 6 - administração, 7 - produção, 8 - extração, e, ainda que o referido critério não sofreu alteração no período de 2003 a 2011”.

Assim sendo, como base nos livros contábeis (RAZÃO ANALÍTICO), encontraram os valores MENSAIS dos elementos de custo do SETOR PRODUTIVO, que são iniciadas pelo algarismo 7º nas contas contábeis, representando MATÉRIA-PRIMA; MÃO-DE-OBRA; MATERIAIS SECUNDÁRIOS E EMBALAGENS. Nesse sentido, somando-se os valores mensais de MATÉRIA-PRIMA; MATERIAL SECUNDÁRIO; EMBALAGENS; e MÃO-DE-OBRA encontraram a BASE DE CÁLCULO prevista na supracitada LC 87/96, para o presente exercício fiscalizado.

Por outro lado, para saberem 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.

Nessa toada, 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 à Autuada.

Para confirmar o acerto e a qualidade da Auditoria, transcrevem decisões de tribunais administrativos e judiciais que têm decidido sobre esta matéria, objeto deste Auto de Infração, fls. 05 a 07.

A autuada apresenta defesa, fls. 87 a 101, informando que 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 no estabelecimento sede na Fazenda Itaguassu, s/nº, em 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 transferência, 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 venda 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.

Aduz que, 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 da Defendente, situado no Município de Nossa Senhora do Socorro em Aracajú – Sergipe.

Menciona que, dada a impossibilidade de fazer lançamento de crédito tributário, na modalidade de ICMS Normal, contra estabelecimento situado fora do seu espaço territorial, se entendeu de fazer glosa de crédito do tributo no estabelecimento destinatário, situado no Estado da Bahia.

Frisa que, na verdade, o procedimento adotado pela fiscalização do Estado da Bahia prende-se à verificação da regularidade da base de cálculo do ICMS nas transferências de mercadorias, tendo por suporte o disposto no artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96. Todavia, extrapolando o limite da base de cálculo fixada por referido dispositivo, a fiscalização baiana cometeu dois equívocos, a saber:

- i) *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;*
- 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.*

Assevera que uma primeira anormalidade inaceitável sobre a qual a defendanté não pode silenciar consiste no fato do Estado da Bahia exercer procedimento de fiscalização para verificar a regularidade de imposto devido ao Estado de Sergipe, sem a anuência o referido Estado.

Assinala 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.

Afere que em momento algum se questiona que o contribuinte 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 resolveu-se glosar os créditos do ICMS no estabelecimento de destino. Entende 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 - Estado da Bahia -, quanto muito teria necessariamente que ocorrer com a participação do Estado de Sergipe. Por esta razão, entende a autuada 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.

Observa que, além dessa anormalidade, 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:

A) DO EQUÍVOCO QUANTO À COMPREENSÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL:

Informa que sustenta a autoridade lançadora que a defendanté teria praticado 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;*
- 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.*

Esclarece que 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 possível identificar o custo da mercadoria.

Entende que, por esta razão, e por critério lógico – tendo em conta que o imposto incide sobre o custo do produto fabricado, uma das duas alternativas – qualquer que seja chega ao mesmo resultado – 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.

B) DO LANÇAMENTO POR PRESUNÇÃO:

Destaca que, ao se examinar o demonstrativo de custo trazido pela autoridade lançadora, não se vê qualquer elemento que atenda aos requisitos legais, no tocante a 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. O que se diz é que levou-se 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.

Aponta que, noutros lançamentos da mesma natureza – matéria semelhante - em iguais operações de transferência, 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 os lançamentos, com decisões proferidas nos seguintes termos, transcrevendo trechos dos seguintes acórdãos: JJF N.º 0452/01-03, CJF N.º 0168-11/12 e CJF N.º 0147-12/12.

Em outro tópico da impugnação, o autuado defende que o lançamento do crédito tributário, a exemplo dos demais atos administrativos, se reveste de requisitos materiais, cuja inobservância o torna nulo de pleno direito. Os requisitos inerentes à validade do lançamento do crédito tributário estão previstos no Art. 142 do Código Tributário Nacional, 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).

Salienta que a partir da aplicação desses critérios legais é que se pode inferir a subsunção do fato à hipótese normativa, sob o amparo da estrita legalidade – Constituição Federal, art. 150, I, em que a determinação da matéria tributável se põe como requisito indispensável. É aí que reside a manifesta nulidade do lançamento, não apenas por erro na determinação da matéria tributável, quando se confunde custo total com custo parcial (tão-somente matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), mas sobretudo por incluir no custo despesas de frete, ocorridas em momento posterior, e o próprio ICMS, inclusive do frete.

Diz restar 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, conforme dito, contraria o disposto no Art. 142 do CTN.

Acrescenta que resta igualmente provado que as transferências de mercadorias promovidas pela defendant 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. Note-se que não há qualquer questionamento em torno desses eventos pela autoridade fiscal. O que se alega é que a base de cálculo adotada foi superior ao valor de custo da mercadoria produzida.

A autuada pede a atenção para o norte maior da questão, visto que os citados 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, tecendo comentários sobre o tema.

Apõe que, nesse contexto, nem mesmo diante do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, que, de maneira ilegal e constitucional, estabelece restrições para o crédito do ICMS, não se vê, dentre tais restrições, nada que afete o direito ao crédito em apreço, em face dos procedimentos adotados pela defendant, tanto no estabelecimento matriz quanto nas filiais.

Nesse diapasão, confira-se as restrições estabelecidas no citado regulamento, transcrevendo os artigos: 31, 91 e 92.

Reitera que o direito ao crédito do imposto incidente na operação anterior tem base constitucional e não pode ser negado por nenhuma autoridade, sob pena tornar o imposto cumulativo, negar o direito de propriedade e estabelecer verdadeiro confisco. Tudo em face do disposto no Art. 155, II, § 2º, I, 5º, XXII, 150, II e IV, da Constituição Federal.

Conclui que daí, por qualquer ângulo que se enxergue, não há como sustentar a validade do crédito tributário em apreço. Trata-se, sem sombra de dúvida, de lançamento desprovido de materialidade e, portanto, manifestamente nulo.

Em relação a multa aplicada, aduz que é confiscatória, afrontando o princípio da proporcionalidade, contemplado na Constituição Federal, citando doutrina sobre o tema.

Conclui que, em face da competência da autoridade lançadora e dos erros cometidos no tocante à matéria tributável o lançamento é nulo de pleno direito e, por conseguinte, não procede a cobrança do lançamento. Não só por isso, mas por negar direito assegurado pela CF que consiste no crédito do ICMS pago na operação anterior e, ainda, pela cobrança de multa de natureza confiscatória. Por fim, requer pela improcedente do Auto de Infração.

Na informação fiscal, fls. 141 a 191, os autuantes ressaltam que vários outros autos de infração foram lavrados, de idêntica natureza ao ora examinado, tendo a Autuada efetuado o pagamento dos débitos referentes aos exercícios de 2003 e de 2004, recolhendo aos cofres do Estado da Bahia quase R\$9.000.000,00 (nove milhões de reais), na forma abaixo descrita à folha 142 dos autos.

Em seguida, esclareceram que o objetivo da ação fiscal foi verificar a base de cálculo utilizada nas operações interestaduais com produtos transferidos de outra unidade da Federação.

Fizeram 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 de 1988 e o art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº. 87/96, os quais dão respaldo à Lei Estadual nº 7.014/96 (art. 17, § 7º, II), bem como ao RICMS/BA (art. 56, V, ‘b’), para estabelecer os elementos constitutivos dos custos de produção a serem considerados para apuração da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual.

Transcreveram os esclarecimentos constantes no corpo do Auto de Infração e esclareceram 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.

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

Relativamente ao argumento que a fiscalização cometeu dois equívocos, *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; 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...* Bem como a questão de territorialidade, não-cumulatividade e efeito confiscatório da multa, destacam que são questões totalmente descabíveis, haja vista que apenas cumpriram o que determina a norma legal.

Frisam que, ao contrário do que afirma a autuada, 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.

Sobre a nulidade requerida sob a alegação de que teria sido desenvolvida por autoridade incompetente e por ausência de materialidade, entendida como evento ocorrido fora do espaço territorial (âmbito de validade) das normas baixadas pelo Estado da Bahia, destacam que a autuação fundamentou-se em uma Lei Nacional – LC 87/96 e todos os entes tributantes devem rigorosa obediência ao que está prescrito no seu art. 13, §4º, II. Ainda, quando reporta-se ao Acórdão JJF-0452/01-03, destacam que esquece 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. Por fim, 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.

Resolução: ACORDAM os membros da 2a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 206891.0027/08-0, lavrado contra ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A. (CIMENTO NASSAU), devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$513.742,09, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de junho de 2009.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE/RELATOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ - REPR. PGE/PROFIS

Acrescentam 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, da alegação de “equívoco quanto à comprovação da matéria tributável” e da ausência de materialidade do lançamento”, salientam que a autuada 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, a autuada tem que obedecer, em primeiro lugar, ao que está prescrito expressamente na nossa Constituição Federal e, ato contínuo, ao que prevê a Lei Complementar do ICMS, na forma abaixo.

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. Manifestam que é legítima a

exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular e, consequentemente, destaque e utilização a mais do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Resumem, então, que o comando contido no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo, além dos elencados na própria norma. Assim, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF) etc. devem ser excluídos para efeitos da determinação da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

Ainda, com relação ao FRETE, esclarecem 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, 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.

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*”.

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

Aborda a seguir, o teor do artigo 109 do CTN, para inferir que o instituto de direito privado é “importado” pelo direito tributário, com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações. A compra, a venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente etc. têm conceitos postos no direito privado, que ingressam na cidadela do direito tributário sem mudar de roupa e sem outro passaporte que não o preceito da lei tributária que os “importou”.

Infere, portanto, que se o direito tributário, através da LC 87/96 (somente mediante Lei Complementar, ressalta, poderia fixar ou definir a base de cálculo dos impostos previstos na CF/88, em especial o ICMS), por permissão explícita da Carta Maior, tivesse a intenção de alterar a identidade do instituto da Ciência Contábil ou de direito privado (especificamente com relação à definição do que seja matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento), teria que fazê-lo de modo expresso para poder surtir e operar os efeitos fiscais.

Afirma que é exatamente isso que leciona a doutrina já mencionada: a identidade do instituto, no direito privado e no direito tributário, dá-se sempre que o direito tributário não queira modificá-lo para fins fiscais, bastando, para que haja essa identidade, que ele se reporte ao instituto sem ressalvas. Se, porém, o direito tributário quiser determinar alguma modificação, urge que o diga de modo expresso. Inexistindo modificação do instituto de direito privado pela lei tributária, ele ingressa, pois, no campo fiscal com a mesma vestimenta que possuía no território de origem.

Trata de igual modo, do teor do artigo 110 do CTN, e após mencionar, mais uma vez a doutrina, argui que em surgindo controvérsias e dúvidas, buscar a solução nas normas tributárias, e havendo silêncio destas, como ocorre no presente caso (LC 87/96), procura-se então guarida nas normas de direito privado, atentando, sempre, para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas no texto da Carta Magna, nem mesmo o Direito Tributário infraconstitucional pode alterá-los.

Nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado.

A seguir, aborda a questão dos conceitos contáveis, transcrevendo, mais uma vez, a doutrina, para estabelecer que a diferença entre “matéria-prima” e “material secundário” é que a primeira é mais importante, porque entra em maior quantidade no processo produtivo, enquanto que o segundo entra em menor quantidade no processo produtivo, ao passo que a semelhança entre “matéria-prima” e “material secundário” é que ambos são materiais, integram o produto final e são custos diretos no processo produtivo.

Informam que os elementos de custo formadores da base de cálculo prevista no artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96 estão claramente identificados nesta planilha: matéria-prima (materiais de produção principais); materiais secundários (materiais de produção suplementares ou secundários); Acondicionamento (material de embalagem); e Mão-de-obra (direta e indireta).

Estes seriam, em seu entender, os quatro elementos de custo de produção que, somados os seus valores, formaria a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência de produtos industrializados. Os demais componentes do custo de produção ficariam excluídos dessa base de cálculo por imposição taxativa da Lei Complementar 87/96.

Nessa mesma linha de raciocínio cita que o Segundo Conselho de Contribuintes da Secretaria da Receita Federal do Brasil editou várias súmulas, dentre elas a de nº 12 que versa especificamente acerca de energia elétrica, que não se enquadraria no conceito de matéria-prima ou produto intermediário.

Infere, após uma leitura mais acurada do disposto legal, que os “materiais de produção principais” são as “matérias-primas” e os “materiais de produção não-principais” são os próprios “materiais secundários”. Ambos, matéria-prima e material secundário, são materiais diretos. Fazem parte, diretamente, do processo produtivo e se incorporam na mercadoria produzida. O mesmo poderia dizer para o material de embalagem ou acondicionamento, pois a mercadoria produzida não se apresenta para o mercado consumidor sem estar devidamente acondicionada ou sem a respectiva embalagem.

Enumera diversas decisões administrativas do Estado da Bahia e demais unidade administrativas; Consulta; Parecer da Procuradoria Fiscal da Procuradoria Geral do Estado da Bahia e decisão do STJ.

No tocante ao argumento defensivo de que o lançamento ocorreu por presunção, destacam que, ao contrário que do foi asseverado pela Defendente, uma vez que a fiscalização não utilizou o custo total, pois a autuação foi feita 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). A fiscalização, portanto, 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.

Em relação ao Acórdão nº 0452/01-03, destacam que foi julgado procedente pela 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, mediante Acórdão Nº 0234/12-04, de 13/09/2004.

No que concerne aos dois Acórdãos (CJF 0168-11/12 e CJF 0147-12/12), frisam que os mesmos foram objeto de REPRESENTAÇÃO DA PROFIS/PGE objetivando reformá-los, de sorte a prevalecer a ampla jurisprudência do CONSEF em sentido contrário aos mencionados julgados.

Frisam que a Auditoria Fiscal-contábil (objeto desta autuação) obedeceu literalmente ao contido na I.N. mencionada no corpo do Auto de Infração sob comento.

Em suas considerações finais, apontam que a questão debatida neste P.A.F. consistiu em saber se é lícito a um Estado ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações, via legislação tributária (Lei Ordinária, Decreto, Decisão Normativa etc.) exclusiva do ente político interessado em obter mais recursos de impostos, no caso ICMS, em detrimento das demais

unidades da Federação. Ainda, se esse procedimento não estaria ferindo mortalmente o pacto federativo, pois, de forma oblíqua, ocorreria interferência na repartição de receitas tributárias prevista na Carta Magna, haja vista que uma unidade federada receberia mais recursos de ICMS e transferiria, de maneira constitucional, crédito de imposto para outro Estado, que, pelo princípio da não-cumulatividade, arcaria com o ônus de perceber uma parcela menor de tributos.

Lembram que o pleno do STF (RE 572.762-9/SC) reconheceu que as comunas têm o direito subjetivo de exigir a parte que lhes cabe na arrecadação daquele tributo, devendo tal raciocínio estender-se, pelas mesmas razões jurídicas, à parcela do ICMS a que têm direito, por força de expressa disposição constitucional que deferiu à Lei Complementar definir ou fixar a base de cálculo do ICMS.

Asseguram que é vedado às legislações ordinárias dos Estados (como o fizeram São Paulo e Minas Gerais, via Decisão Normativa e Decreto, respectivamente) ampliarem a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para outras unidades da Federação, pois estarão violando o disposto no artigo 155, § 2º, XII, "i (para o ICMS)", bem como no art. 146, III, "a" (para todos os impostos), ambos da CF/88, combinado com o art. 13, §4º, II da Lei Complementar nº 87/96.

Registram que alicerçada na autonomia administrativa conferida aos Estados Membros pela Constituição Federal (art. 18 da CF/88) e lastreado no texto Constitucional e na LC 87/96, é natural e evidente que: (1) ao detectar operações interestaduais de transferência de produtos industrializados em que houve destaque de ICMS (pelo estabelecimento de origem) em valor acima do permitido e a consequente utilização a maior (como crédito fiscal) do imposto a que o estabelecimento destinatário teria direito, (2) o Fisco de determinado Estado proceda, adote e utilize todos os meios e estratégias possíveis para efetuar a constituição do crédito tributário (auto de infração), de sorte a eliminar essa parcela (indevida) do ICMS que, ao final, teria que suportar, evitando, destarte, um ônus financeiro inaceitável.

Salientam que os gastos com os demais 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, como mencionado alhures, o subsequente estorno (em auditoria ou fiscalização) do respectivo crédito fiscal que foi tomado indevidamente pelo estabelecimento destinatário das mercadorias.

Afirma que fica patenteado que o não cumprimento do regramento expresso na referida LC 87/96 pode gerar conflitos entre as unidades da Federação (Estados e Distrito Federal). Por outro lado, os contribuintes ou as empresas que não se enquadram nesse instrumento normativo poderão sofrer sérios impactos financeiros que poderiam ser evitados, utilizando-se tão-somente do que está claramente estatuído na multicitada Lei Complementar, ignorando as legislações tributárias das unidades da Federação que contrariem a Lei Maior.

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, 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* os autuantes destacaram, entre outros pontos, já reproduzido no relatório do presente acórdão, que o autuado foi intimado para apresentação de planilha com o detalhamento dos elementos formadores do custo de produção e obtiveram como resposta que o contribuinte não dispõe de planilha de composição de Custos. O custo do produto final encontra-se definido em seu balanço anual. Para definir o preço de transferência a signatária

colhe de seu custo total os elementos definidos no art. 13, § 4º da lei Complementar nº 87/96, que nas operações de transferências interestaduais constitui: soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Ato seguinte, procederam a uma nova INTIMAÇÃO para identificar as rubricas atinentes ao setor produtivo constante do LIVRO RAZÃO, assim como esclarecer se essas rubricas permanecem inalteradas no período de 2003 a 2011 ou se teve alguma modificação no plano de contas da ITAGUASSU. Em resposta, a empresa esclarece: “Conforme solicitado, informamos que as atividades são identificadas pelo algarismo inicial das contas contábeis, ou seja 5 - comercialização, 6 - administração, 7 - produção, 8 - extração, e, ainda que o referido critério não sofreu alteração no período de 2003 a 2011”. Assim sendo, como base nos livros contábeis (RAZÃO ANALÍTICO), encontraram 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. Nesse sentido, somando-se os valores mensais de MATÉRIA-PRIMA; MATERIAL SECUNDÁRIO; EMBALAGENS; e MÃO-DE-OBRA encontraram a BASE DE CÁLCULO prevista na supracitada LC 87/96, para o presente exercício fiscalizado.

Esclareceram, ainda no corpo do Auto de Infração, que para saberem 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.

Em relação a arguição de inconstitucionalidade em relação ao direito ao crédito, ressalto que o art. 167, I, do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração da mesma, razão pela qual me abstenho de manifestar a respeito.

Analisando a preliminar de nulidade, em relação à alegação defensiva de que a autuação fiscal está em desconformidade com a legislação tributária, e que a ação fiscal padece 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 - Estado da Bahia, deixando a entender que é parte ilegítima para figurar neste processo, ausência de materialidade, não podem ser acolhidos. Constatei que não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, pois os autuantes expuseram, no corpo do Auto de Infração, com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descrevem as infrações, 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.

Não acolho a alegação defensiva de que a fiscalização foi exercida fora do seu espaço territorial, visto que não há nenhum impedimento legal para que a ação fiscal tenha 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 o levantamento, como fizeram.

Relativamente aos supostos equívocos cometidos pela fiscalização, em relação ao valor do frete, o próprio ICMS e a apuração foi realizada por presunção, por se tratar de matérias de mérito, serão analisadas após as questões preliminares.

Assim, ficam rejeitadas as arguições de nulidade, tendo em vista que o lançamento fiscal está revestido das formalidades legais, não havendo qualquer irregularidade em sua constituição que contrarie o RPAF/BA aprovado pelo Decreto 7.629 de 09/07/1999.

No mérito, observo que o sujeito passivo em momento algum nega a realização das operações através das notas fiscais utilizadas no levantamento fiscal e constante no CD acostados aos autos, e, portanto, que recebeu em transferência do seu estabelecimento matriz fabril situado no Estado de Sergipe, a mercadoria (cimento) para comercialização neste Estado.

Na análise das peças processuais, verifico que o trabalho fiscal foi realizado 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 do mesmo titular, a base de cálculo deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, de forma não ser admitido nenhum outro tipo de custo, a exemplo de mão de obra, energia, depreciação, etc.

Considerando que o autuado informou que não dispõe de planilha de custo, a autuação foi baseada no Razão Analítico (do estabelecimento matriz), apresentado pela própria empresa autuada, onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção por código de produto. Com base nesses dados, foram elaboradas as planilhas, onde consideram os custos que estão de acordo com a LC 87/96 (matéria prima, material secundário e acondicionamento). 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.

Logo, o trabalho fiscal não foi apurado por presunção, conforme alegado na defesa, visto que, como dito acima, as parcelas do custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, correspondem exatamente com os 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.

No citado levantamento, o sujeito passivo não apontou erros ou inconsistências nos números e nos cálculos, porém, pugnou pela improcedência da autuação, alegando que foram cometidos dois equívocos na apuração da base de cálculo, quais sejam: 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, comprehende outros componentes tais como exaustão, depreciação, amortização, etc.

Quanto aos alegados 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 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. No tocante ao ICMS, verifico que no levantamento fiscal, os autuantes, após apurarem 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%.

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 ditas complementares, citadas pelo autuado.

Cabe registrar que o comando contido no artigo 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96 é específico e taxativo, não admite nenhum outro tipo de custo além dos elencados, por uma questão de política tributária entre os entes federados. Logo, outros custos relativos, por exemplo, a manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia elétrica, combustível, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, conforme constante do lançamento tributário realizado.

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.

Caso o remetente tenha destacado o ICMS em valor superior ao devido, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias dentro do limite legal estabelecido, consoante previsto nos artigos 93, § 5º, inciso II e 97, inciso VII do RICMS/97,

sendo que agindo da maneira como a autuada vem se pautando impõe ao Estado da Bahia a absorção de um crédito fiscal superior àquele efetivamente devido, devendo adequar-se a tais artigos regulamentares que assim regem a matéria:

“Art. 93 Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

(...)

§ 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 de apuração ou de pagamento do imposto:

(...)

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

Resta cristalino que, se o remetente destacou ICMS em valor superior ao devido, por ocasião da realização de operação de transferência de mercadorias em operações interestaduais, cabendo ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o imposto devidamente destacado na nota fiscal, só pode gerar crédito ao destinatário das mesmas, respeitando o limite legal estabelecido.

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 des caracterizada 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.

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.

No tocante as decisões citadas pela defesa, não são capazes de ilidir a autuação, pois não refletem a jurisprudência dominante do CONSEF. Devo registrar que a matéria objeto do presente lançamento de ofício já foi exaustivamente debatida por este órgão julgador, inexistindo qualquer discordância quanto ao entendimento de que a Lei Complementar nº 87/96 de forma expressa e restritiva determina qual a base de cálculo a ser aplicada nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, podendo citar inúmeras decisões deste órgão, a exemplo dos Acórdãos nº CJF 0239-02/12, CJF 0266-11/09, CJF 0012-11/10, CJF 0231-12/12 CJF 0289-12/12 e CJF 0196-12/10.

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 2^a 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.

Ante o exposto, voto pela **PROCEDÊNCIA** do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0047/13-8**, lavrado contra **ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$399.853,52**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de junho de 2014.

FERNANDO ANTONIO BRITO ARAÚJO – PRESIDENTE
ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – RELATOR
JOSÉ CARLOS BACELAR – JULGADOR