

A. I. Nº - 206891.0008/10-8
AUTUADO - CIMENTO SERGIPE S/A - CIMESA
AUTUANTES - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO e
JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO JORGE
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET 26.05.2011

5^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0127-05/11

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA 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 do imposto: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração caracterizada. Indeferido pedido de Perícia Técnica. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 10/12/2010, exige ICMS no valor de R\$550.478,07 e multa de 60%, através da única infração:

“Utilizou indevidamente 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. Operações Interestaduais com Base de Cálculo Superior à Estabelecida em Lei”.

O autuado impugnou o lançamento, fls. 113 a 134, por meio de advogados representados nos autos e, logo, suscita preliminar de nulidade, “*bis in idem*”, com a necessidade de perícia técnica em razão de coincidência de períodos fiscalizados, objeto de outros autos de infração (206891.0005/10-9, 206891.0014/10-8, 206891.0015/10-4, 206891.0017/10-7 e 206891.0019/10-0, etc.), no qual alega total prejuízo ao patrimônio do autuado, fazendo necessária a perícia com objetivo de excluir eventuais repetições de cobrança.

Quanto ao mérito, aduz a não-incidência do ICMS em operações de deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte, posto que o fato gerador do imposto é a operação de circulação de mercadorias, que, ao seu turno, constitui ato de mercancia a demandar, para sua caracterização, a efetiva ocorrência de transferência de domínio.

Assim sendo inexistente a transferência de propriedade quando uma mercadoria é deslocada de um estabelecimento a outro de um mesmo contribuinte, como ocorre no caso em tela, não há que se falar em incidência de ICMS, porquanto incoerente o seu fato gerador, por conseguinte, não se fala, igualmente, em crédito em favor do fisco passível de execução. Cita súmula nº 166/STJ que pacifica o entendimento dos fatos apurados como também transcreve o colendo do STJ através do art. 543-C, do CPC, em julgamento proferido.

Com isso não há que se falar em possibilidade das cobranças no presente Auto de Infração, e desde logo, requer a anulação da obrigação.

Na observância da legislação de regência quanto à determinação da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual, através do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, estando em atendimento ao princípio da não-cumulatividade e da inexistência de irregularidades, por cautela, alega a não prosperação, pois diz que o entendimento do autuante é errôneo, a interpretação sistemática da LC 87/96 com o CTN, partindo do princípio constitucional da não-cumulatividade e

da regra do art. 146, III, “a”, da carta, demonstra que não houve qualquer conduta irregular por parte do autuado.

Transcreveu lições de Roque Antonio Carrazza e completa o entendimento da regra da não-cumulatividade com comentários de José Eduardo Soares Melo do art. 20, da LC nº 87/96. Levanta que a discussão vertida no presente caso cinge-se em determinar se a regra do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, encerra uma lista fechada ou meramente exemplificativa de elementos integrantes do custo de produção, excluindo-se outros consagrados e reconhecidos pelas ciências contábeis, no qual o ilustre fiscal entende que a “lista” prevista no referido preceito normativo é taxativa.

Reitera, que a CF, como visto, ao instituir a não-cumulatividade no ICMS não cria nem possibilita restrições ao direito de crédito do contribuinte, salvo nos casos de isenção ou não-incidência. Ademais, o art. 110, do CTN, deve ser interpretado de modo a efetivamente impedir que a legislação tributária possa alterar conceitos de outras áreas do conhecimento, as quais sejam utilizadas na definição da base de cálculo dos impostos e dos elementos que a compõem, sob pena de se admitir, ainda que indiretamente, uma alteração no próprio regramento constitucional quanto à matéria.

Afirma que o conceito de “custo de produção”, utilizado na definição da base de cálculo do ICMS, deve ser retirado de campo próprio das ciências contábeis e do direito privado (comercial), não comportando restrição pela legislação tributária, sob pena, frise-se, de violação ao princípio da não-cumulatividade e da própria teleologia da sistemática constitucionalmente infligida ao imposto em comento, o que infere-se que a solução da presente contenda reside na fixação, a par das ciências contábeis e do direito privado (comercial), do conceito de “custo de produção”, o qual não pode ser alterado pela legislação tributária.

Transcreve parte da Norma de Procedimento Contábil (NPC) nº 02, do IBRACON, referente, aos custos de produção específica na contabilidade em especial nos itens 8 e 11. E diz, segundo este dispositivo que enquadra no conceito de “custo de produção” aqueles incorridos e necessários à produção de determinado bem até a etapa em que o mesmo se encontrar em condições de ser comercializado e que também respeita aos bens em estoque produzidos pela própria empresa, considera-se “custo de produção” o somatório de todos os gastos com matéria-prima, mão-de-obra direta e quaisquer outros gastos fabris (como mão-de-obra indireta, energia, depreciação, etc), excluídos apenas e tão-somente aqueles cuja ocorrência seja imprevisível.

Traz a lição de Eliseu Martins, para quem “custos de produção” são “*os gastos incorridos no processo de obtenção de bens e serviços destinados à venda*”, ou seja, “*os gastos realizados na produção antes de o bem estar pronto para a venda*”. (*Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas, 1996, pp. 44 e 46).

Assim, não há dúvidas de que os gastos com energia elétrica consumida no processo fabril, combustíveis para operação de maquinários, aluguéis e arrendamentos, depreciação e todos os outros glosados pelo auditor fiscal compõem o “custo de produção” e, por isso, integram o preço de transferência indicativo da base de cálculo do ICMS a ser creditado no processo de transferências interestaduais.

Frisa que este entendimento não é escoteiro, pois pelo contrário, é utilizado por alguns Fiscos para fins de determinação do preço de transferência de mercadorias. É o que se verifica, por exemplo, a partir da Decisão Normativa CAT 05/05, da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, a qual, por sua clareza e inquestionável, o autuado transcreve em sua peça defensiva por inteiro.

No caso da energia elétrica, diz que os gastos foram glosados pelo agente fiscal, o que é considerada insumo para o setor industrial, gerando, assim, crédito de ICMS (art. 33, II, “b”, da LC 87/96), mas não para o setor comercial, conforme, aliás, consignado por **decisão recente** do Colendo STJ, é citado na impugnação. Assim, no caso do autuado que atua no setor fabril de cimentos, concreto e agregados, percebe-se que a energia elétrica é consumida em seu processo

produtivo, e, portanto, gera direito a crédito de ICMS e deve ser considerado como custo de produção.

Acrescentou que tanto quanto o art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, o art. 290, do RIR/99 encerra *tipos*, que comportam interpretação extensiva a fim de se determinar a real adequação de um custo empresarial como sendo ou não “custo de produção”, decorrente da atividade desenvolvida e que a partir da própria legislação tributária, tudo quanto fora computado pelo autuado como custo de sua produção – e irregularmente glosado pelo agente fiscal – encontra respaldo e legal, como, por exemplo, os **combustíveis** adquiridos para uso no maquinário de produção (inciso I); os **materiais e serviços de manutenção** contratados para recompor os desgastes sofridos pelas máquinas e utensílios consumidos no processo produtivo (inciso III); **aluguéis e arrendamentos** de máquinas vinculadas ao processo de produção (inciso III); as **depreciações** (inciso III) etc.

Transcreveu consulta referente a créditos de PIS/COFINS não-cumulativos, no qual a Receita Federal esclareceu que em entendimento perfeitamente aplicável à espécie – que despesas com aluguéis/arrendamentos de maquinários, veículos e equipamentos, e também aquelas relativas à manutenção de máquinas e equipamentos, são considerados custos de produção para fins tributários. Assim, não há dúvidas da regularidade do procedimento adotado pelo autuado para apuração de seus custos de produção.

Em relação ao frete CIF, é o mesmo argumento de que não encontram amparo na legislação tributária e porque é imprescindível, na cláusula CIF, a transferência de propriedade do bem, inexistente no caso de transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte, no qual é custo de produção englobado na interpretação extensiva imprimida ao art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 – conforme já evidenciando outrora, ocorrendo, assim, um novo equívoco na autuação, pois o custo do frete deve ser levado em conta pelo contribuinte caso o transporte seja efetuado a conta do próprio remetente (Lei Kandir, redação do art. 13, § 1º, II, “b”, da LC n. 87/96).

Ante todo o exposto, percebe-se que o procedimento de apuração dos custos de produção, levada a cabo pelo contribuinte, para fins de determinação do preço de transferência de mercadorias entre seus estabelecimentos para fins de determinação do ICMS devido e geração de créditos, ocorreu de modo perfeito e lídimo, com amparo na legislação constitucional e infraconstitucional de regência, donde se inferir que todos os custos glosados pelo agente fiscal o foram de modo indevido, porquanto amparados em interpretação que viola o princípio constitucional da não-cumulatividade, a regra do art. 110, do CTN c/c art. 146, III, “a”, da CF – ao tentar conferir interpretação restritiva do art. 13, § 4º, da LC 87/96 –, e, também, o conceito de custo de produção vertido na própria legislação tributária mais recente, em especial no art. 290, do RIR/99, não restando dúvida quanto à ilegitimidade do Auto de Infração.

Em relação ao excessivo valor das multas sustenta a violação aos princípios do não-confisco, da proporcionalidade e da garantia constitucional à propriedade privada, consagrado no art. 150, IV, da Constituição Federal. Citou Acórdão proferido pelo STF (RE 91707/MG. Segunda Turma: Min. Moreira Alves. DJ. 29.02.1980, p. 00975.).

Neste mesmo sentido, transcreve explicação do Min. Xavier de Albuquerque no julgado do RE nº 81.550/MG, registrou, também, nesse entendimento, através do STF no Processo nº 1998.010.00.50151-1 e egrégio TRF da 5ª região (TRF - 5ª Reg. - 4ª T., Apelação Cível nº 200184000078410/RN, Rel. Des. Edílson Nobre, DJ 18.05.2003, p. 980), o qual legitima de que multas como a discutida no presente feito violam frontalmente o princípio da proporcionalidade, não havendo mínima relação de adequação entre a penalidade imposta e a pretensa violação praticada.

Pede acolhimento da preliminar em relação à perícia e, depois a improcedência do Auto de Infração.

Os autuantes em sua informação fiscal, fls. 151 a 197, inicialmente salientam que o objetivo da fiscalização é identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS na hipótese de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação, de modo que, didaticamente, se compreenda os lindes da controvérsia ora instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal, sendo imprescindível analisar as diversas nuances que envolve essa matéria, a começar pelo veículo normativo que o legislador deve utilizar para se encontrar ou apurar o valor monetário objeto de tributação nessas situações, transcreve o art. 155, §2º, XII, “i” da CF/88 e c/c o art. 146, III, alíneas “a” e “b” da LC 87/96.

Informam que o dispositivo da CF/88 citado é específico para o ICMS e estatui que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo desta espécie tributária, e, de igual modo, impõe o emprego de idêntico veículo normativo quando da definição de bases de cálculo para os impostos de um modo geral.

Alegam que em obediência, portanto, ao contido na Carta Magna, a Lei Complementar nº 87/96, no art. 13, § 4º, II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

E que há um imperativo registrado no texto constitucional asseverando que a base de cálculo do ICMS deve ser fixada ou definida em Lei Complementar. E dessa forma atuou o legislador. Eis o que consta da LC nº 87/96 e suas alterações (art. 13, § 4º, II), transcrevem.

Os autuantes, concluíram, sem resquício de dúvidas, que a lei complementar listou (fixou) os elementos de composição do valor tributável para efeito do ICMS, ou seja, definiu e elegeu os elementos de custos de produção que devem ser somados para se encontrar a **base de cálculo** do ICMS nessas operações.

Portanto sustentam a autuação em função da clareza solar da dicção do texto normativo inserto na Lei Complementar, não escapando, a qualquer tipo de intelecção ampliativa, a legislação do Estado da Bahia, por exemplo, tanto na Lei instituidora do ICMS de nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, quanto no Regulamento do ICMS Baiano (art. 56, inciso V, letra “b”) traz essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/86.

Registram que as empresas que transacionam em mais de um Estado não podem olvidar da compreensão do real sentido e alcance da regra prevista no art. 13, §4º, II da LC 87/96, para não destacar ICMS a mais (quando da emissão das notas fiscais de transferências interestaduais) e recolher aos cofres do Estado de origem valor maior que o devido, pois, no conjunto das operações entre os mesmos titulares e em decorrência do princípio constitucional da não-cumulatividade, o contribuinte sempre pagará o mesmo valor de imposto.

Examinam, em outro contexto, qual é a correta partilha do ICMS entre os entes tributantes (Estados e Distrito Federal), nas operações de transferências interestaduais de produtos industrializados.

Quanto à autuação, citam informações referentes ao trabalho realizado na verificação da base de cálculo nas Operações Interestaduais envolvendo Produtos Industrializados (em outras unidades da Federação) que foram transferidos para filiais localizadas neste estado, entre outras informações transcritas na informação fiscal, fls. 154 a 161.

Dizem, ainda, que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, que o fez tanto em meio físico (fls.61 a 68) quanto em meio eletrônico (fls. 11) onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção, por código de produto, citado nos autos, o que está em consonância com LC 87/96 e julgados citados em especial na decisão do STJ, que foi considerado, para a definição da correta base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96 (o somatório de matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão de obra).

Acrescentam que foram excluídas rubricas da base de cálculo parte integrante da matéria-prima, mão-de-obra, do material-secundário e do acondicionamento (rubricas: MP - Material de Manutenção, MP - Serviços de Manutenção e MP - Outros Materiais, LP - Energia Elétrica – Demanda, LP - Energia Elétrica – Luz, LP – Fretes, LP - Outros Serviços, LP - Aluguéis e Arrendamentos, LP - Impostos e Taxas, LP – Prêmios de Seguros, LP – Comunicações, LP – Contribuições e Doações, LP - Relações Públicas, Publicações e Publicidade, LP - Gastos Gerais, 3 - Demonstrativo Depreciação e Quotas de Depreciação, Amortização e Exaustão) e que foi elaborado demonstrativo de “ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA”, em meio físico (fls. 15 a 27) e em meio eletrônico, sendo considerado “*custo de produção fornecido pela empresa, exceto as rubricas “Depreciação”, “Manutenção” e outros cfe, demonstrativo anexo*”. *Foi incluído o valor do ICMS, à alíquota de origem*”, em outras palavras, foram excluídas as rubricas ref. a DEPRECIAÇÃO, MANUTENÇÃO etc. (que não fazem parte dos elementos listados pela LC 87/96 (art. 13, § 4º, II) e incluiu-se o valor correto do ICMS com a alíquota correspondente à Unidade da Federação de origem.

Quanto à defesa ressaltam que, em nenhum momento, foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal e que os autos referendados na peça inicial são autos de filiais distintas (Juazeiro, Salvador, Itabuna etc.).

No mérito referente não-incidência do ICMS – Súmula nº 166/STJ, informam que esta súmula diz respeito à transferência de bens do ativo imobilizado. Além disso, a LC 87/96 tem um regramento próprio sobre a matéria *sub examine*.

Quanto à base de cálculo do ICMS na transferência (art. 13, § 4º, II da LC 87/96), do alcance do termo acondicionamento e do frete CIF e a possibilidade de inclusão do mesmo em operação de transferência, o autuado formou a base de cálculo para as operações de transferências de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação com a inclusão de todos os elementos de custo de produção. Registram a decisão do Tribunal Administrativo deste Estado (Acórdãos nº^{os} 1ª CJF 0250-11/09, 4ª JJF 0288-04/10), antes de abordar os aspectos citados.

Salientam que o autuado 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, transcrevem o papel da LC no campo do ICMS (art. 155, § 2º, XII, “i” c/c com o art. 146, III, “a”, ambos da CF/88. Ademais, a LC 87/96, art. 13, § 4º, II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao “*custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento*”.

Assim, o art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, tido como infringido, está respaldado na Lei nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, que por sua vez está respaldada na Lei Complementar acima indicada, sendo legítima esta 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 maior do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Com isso os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

Asseveram que em relação ao FRETE a cláusula CIF é, juridicamente falando, inaplicável às transferências, pois não temos as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador (pessoas jurídicas distintas), sendo 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 nº 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.

Dizem que não se justifica, ao menos por meio de legislação ordinária, a criação de hipóteses de base de cálculo do ICMS, “...sob pena de admitirem-se diferenças em cada um dos Estados (...) com evidente prejuízo à vedação constitucional de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente e à segurança jurídica”, valor jurídico maior, que fundamenta o mecanismo da fixação da base de cálculo ora examinado – extraído do voto do Ministro Gilmar Mendes no RE 560626/RS, Plenário, 12.06.2008.

Citam o art. 110, do CTN que trouxe à baila e o caminho que percorreu o escólio dos preclaros juristas Sacha Calmo Navarro Coelho, Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleeiro. Também com Luciano Amaro (Op. cit., p. 215/216), do mesmo artigo já citado é preceito dirigido ao legislador e não ao intérprete jurídico. É matéria tipicamente de *definição de competência tributária*, e que o legislador não pode expandir o campo de competência tributária que lhe foi atribuído, mediante o artifício de ampliar a *definição*, o *conteúdo* ou o *alcance* de institutos de direito privado.

Entendem de grande valia a transcrição do trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, que define os quatro elementos de custo de produção ou as rubricas listadas na Lei Complementar nº 87/96 (art. 13, §4º, II), de forma bem simples e esclarecedora.

Ainda, segundo as definições dos custos contábeis, a diferença entre “matéria-prima” (MP) e “material secundário” (MS), se refere que a MP é mais importante porque entra em maior quantidade no processo produtivo, enquanto que o MS entra em menor quantidade no processo produtivo. No entanto, a semelhança entre “matéria-prima” e “material secundário” é que ambos são materiais, integram o produto final e são custos diretos no processo produtivo. Transcreve consulta de Paulo H. Teixeira que responde a análise em questão, onde é verificado o que o contribuinte alega.

Discorrem sobre as rubricas “energia elétrica”, “depreciação” e “manutenção” e as engloba no rol dos “materiais indiretos”, pois ao mencionar ao vernáculo “mão-de-obra” a vincula ao pessoal que trabalha e não às máquinas e equipamentos. E, para sedimentar o entendimento dos custos de produção, o autuante, traz em sua peça informativa consulta formulada ao Presidente do CRC-SE, Dr. Romualdo Batista de Melo, previstos LC 87/96, o qual define semanticamente e de modo sintético, com a competência que é peculiar à argumentação.

Analisam questão do frete CIF, pois, quando o fornecedor se responsabiliza pelo frete e o inclui no preço da mercadoria, em contraponto ao frete FOB (Free on Board) que é o frete por conta do destinatário e, portanto, neste caso, este montante não é embutido no orçamento do fornecedor.

Pela Ciência Contábil, a parcela desse frete não é elemento de 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. É uma despesa, pois somente é conhecida quando do processo de comercialização ou de transferência dessa mercadoria, pronta para o consumo, não existindo nenhum vínculo (direto nem indireto) com o custo de produção, como é asseverado pelo professor Creso Cotrim, pois entende que “...todos os gastos incorrido pelas organizações tendo-se por objetivo a obtenção de receitas. As despesas são contas de período e em assim sendo não compõem o custo da produção (tanto as despesas variáveis como as fixas).”

Enfatizam que o STJ, em vários julgados, reafirmou essa orientação e firmou jurisprudência no sentido de que a energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumo, matéria-prima, nem produto intermediário, pois não se incorpora nem é consumida em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de “bens de uso e consumo” (AgRg no RE 731885 – PR – Rel. Ministro Luiz Fux, DJ de 20/03/2006; RESP 518656-RS – Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 31/05/2004; AgRg no AG 623105-RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21.03.2005; AgRg no RE 826689-RJ – Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 22/06/2006).

Percebem, então, que energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação, frete (despesas de vendas) etc., segundo a clássica e a atual lição da Ciência Contábil, não podem ser inseridos nos elementos de custos mencionados no §4º, II, do art. 13 da LC 87/96.

Quanto às impropriedades contidas na legislação do Estado de Minas Gerais (art. 43, §2º, incisos I a IV do Regulamento do ICMS) trazidas pelo autuado, na própria legislação de Minas Gerais (art. 43, §2º, incisos I a IV do Regulamento do ICMS), os autuantes encontraram a estranhíssima figura da “mão-de-obra tecnológica” que corresponde aos custos de locação, manutenção, reparo, prevenção e os encargos de depreciação dos bens, representados pelas máquinas, equipamentos, ferramentas, instalações e similares, utilizados direta e indiretamente na produção, inclusive impostos sobre a propriedade e seguros, também ocorreu com relação ao conceito de “acondicionamento”, onde o citado Regulamento prescreve que o mesmo corresponde aos “*custos diretos e indiretos necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica*”.

Em relação às Impropriedades contidas na legislação do Estado de São Paulo (Decisão Normativa CAT-5 de 15/06/2005), os autuantes citaram observações ao recorrer, mais uma vez, ao magistério de Márcio Alexandre Freitas, pois o mesmo procura demonstrar as impropriedades contidas na legislação do Estado de São Paulo, também corroborando e complementando o que foi abordado. Novamente cita, também que as palavras do Prof. Alexandre Freitas são suficientes para elucidar as incongruências da legislação de São Paulo e, ainda, adiciona, manifestação do STJ arremata com maestria a questão em debate.

Na jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, Tribunais Regionais e Tribunais Superiores, arguida pelo autuado, os fiscais transcreveram decisões dos Estados da Bahia, Paraná e Minas Gerais que são consideradas exceções no qual decidiram pela taxatividade ou literalidade da lista ou dos elementos contidos no art. 13, §4º, II da Lei Complementar nº 87/96. No entanto, nessas oportunidades não encararam ou não chegaram a apreciar o que seria cada uma das rubricas ali listadas, exceto o Estado de Minas Gerais. Cita, também, o Acórdão envolvendo a empresa autuada em relação à mesma matéria (AI nº 206891.0003/07-6 – 4ª JJF).

Ainda, adicionam, nessa linha, parte do conteúdo do Acórdão do STF, em excepcional manifestação do Ministro Antonio Neder, ao relatar o RE 79452/RS, pois se encaixa perfeitamente na discussão sobre a taxatividade ou não do disposto na LC 87/96. Diz, também, que o legislador, se quisesse tratar os elementos de custo definidos no art. 13, §4º, II da LC 87/96 como exemplificativos, a boa técnica legislativa indicaria a adoção dos vocábulos ou expressões “tais como”, “a exemplo de” e nunca utilizaria a terminologia “assim entendido como”.

Reiteram que ao optar por essa técnica, “...o legislador complementar foi pedagógico, simplesmente pedagógico... Descabe o embaralhamento de institutos, expressões e vocábulos, como se cada qual não tivesse sentido próprio indispensável a caminhar-se com a segurança jurídica” (excerto do voto-vista do Min. Marco Aurélio por ocasião do julgamento, pelo STF, da ADIn 2.588-1/DF, set/06).

Ademais, que a Suprema Corte (STF) e o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já pacificaram o entendimento de que deve ser aplicado o princípio da legalidade tributária estrita (art. 97, IV, CTN), quanto à definição da extensão da base de cálculo dos impostos, de forma que o intérprete deve ater-se ao disposto na lei, não lhe sendo lícito, através de criativa construção hermenêutica, estender ou reduzir a base imponível do tributo.

Finalizam, afirmando que a questão debatida neste PAF 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.

Asseveram que esse procedimento 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 inconstitucional, crédito de imposto para outro Estado, que, pelo princípio da não-cumulatividade, arcaria com o ônus de perceber uma parcela menor de tributos.

Finalizam, requerendo a Procedência total do Auto de Infração.

VOTO

De início aprecio as preliminares de nulidade trazidas na peça defensiva, bem como o pedido de perícia formulado pelo sujeito passivo:

O pedido de perícia restringiu-se ao fato de que o autuado teve contra si lavrados outros Autos de Infração, sob o pressuposto de que haveria coincidência de períodos fiscalizados (206891.0005/10-9, 206891.0014/10-8, 206891.0015/10-4, 206891.0017/10-7 e 206891.0019/10-0, etc.), e este fato estaria redundando em total prejuízo ao patrimônio do autuado, fazendo necessário a perícia com objetivo de excluir eventuais repetições de cobrança.

Embora o sujeito passivo tenha formulado o pedido de perícia, esta é necessária quando a prova do fato depender de conhecimento especial de técnicos, o que não é o caso, mas que a critério do orgão julgador pode ser convertida em determinação de diligência, contudo, nego a diligência, haja vista que embora os Autos de Infração citados estejam de posse do sujeito passivo, este não os trouxe na defesa, e poderia perfeitamente demonstrar a ocorrência do suposto “*bis in idem*”, com a coincidência de períodos fiscalizados, neste mesmo estabelecimento, mas a contrário senso, os autuante na informação fiscal esclareceram que, os mencionados autos, são de filiais distintas, tais como Juazeiro, Salvador, Itabuna. Deste modo, não há razão para o deferimento do pedido de perícia ou de diligência. Neste caso, aplico o RPAF/99, Decreto Nº 7.629/99, art. 147, I, “b”, c/c § 1º:

“Deverá ser indeferido o pedido de diligência quando for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos.”, e “A critério do orgão julgador, o pedido ou proposta de perícia fiscal poderá ser convertido em determinação de diligência, em atendimento ao disposto neste artigo.”

Com relação ao argumento da aplicação de multa desproporcional, e com caráter confiscatório, este não pode ser acatado, haja vista que a multa indicada no presente Auto de Infração é legal, com previsão na Lei 7.014/96, art. 42. Outrossim, não se inclui na competência deste orgão julgador declaração de inconstitucionalidade de legislação tributária estadual, (art. 167, I, RPAF/BA), ou apreciação de pedido de cancelamento ou redução de multa decorrente de obrigação principal, competência exclusiva da Câmara Superior deste CONSEF, a teor do art. 159 do RPAF/99. Saliento que a multa poderá ser reduzida em até 100%, caso atendidas as condições estabelecidas no art. 45-A da Lei nº 7.014/96.

Quanto ao princípio da legalidade, apontado como norteador do direito tributário, de fato, preconiza o art. 150, I CF/88 que, sem prejuízo de outras garantias asseguradas aos contribuintes, é vedado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios exigirem ou aumentarem tributos sem lei que o estabeleça. O presente auto de infração não infringe qualquer dispositivo legal, tendo em vista que os artigos que servem de base para o enquadramento da infração em tela, estão fundamentados na Lei Complementar nº87/96 e na Lei nº 7.014/96 que instituiu o ICMS no Estado da Bahia. Portanto, preservado o princípio invocado, bem como o contraditório e a ampla defesa, haja vista que o contribuinte foi intimado de todos os atos processuais, recebeu cópia de todos os demonstrativos e participou efetivamente da ação fiscal e desta instrução processual.

Superadas as arguições de nulidade, passo a adentrar no mérito da autuação, posto que o Auto de Infração em lide foi lavrado para exigir ICMS por utilização indevida de crédito fiscal, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, no art. 13, § 4º , II da Lei Complementar nº 87/96.

A Constituição Federal de 1988, determinou expressamente as matérias que deveriam ser tratadas por meio de lei complementar específica para o ICMS, o que denota a preocupação do legislador de que determinadas matérias fossem tratadas por lei específica, haja vista que se por leis ordinárias dos Estados ou do Distrito Federal, poder-se-ia criar conflitos entre estes entes com insegurança jurídica para os contribuintes. Dentre essas matérias, elencadas expressamente no art. 155, § 2º, inciso XII, da Constituição Federal, encontra-se a base de cálculo do ICMS.

Em estrito cumprimento ao texto constitucional, a Lei Complementar nº 87/96, no §4º do Art. 13, fixou expressamente a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, trazendo três hipóteses de dimensão da materialidade do tributo, sendo útil ao nosso voto transcrever as duas primeiras, em relação às quais gira a controvérsia deste lançamento de ofício:

“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;” Grifos nossos.

Logo, por força de mandamento constitucional, contrariar a base de cálculo prevista na Lei Complementar, seria afrontar a própria Constituição.

Discorridas estas questões que se constituem no cerne da autuação, verifico que no presente lançamento, os autuantes tomaram por base os elementos que formam o custo de produção, considerados para se encontrar o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e condicionamento. sendo expurgados apenas os elementos que foram inseridos na base de cálculo, constantes nas notas fiscais de transferência, que não dizem respeito ao custo total de produção, ou seja, excluídas rubricas da base de cálculo parte integrante da matéria-prima, mão-de-obra, do material-secundário e do acondicionamento (rubricas: MP - Material de Manutenção, MP - Serviços de Manutenção e MP - Outros Materiais, LP - Energia Elétrica – Demanda, LP - Energia Elétrica – Luz, LP – Fretes, LP - Outros Serviços, LP - Aluguéis e Arrendamentos, LP - Impostos e Taxas, LP – Prêmios de Seguros, LP – Comunicações, LP – Contribuições e Doações, LP - Relações Públicas, Publicações e Publicidade, LP - Gastos Gerais, 3 - Demonstrativo Depreciação e Quotas de Depreciação, Amortização e Exaustão). Deste modo, os autuante elaboraram o demonstrativo de “ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA”, em meio físico (fls.61 a 68 e em meio eletrônico (fls. 11), sendo considerado *“custo de produção fornecido pela empresa, exceto as rubricas ‘Depreciação’, ‘Manutenção’ e outros cfe, demonstrativo anexo”*. Foi incluído o valor do ICMS, à alíquota de origem”, em outras palavras, foram excluídas as rubricas ref. a DEPRECIAÇÃO, MANUTENÇÃO etc. (que não fazem parte dos elementos listados pela LC 87/96 (art. 13, § 4º, II) e incluiu-se o valor correto do ICMS com a alíquota correspondente à Unidade da Federação de origem.

A autuação foi feita com base na planilha de custo de produção apresentada pelo autuado (fls. 64/65), onde constam de forma discriminada os itens do custo de produção. Desses, foram separados os custos que estão de acordo com a LC 87/96 (matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), expurgados os demais itens. Aliás, todo o roteiro da presente autuação encontra-se expressamente descrito no corpo do próprio auto de infração e cujas cópias dos documentos que o ensejou foram entregues ao contribuinte, de acordo com AR de fls. 110/111.

Após a apuração do custo de produção unitário, foi confrontado com a base de cálculo consignada em cada nota fiscal de transferência (fls. 36/62), determinando a diferença entre o valor previsto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 e o que foi consignado a maior, de acordo com o demonstrativo ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, aplicando a alíquota

interestadual prevista na legislação sobre a diferença apurada, para calcular o valor do crédito utilizado a mais que o que seria de direito (fls. 15/27).

Inconformado com a autuação, o contribuinte questiona a base de cálculo a ser corretamente utilizada nas transferências das mercadorias, que se encontram relacionadas nos demonstrativos de fls. 15/27. Comportando ainda o questionamento do sujeito passivo se a Lei Complementar invocada, ao tratar da matéria mantém descrição fechada (NÚMEROS CLÁUSUS) ou enumeração que pode ser acrescida, conforme entendimento da DN CAT 05/2005 do Estado de São Paulo.

A base imponível constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário por conter a dimensão da obrigação quantificando o objeto da imposição fiscal. Relativamente às operações com mercadorias aplicam-se as regras da Lei Complementar 87/96 que, em comando da própria Constituição Federal diz caber à lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais definindo os fatos geradores e contribuintes (art. 155, § 2º, XII, “i” e art. 146, III, “a”).

Art. 146. Cabe à lei complementar:

...

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.

Assim sendo, ao contrário do que concluiu antes o contribuinte, regras para o estabelecimento da base de cálculo do ICMS, devem ser buscadas a partir do texto constitucional. Este remete para a Lei Complementar, que traçará linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e coerência do ordenamento jurídico nacional. A base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96 (texto reproduzido no Estado da Bahia no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96).

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.

Assim, nas operações interestaduais de transferências, sendo a definição da base de cálculo matéria reservada à Lei Complementar, não pode ser modificada por lei estadual, seja de Minas Gerais ou da Bahia. Permitido fosse a cada Estado interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, importaria em grande insegurança jurídica e com prejuízos ao pacto federativo. O legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como “o custo da mercadoria produzida”, e interpretou o que significa este custo. Não foi dada liberdade ao aplicador do direito, para adotar conceito diverso ou para integrar o texto de modo a completar-lhe o sentido. O custo ao qual faz referência o legislador não é o custo contábil, mas um conceito específico para uma finalidade também específica: base de cálculo das transferências interestaduais. Deve-se também obediência à hierarquia das normas presentes no ordenamento jurídico, sem a imposição de decretos ou mesmo normas ditas complementares, art. 100, CTN, à semelhança da DN CAT-5/05, citada pelo autuado, em detrimento das leis superiores.

Cabe lembrar que o frete CIF (Cost Insurance Freight), ocorre quando o fornecedor se responsabiliza pelo frete e o inclui no preço da mercadoria, em contraponto ao frete FOB (Free on Board), que é o frete por conta do destinatário e, portanto, não é embutido no orçamento do fornecedor.

Ressalto que o levantamento fiscal baseou-se em dados contidos em documentos fornecidos pelo estabelecimento da empresa, e na defesa não foram indicados erros ou inconsistências nos

cálculos, tendo a defesa centrado seus argumentos de forma genérica, alegando que foram incluídos valores indevidos. Ficou constatado nesta auditoria que as operações de transferências interestaduais de mercadorias industrializadas, foram inseridas as parcelas do frete CIF, quando da composição da base de cálculo do ICMS, pois consignado nas notas fiscais das empresas remetentes a expressão “frete pago pelo emitente” (código1), valor do frete incluso no preço da mercadoria.

O frete CIF não se vincula, nem direta nem indiretamente, com o custo de produção e, assume a classificação contábil de despesa operacional e nunca como custo de produção, e, por essa razão, essa parcela não deve ser considerada na formação da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96.

Também, como já exposto, não há como albergar a interpretação trazida pelo defendant de que o art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, o art. 290, do RIR/99 encerra *tipos*, que comportam interpretação extensiva, a fim de se determinar a real adequação de um custo empresarial como sendo ou não “custo de produção”, decorrente da atividade desenvolvida e que a partir da própria legislação tributária, tudo quanto fora computado pelo autuado como custo de sua produção – e irregularmente glosado pelo agente fiscal – encontra respaldo legal, como, por exemplo, os **combustíveis** adquiridos para uso no maquinário de produção (inciso I); os **materiais e serviços de manutenção** contratados para recompor os desgastes sofridos pelas máquinas e utensílios consumidos no processo produtivo (inciso III); **aluguéis e arrendamentos** de máquinas vinculadas ao processo de produção (inciso III); as **depreciações** (inciso III) etc.

No que concerne à energia elétrica, o STJ, em vários julgados, reafirmou a orientação e firmou jurisprudência no sentido de que a energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumo, matéria-prima, nem produto intermediário, pois não se incorpora nem é consumida em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de “bens de uso e consumo” (AgRg no RE 731885 – PR – Rel. Ministro Luiz Fux, DJ de 20/03/2006; RESP 518656-RS – Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 31/05/2004; AgRg no AG 623105-RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21.03.2005; AgRg no RE 826689-RJ – Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 22/06/2006).

Deste modo, energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação, frete (despesas de vendas) etc., segundo a clássica e a atual lição da Ciência Contábil, não podem ser inseridos nos elementos de custos mencionados no §4º, II, do art. 13 da LC 87/96.

Quanto ao princípio da não-cumulatividade, a própria Lei Complementar nº 87/96, estabelece os critérios como a transferência ocorrerá, de sorte que não se amesquinhe toda a sistemática pensada para o ICMS, o que o fez através do art. 13, §4º, II da LC 87/96, reproduzido no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96 (ICMS/BA), e que deve ser cumprido pelo sujeito passivo.

A legislação do ICMS do Estado da Bahia (RICMS), repetindo a Lei, trata a questão conforme os dispositivos a seguir mencionados:

Art. 93 § 5º Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado:

...

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

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

...

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

Desse modo, verifica-se que a ação fiscal calcada nos dispositivos legais supracitados encontra-se em perfeita consonância com os preceitos da não-cumulatividade do ICMS, não tendo tal alegação força para elidir a exigência fiscal.

Neste sentido, cabe mencionar e transcrever parcialmente a decisão emanada pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, Acordão nº 0266-11/09, da lavra da ilustre Conselheira/Relatora Sandra Urânia Silva Andrade, no qual manteve decisão 1ª instância, no Acordão JJF nº 0161-04/09, cujo relator foi o nobre colega José Raimundo Conceição, no sentido de que, deve ser aplicada a regra do art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96; como segue:

Quanto ao mérito, melhor sorte não assiste ao recorrente. A matéria objeto do presente lançamento de ofício é por demais conhecida por esse órgão julgador. É cediço, e neste ponto não há discordia entre os julgados que trataram de matéria semelhante, que a Lei Complementar nº 87/96 de forma expressa determina qual a base de cálculo a ser aplicada nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular.

Sabe-se que a Constituição Federal de 1988 pouco deixou à lei complementar estatuir sobre os princípios fundamentais do ICMS, assumindo ela mesma esta tarefa, o que tornou o ICMS o tributo mais minuciosamente tratado no texto constitucional. Por sua vez, o próprio texto constitucional determinou expressamente as matérias que deveriam ser tratadas por meio de lei complementar específica para este tributo, demonstrando também a preocupação de que determinadas matérias não fossem tratadas por via de leis ordinárias dos Estados ou do Distrito Federal, o que poderia criar conflitos entre tais entes e insegurança jurídica para os contribuintes.

Dentre estas matérias, elencadas expressamente no art. 155, §2º, inciso XII, da Constituição Federal, encontra-se a base de cálculo do ICMS. A importância da matéria, a exigir previsão em lei complementar, revela-se por ser a base de cálculo um dos elementos fundamentais do fato gerador, não só por conter a dimensão da obrigação pecuniária como, segundo define Geraldo Ataliba, ser “a perspectiva dimensível do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para determinação, em cada obrigação tributária concreta, do quantum debeatur”.

Em obediência ao texto constitucional, a Lei Complementar nº 87/96, no §4º do Art. 13, fixou expressamente a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, trazendo três hipóteses de dimensão da materialidade do tributo, sendo útil ao nosso voto transcrever apenas uma delas, especificamente a que se aplica nas transferências realizadas por estabelecimento fabricante do produto objeto da remessa para outro estabelecimento do mesmo titular:

“Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;” Grifos nossos.

Assim, sujeitando-se a base de cálculo ao regime da reserva legal – reserva de lei complementar – único veículo competente para estabelecer-la, por força de mandamento constitucional, contrariá-la seria afrontar a própria Constituição. Muito embora o recorrente não se insurge quanto à aplicabilidade deste regramento, alega que tais rubricas - matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento – são meramente exemplificativas, e não exaustivas, o que motivou a formação da base de cálculo nas transferências objeto da autuação agregando-se outras rubricas, que não apenas as descritas expressamente na norma complementar.

Ora, já é pacífico na doutrina e na jurisprudência que tais rubricas são exaustivas, não admitindo interpretação extensiva. Nessa linha se manifestou expressamente o Supremo Tribunal Federal, no RE nº 79452-RS, conforme excerto do voto do Min. Marco Aurélio que transcrevemos a seguir: “... obviamente que se o legislador quisesse tratar os elementos de custo definidos no Art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96 como exemplificativos, a boa técnica legislativa indicaria a adoção dos vocábulos ou expressões “tais como”, “a exemplo de”, e nunca adotaria a expressão “assim entendido como”.”

Por outro lado, o recorrente traz como amparo a sua tese a Decisão Normativa CAT-5, de 15/06/2005, expedida pelo Estado de São Paulo, que determina, em evidente arreio a Lei Complementar nº 87/96, a inclusão nos custos de produção de diversas rubricas, para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS quando das transferências interestaduais de produtos fabricados pelo contribuinte entre estabelecimentos da mesma titularidade. Em relação a este fato, inicialmente devemos consignar que o estabelecimento remetente está localizado no Estado de Sergipe, e não em São Paulo. Por sua vez, ainda assim não logrou comprovar o recorrente que assim age por conta de determinação da legislação sergipana, onde está estabelecido. Alias, como já colocamos acima, não poderia qualquer unidade da Federação trazer norma diversa da estipulada expressamente pela lei complementar do ICMS.

Registre-se, por oportuno, o consignado pelo relator da JJF quanto à questão: “Defender o procedimento proposto pela Decisão Normativa CAT nº 05/05, além da impossibilidade formal e hierárquica, implica apropriar automaticamente quaisquer gastos relativos ao custo de produção, genérica e aprioristicamente

considerado, procedimento que, no entanto, contraria a metodologia contábil de apuração de custos, que se fundamenta principalmente na classificação dos gastos verificados em custos ou despesas, segundo as peculiaridades de cada atividade produtiva concreta e individualmente considerada.”

E de fato, nunca é demais repisar, sujeitando-se a base de cálculo ao regime da reserva legal – no caso das operações interestaduais, reserva de lei complementar – único veículo competente para estabelecê-la, por força de mandamento constitucional, qualquer legislação ordinária que venha a contrariá-la afronta a própria Constituição. Portanto, a estipulação de base de cálculo diversa da prevista na Lei Complementar nº 87/96, ainda que por força de lei ordinária dos Estados ou do Distrito Federal, deve de pronto ser rechaçada por eivada de ilegalidade e inconstitucionalidade.

Ademais, o comando contido no art. 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo além dos elencados, por uma questão de política tributária entre os entes federados. Logo, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, conforme consignado na Decisão recorrida.

Como bem frisou o Julgador de Primeira Instância, “... o legislador ao estabelecer regra limitativa de componentes do custo de produção para estabelecer uma base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferências interestaduais, entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, sobredita norma deve ser interpretada literalmente. A interpretação teleológica demonstra que sua matéria é de política tributária, pois o que se quer é 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 em todas as operações de circulação, cujos valores pagos em determinadas fases, são compensados nas operações subsequentes; busca-se ainda respeito ao pacto federal e evitar a danosa guerra fiscal.”

Tal limitação legal para determinação da base de cálculo do ICMS, quando das transferências interestaduais de produtos fabricados pelo mesmo titular, não afronta ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, conforme alegado pelo recorrente, pois, o citado princípio será efetivado pela técnica do abatimento ou compensação, disciplinada, por sua vez, por “LEI COMPLEMENTAR”, nos termos do art. 155, § 2º, inciso XII, “c”, da Constituição Federal.

Registre-se, que se a própria Lei Complementar nº. 87/96, ao disciplinar para essa operação a efetiva base de cálculo limitada a alguns itens dos custos de produção, especificando literalmente a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não se há que falar em afronta ao princípio da não-cumulatividade.

Assim, 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 no art. 93, § 5º, inciso II, e art. 97, VII do RICMS/97, abaixo transcritos:

“Art. 93 § 5º Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado:

...

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

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

...

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

Deve-se ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça, em decisão proferida no Recurso Especial nº 707.635-RS - citada e transcrita na informação fiscal de fl. 222 - já se manifestou no sentido de que “a fixação da base de cálculo do produto industrializado para fim de ICMS, quando saí de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, para outro Estado, pelo art. 13, §4º, II, não pode ser modificado por regra estadual”.

Dante de tais considerações, verificam-se impertinentes as alegações do recorrente, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor de base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, em razão da LC 87/96 especificar os custos de produção, como: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, consoante apuraram os autuantes nos autos, nos quais cotejam os custos unitários nos termos legais, por

produto, em relação aos custos de transferências consignados nas notas fiscais, ou seja, após expurgar da base de cálculo de transferências depreciação, manutenção, amortização, frete (CIF) – que é mera despesa operacional, frise-se – energia, combustível, etc., por não se enquadarem nas rubricas especificadas como custos de produção, conforme delimitado no referido dispositivo legal.

Do exposto, votamos pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo e homologando a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração epigrafado.

Após a transcrição da decisão acima, resta destacar que, conforme o entendimento já manifestado por esta 5^a JJF, em outros julgados sobre a mesma matéria, o legislador ao estabelecer regra limitativa de componentes do custo de produção, para estabelecer 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 que arca com o montante do ICMS pago em todas as operações de circulação, cujos valores pagos em determinadas fases, são compensados nas operações subsequentes.

Diante do que foi exposto, entendo que os autuantes estão corretos ao exigir o ICMS no presente Auto de Infração, posto que o estabelecimento fabricante, situado em outra unidade da Federação, transferiu mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular, localizado no Estado da Bahia, com a inclusão de valores não previstos na LC 87/96, art. 13, § 4º, II. Em consequência, este procedimento resultou numa base de cálculo maior do 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, II c/c art. 97, VIII, do RICMS/BA.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0008/10-8**, lavrado contra **CIMENTO SERGIPE – CIMESA** devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 550.478,07**, 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, 12 de maio de 2011.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - RELATORA

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - JULGADOR