

A. I. Nº - 206891.0003/12-2
AUTUADO - TIGRE S/A – TUBOS E CONEXÕES
AUTUANTE - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO e
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 04.10.2012

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0249-04/12

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 06/02/2012, exige ICMS no valor de R\$383.000,16, através da seguinte 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, conforme detalhamento consignado no próprio corpo deste auto de infração, objetivando compreender a natureza desta autuação”* – Multa de 60%.

O autuado apresenta defesa, fls. 155/165, inicialmente, esclarece que é pessoa jurídica que tem por finalidade *“a indústria, o comércio, a distribuição, a importação e a exportação de tubos e conexões de todas as espécies”*, com sede em Santa Catarina-SC e tendo filiais em várias unidades da Federação, entre elas, Bahia, São Paulo e Pernambuco.

Transcreve intimações que a fiscalização encaminhou para a apresentação dos livros e documentos fiscais, sendo apresentados em 23/03/2012, no qual foi motivada a autuação, alegando que o autuado incluiu no custo de produção das mercadorias remetidas ao estabelecimento baiano despesas com manutenção, depreciação, energia elétrica e outros, tendo, assim, afrontado o art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96.

Afirma que as despesas com manutenção, depreciação, energia elétrica e outros integram a base de cálculo do ICMS incidente na operação de circulação de mercadorias entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular e situados em diferentes Estados, assim, não se tergiversa que este preceito é silente quanto à definição dos custos por ele abarcados, ou seja, a definição de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Por força disto, e considerando que a legislação do Estado da Bahia também não obra neste campo, há que se buscar estes conceitos na ciência da contabilidade, bem como em atos e decisões de natureza jurídica que objetivaram defini-los.

Registra, neste ponto, que o material secundário é aquele que, apesar de consumido no processo de industrialização, não se integra ao produto final, distinguindo-o da matéria-prima, que é agregada ao produto industrializado, o material secundário é o insumo consumido no processo de industrialização que, todavia, não compõe o produto fisicamente (*Consulta nº 508/2004 da Coordenadoria da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo CAT*). Por sua vez, a mão-de-obra é usualmente segregada em direta e indireta que consiste no trabalho pessoal empregado diretamente na industrialização do produto (os operários do

estabelecimento fabril) e, a indireta, abarca o trabalho pessoal, porém indiretamente referido à atividade de industrialização (os supervisores e o trabalho pessoal de manutenção dos equipamentos). Assim, abrange os gastos com o pessoal envolvido direta e indiretamente na industrialização da mercadoria (salários, encargos sociais, estadia, dentre outros - OSNI MOURA RIBEIRO. Contabilidade de Custos Fácil. São Paulo: Editora Saraiva, 6ª edição, 2005, p. 24).

Aduz que em vista destes conceitos apresentados, não se tergiversa que energia elétrica se consubstancia em um material secundário, com isso, este insumo é consumido no processo de industrialização das mercadorias sem, contudo, integrá-las fisicamente ao final. Logo, a energia elétrica utilizada na industrialização das mercadorias, por se consubstanciar em material secundário, integra o custo de produção da mercadoria e, por conseguinte, a base de cálculo do ICMS prevista no art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96.

No que tange aos gastos com depreciação, chama a atenção que este se refere ao maquinário utilizado no processo de industrialização das mercadorias em comento. E se estas máquinas são paulatinamente consumidas no processo de industrialização e, obviamente, não integram o produto final, elas também consistem em material secundário, à luz do conceito supra-referido.

Nesse sentido, o art. 20, §5º, I, da LC nº 87/96, ao admitir o crédito decorrente da entrada de mercadorias destinadas ao ativo permanente à razão de um quarenta e oito avos por mês, corrobora este pensamento, pois o que se está admitindo é o creditamento de ICMS na medida em que ocorre a depreciação da mercadoria. Também argui que os custos com depreciação, ao contrário do afirmado pela fiscalização estadual, compõe a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais em comento, tal como previsto no art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96.

Quanto ao custo denominado manutenção, este se refere às despesas com o trabalho pessoal de manutenção dos equipamentos destinados à industrialização das mercadorias, razão pela qual está inserido nos custos com mão-de-obra indireta, sendo pacífico este entendimento, a despeito de não relacionados diretamente com o processo de industrialização, os gastos com o trabalho pessoal de manutenção dos equipamentos é indispensável ao processo produtivo, referindo-se indiretamente à industrialização das mercadorias que enquadram dentre as despesas com mão-de-obra indireta, integrando, portanto, o conceito de custo de produção de mercadoria à luz da regra já citada da LC.

Por fim, no que tange aos outros custos, estes se consubstanciam nos demais gastos diretos e indiretos suportados no processo de industrialização das mercadorias, no qual eles também se inserem no conceito de material secundário ou de mão-de-obra. Isso porque, os custos se referem ao material consumido no processo de industrialização, que não integra fisicamente o produto final (material secundário); ou consistem em despesa com o pessoal envolvido direta e indiretamente na produção da mercadoria (mão-de-obra).

Nesse sentido, pinçam-se algumas despesas enquadradas no item “outros” que patentemente são açambarcadas pelos conceitos de custo com material secundário e mão-de-obra: *“treinamento, exames admissionais, exames complementares periódicos, uniformes, multas e indenizações contratuais, equipamentos de proteção individuais (custos com mão-de-obra); e materiais indiretos, água, combustíveis e lubrificantes (custos com material secundário)”*. Logo, também devem integrar o conceito de custo de produção de mercadoria, eis que consistem em gastos com material secundário e mão-de-obra (Contabilidade de Custos. São Paulo: Editora Atlas, 9ª edição, 2006, p. 41).

Ressalta, por fim, que nas planilhas encaminhadas à fiscalização, segregou os custos em matéria-prima, material secundário, mão-de-obra, acondicionamento, manutenção, depreciação, energia elétrica e outros atendendo à exigência da própria fiscalização (doc. 4). Ainda, disse que não há nenhuma espécie de impedimento nesse sentido, não há que se falar que o autuado está pretendendo alterar a classificação e os conceitos dos custos anteriormente fornecidos à fiscalização. Verificou que não merece prosperar a exclusão dos custos com energia elétrica,

depreciação, manutenção e outros da base de cálculo do ICMS, razão pela qual deve ser mantido o crédito desse imposto apropriado e glosado.

Reafirma que as despesas com energia elétrica, depreciação, manutenção e outros são gastos que integram o custo de produção de mercadoria à luz da ciência da contabilidade e da legislação tributária. Cita o docente Eliseu Martins e novamente o professor Osni Moura Ribeiro, no intuito de defender que os gastos com a mercadoria pronta para a venda compõem o custo de produção da mercadoria, sendo a soma de todos os gastos com bens e serviços aplicados. Logo, atende à melhor hermenêutica interpretada pelo art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96 de maneira teleológica, ou seja, sem afastar o conceito de custo de produção de mercadoria que, há tempos, foi plasmado pela ciência da contabilidade.

Aduz que o legislador elegeu uma dentre tantas formas de classificação das espécies de gastos que compõem o custo de produção de mercadoria. Logo, a interpretação mais razoável, consentânea inclusive com o disposto no art. 109 do CTN, impõe que o exegeta, ao interpretar o art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96, inclua nos conceitos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento as despesas que usual e historicamente compõem o custo de produção da mercadoria à luz da ciência da contabilidade.

Observa com razoabilidade e fidedignidade o conceito de custo de produção da mercadoria à luz da ciência da contabilidade (Consulta de Contribuinte nº 028/2007 formulada ao Estado de Minas Gerais). Reproduz interpretação da Coordenadoria da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo que proferiu a Decisão Normativa nº 5/2005 (doc. 9). Assim, ao incluir no custo de produção das mercadorias remetidas a seu estabelecimento baiano os gastos com energia elétrica, depreciação, manutenção e outros, o autuado atuou consentaneamente com a ciência da contabilidade.

Salienta que a pretensão da fiscalização estadual não merece prosperar, pois o art. 33, II, 'b', da LC 87/96 prevê o direito ao crédito de ICMS na entrada da energia elétrica quando esta for consumida no processo de industrialização. Ademais, o art. 20, §5º, I, da mesma lei admite o crédito decorrente da entrada de mercadorias destinadas ao ativo permanente, abarcando, com isso, a denominada depreciação. Além disso, o art. 290 do Decreto Federal nº 3.000/99, define o custo de produção de mercadoria para fins do imposto sobre a renda. Por fim, o próprio RICMS/BA, vigente à época das operações e da lavratura, prevê na hipótese de arbitramento da base de cálculo do ICMS em relação ao custo de produção da mercadoria aplicável aos estabelecimentos industriais (art. 938, IV, "a").

Logo, neste entendimento, inclui que o custo de produção de mercadoria abarca os gastos com energia elétrica, depreciação, manutenção e outros, o que não se pode admitir exclusão destes custos da base de cálculo do ICMS incidente nas operações interestaduais autuadas, com isso, não assiste razão à fiscalização quando afirmou que o art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96, "*fazer com que o Estado consumidor abocanhe uma maior fatia do imposto nestas operações*", pretensão que soa, flagrantemente inconstitucional, eis que revelaria flagrante afronta ao pacto federativo, o que configura a improcedência do Auto de Infração.

Por último, aduz que a jurisprudência sobre a qual a fiscalização se amparou não se aplica ao caso concreto, pois nos acórdãos mencionados na autuação, mormente o proferido pelo STJ nos autos do Recurso Especial nº 1.109.298, estava-se diante de hipótese em que o sujeito passivo reputou como custo de produção das mercadorias valor próximo ao valor de comercialização final destes bens, não sendo objeto de apreciação por aqueles julgados, hipótese em que o custo de produção das mercadorias é composto por despesas realmente havidas no processo de industrialização.

Pede a realização de perícia técnica, diligência, posto que no Auto de Infração há uma flagrante discrepância entre o demonstrativo de débito e as planilhas (docs. 11 e 12). Com efeito, enquanto nestas planilhas a alíquota utilizada para o cálculo do "Estorno de ICMS" foi de 7% (alíquota aplicável às operações de remessa de mercadorias dos Estados de Santa Catarina e São Paulo ao

Estado da Bahia), no “Demonstrativo de Débito” calculou-se o ICMS supostamente devido à alíquota de 17%.

Também, há discordância nos cálculos constantes das referidas planilhas (doc. 12) que revelou incongruências. No mês de novembro/2007, por exemplo, a diferença entre a base de cálculo do ICMS utilizado pelo autuado (R\$ 3.837.568,95) e aquela reputada como correta pela fiscalização (R\$ 3.309.505,54) remonta R\$ 528.063,41. Este valor, multiplicado pela alíquota aplicável (7%), corresponde a R\$ 36.964,44, e não R\$ 37.424,44, como indicado na planilha e no “Demonstrativo de Débito”. Esta mesma incongruência também se verifica, por exemplo, no mês de setembro/2007.

Pede pela improcedência do Auto de Infração e com fundamento nos arts. 133 e 139 do Código Tributário Baiano seja realizada perícia fiscal para que se apure o *quantum* efetivamente devido.

Protesta pela posterior juntada de novos documentos, requerendo-se, por fim, que as intimações sejam realizadas e publicadas exclusivamente em nome de MAURÍCIO ZOCKUN (OAB/SP nº 156.594) e BRUNO OLIVEIRA DA SILVA FERREIRA (OAB/BA nº 18.491).

Os autuantes em sua informação fiscal, fls. 233 a 279, 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. 33/34) quanto em meio eletrônico (fls. 94/95) 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).

Trazem decisões deste Conselho de Julgamento Fiscal, todas favoráveis à autuação, e transcrevem o trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, que define os quatro elementos de custo da produção ou as rubricas listadas na LC 87/96, de forma simples e esclarecedora. Traz a doutrina do Dr. Romualdo Batista de Melo, para sedimentar o entendimento sobre os elementos do custo de produção, previstos na LC 87/96 e por fim acrescentam o pensamento de Leone e Leone.

Desse modo aduzem que nada justifica a alteração do conceito que prima pelo vínculo do vernáculo “Mão-de-obra” ao homem, ao pessoal, ao operário, nada tendo a ver com máquinas, equipamentos (ativo imobilizado) e respectivas depreciações como pretendeu, de forma equivocada, o legislador mineiro.

Já em relação ao frete, esclarecem que a cláusula CIF é inaplicável às transferências, pois não temos as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador (pessoas jurídicas distintas). Esse valor (despesa com FRETE-CIF), quando incluído na base de cálculo objeto das transferências, também foi expurgado, i.e., não sendo 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.

Salientam 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 diferenciações 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 (BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. Informativo STF Nº 510. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/arquivo/informativo/documento/informativo510.htm#Prescriçao%20e%20Decadencia%20Tributarias:%20Lei%20Complementar%20-%20201>>. Acesso em: 18 jul. 2008), Plenário, 12.06.2008.

Em outra situação, afirmam que o legislador não pode dizer, de forma diferente do que está previsto no Direito Privado, em especial na Ciência Contábil, o que seja matéria-prima, mão-de-obra; material secundário e acondicionamento, haja vista que a LC 87/96, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu, fixou os elementos de custo de produção que deverão compor ou formar a base de cálculo, mas não conceituou o que seria cada um deles, isto é, o que se entende por matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento. Para tanto, o correto é recorrer às normas da Ciência Contábil, da Contabilidade ou de outros institutos de Direito Privado.

No exame dos estudos doutrinários, se revela bastante expressiva no ponto de suprir, a lacuna deixada pelo legislador infraconstitucional, assim como para facilitar a percepção dos termos ou

expressões utilizadas pela LC 87/96 (art. 13, §4º, II). Transcrevem o trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo (Elementos Básicos do Custo Industrial. Disponível em: <http://fafitfacic.com.br/curso/apoio/apoio060820075859_696.doc>. Acesso em: 20 ago. 2007), que define os quatro elementos de custo de produção ou as rubricas listadas na LC, sendo de grande valia a forma esclarecedora a relação de entendimento dos materiais, mão-de-obra e custos diretos de fabricação, no qual entende que *“a diferença entre “matéria-prima” (MP) e “material secundário” (MS) é que a primeira (MP) é mais importante porque entra em maior quantidade no processo produtivo, enquanto que o segundo (MS) entra em menor quantidade no processo produtivo. Já a semelhança entre “matéria-prima” e “material secundário” é que ambos são materiais, integram o produto final e são custos diretos no processo produtivo”*. Cita também a análise feita pelo Portal de Auditoria [<mailto:portaldeauditoria@portaldeauditoria.com.br>]), de Paulo H. Teixeira.

Asseveram que energia elétrica (e outras formas de energia), lubrificantes e combustíveis também não se enquadram nos conceitos de produtos intermediários, nem de materiais secundários, tampouco no de matéria-prima. Diante disto, o legislador infraconstitucional (via lei ordinária, decreto, decisão normativa etc.), com o único objetivo de ampliar a sua participação no “bolo da arrecadação do ICMS”, não pode nem deve contrariar o que a própria Ciência Contábil define e conceitua os seus institutos, a exemplo de matéria-prima; mão-de-obra, material secundário e acondicionamento (Embalagem), desvirtuando o sentido e o alcance do que está prescrito no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, ultrapassando, consequentemente, os limites de sua competência e ferindo mortalmente os princípios da Federação.

Citam decisões de Conselhos de Contribuintes Estaduais dos Estados (CCRF/PR - PAF: 60891010 Acórdão nº 93/2001 - 08/03/2001 – Paraná; Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais - Paraná / CCRF-PR; ACÓRDÃO CJF Nº 1794/00, CJF Nº 0409-11/03, CJF Nº 0210-11/04, CJF Nº 0340-11/06 – todos da Bahia; CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 085/2000 - – Minas Gerais), do Tribunal de Justiça Estadual – RS (Processo nº 70002778157, em 06 de junho de 2007), sendo regramento do art. 9º do Convênio ICMS 66/88 foi repetido exatamente no art. 13, §4º e incisos da LC 87/96 e, Decisões do Superior Tribunal de Justiça (RE Nº 1.109.298 - RS -2008/0279009-9; Nº 707.635 - RS - 2004/0171307-1).

Pelo exposto, nestes entendimentos citados, há a confirmação da relação (1) ao veículo normativo (Lei Complementar) necessário e imprescindível para definir e fixar a base de cálculo do ICMS; (2) a não permissão para alteração do disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 por regra estadual (lei ordinária, decreto etc.); bem como no que concerne (3) à taxatividade ou literalidade do comando do citado art. 13 da LC, ou seja, que não se trata de norma simplesmente exemplificativa (AgRg no REsp 1002693 / RS, de 25/03/2008).

Reproduzem ementas do Supremo Tribunal Federal – STF (RE 361829 / RJ; RE 91737 / MG) e analisam que as reiteradas decisões, firmaram jurisprudência no sentido de que as leis complementares devem definir os fatos geradores e fixar as bases de cálculos dos impostos de forma expressa e, em regra, nada tem a ver com normas meramente exemplificativas. Ou seja, o que está tratado em leis complementares são, sim, prescrições taxativas, especialmente aquelas que tratam sobre a definição ou fixação de base de cálculo dos impostos.

Na alegação de divergências de valores nos demonstrativos de débito, afirmam que não procede o argumento do autuado, pois a fiscalização fez o cálculo considerando que houve transferência interestadual apenas com a alíquota de 7%. No entanto, ocorreram operações de transferência para este Estado com a alíquota de 12%, como pode ser constatado nos demonstrativos completos (em meio eletrônico) acostados aos autos à fl. 10 e na amostra em meio físico à fl. 20. Também que os valores de ICMS constantes dos demonstrativos analítico e sintético são absolutamente iguais (fls. 08, 10, 12 e 13 a 26). O fato de mencionar uma alíquota de 17% no demonstrativo de débito (formulário padrão da SEFAZ/BA, fl. 08) é uma questão do sistema da SEFAZ/BA e não altera em nada o valor de ICMS registrado no aludido demonstrativo analítico, onde é feito o registro do débito do ICMS operação por operação e o respectivo resumo mensal (fl. 12) que é exatamente o mesmo registrado no formulário padrão da SEFAZ/BA (fl. 08).

Nas considerações finais, alegam que a questão debatida 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 inconstitucional, crédito de imposto para outro Estado, que, pelo princípio da não-cumulatividade, arcaria com o ônus de perceber uma parcela menor de tributos.

Dessa forma, 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 enquadrarem 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.

Assim, em face do exposto, um exame pontual do disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 nos conduz inequivocadamente à conclusão de que não pode um ente político utilizar o seu poder de império para alterar a base de cálculo do ICMS ao seu talante, sob pena de grave ofensa ao pacto federativo, principalmente nas operações interestaduais tratadas neste modesto trabalho.

Por fim, pedem pela procedência do Auto de Infração.

Em manifestação, fls. 285/286, juntada ao processo, o autuado considera as mesmas razões da defesa inicial, com argumentos sobre o custo da mercadoria produzida, gastos com manutenção, depreciação, energia elétrica e outros, como também a soma dos custos da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, sendo insumos consumidos no processo de industrialização das mercadorias, no qual devem ser excluídos da base de cálculo do imposto, mesmo sendo custos indiretos ou diretos, pois são materiais secundários que agregam na imposição de custos das mercadorias, no qual não interfere na apropriação do correspondente crédito.

Por fim pede pela perícia fiscal e ratifica pela improcedência 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:

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 órgão julgador pode ser convertida em determinação de diligência, contudo, nego a diligência, haja vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para a formação de minha convicção, na qualidade de relatora deste PAF. Deste modo, não há razão para o deferimento do pedido de perícia ou de diligência, e 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 órgão 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 órgão 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 a União, Estados, Distrito Federal e Municípios exigir ou aumentar 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 87/96 e na Lei 7.014/96 que institui 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: DEPRECIAÇÃO, MANUTENÇÃO, ENERGIA ELÉTRICA, TÉRMICA, COMBUSTÍVEIS, DENTRE OUTRAS. Deste modo, os autuante elaboraram o demonstrativo de “ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA”, em meio físico (fls. 12 a 26) e em meio eletrônico (fls. 94/95), 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. 33/34), 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), sendo 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 fl. 153.

Após a apuração do custo de produção unitário, foi confrontado com a base de cálculo consignada em cada nota fiscal de transferência (fls. 36/92), determinando a diferença entre o valor previsto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 e o que foi consignado a mais, 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. 12/26).

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 anexos. 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 impositiva 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 obedecer 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.

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.

Também, como já exposto, não há como albergar a interpretação trazida pelo defendente 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 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.

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 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, Acórdão nº 0266-11/09, da lavra da ilustre Conselheira/Relatora Sandra Urânia Silva Andrade, no qual manteve decisão 1ª instância, no Acórdão JF 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 discórdia 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 mensurável 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 estabelecê-la, por força de mandamento constitucional, contrariá-la seria afrontar a própria Constituição. Muito embora o recorrente não se insurja 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 o 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 arrepio 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 subseqüentes; 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 sai de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, para outro Estado, pelo art. 13, §4º, II, não pode ser modificado por regra estadual”.

Diante 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 enquadrarem 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 4ª JF, 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 subseqüentes.

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.

Ressalto que o patrono da empresa requereu que as intimações sejam realizadas e publicadas exclusivamente em nome de MAURÍCIO ZOCKUN (OAB/SP nº 156.594) e BRUNO OLIVEIRA DA SILVA FERREIRA (OAB/BA nº 18.491), inexistindo óbice a seu atendimento, desde que respeitado o

disposto no artigo 108 do RPAF/99.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0003/12-2**, lavrado contra **TIGRE S/A – TUBOS E CONEXÕES**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$383.000,16**, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, VI, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de setembro de 2012.

PAULO DANILO REIS LOPES – PRESIDENTE

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - RELATORA

JORGE INÁCIO DE AQUINO - JULGADOR