

A. I. N°	-206891.0030/12-0
AUTUADO	-SEARA ALIMENTOS LTDA.
AUTUANTES	-MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO, JOAQUIM MAURÍCIO DA M. LANDULFO JORGE e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM	-IFEP COMÉRCIO
INTERNET	-18.04.2013

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO JJF N° 0060-02/13

EMENTA: ICMS. BASE DE CÁLCULO. SAÍDAS DE PRODUTOS EM TRANSFERÊNCIA PARA ESTABELECIMENTO SITUADO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO, PERTENCENTE AO MESMO TITULAR, COM PREÇO INFERIOR AO CUSTO DE PRODUÇÃO. Consoante o disposto no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, o legislador determinou os elementos de custo de produção: matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento. Assim, os gastos com os demais elementos de custo de produção, tais como manutenção, depreciação, frete (CIF) e energia elétrica, não devem ser computados para tanto. Infração caracterizada. Não acolhido o pedido para que seja relevada a multa aplicada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 16/10/2012, para exigir ICMS no valor de R\$318.599,79, acrescido da multa de 60%, sob acusação do cometimento de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, referente aos exercícios de 2008 e 2009, conforme demonstrativos e documentos às fls. 12 a 138.

No campo “Descrição dos Fatos” consta que a ação fiscal se refere à verificação da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação, que foram fabricados exclusivamente pela empresa e posteriormente transferidos para a filial localizada neste Estado. Por força de disposição constitucional (artigos 155, § 2º, XII, “i”, e 146, III, “a”), a Lei Complementar nº 87/96, através do art. 13, § 4º, II, prescreve que nessa situação a base de cálculo deve corresponder aos custos da mercadoria produzida, que corresponde à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. A LC nº. 87/96 dá amparo à Lei nº. 7.014/96 (art. 17, § 7º, II), que, por sua vez, respalda o disposto no art. 56, V, “b” do RICMS/BA, que exige a glosa de crédito fiscal decorrente de base de cálculo a mais nas situações aqui tratadas.

Desse modo, os demais gastos, por exemplo, com depreciação e energia elétrica, dentre outros, devem ser expurgados para fins de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal. Acrescenta-se que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pelo próprio autuado, período de janeiro de 2008 a dezembro de 2009, onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção, por código de produto (matéria prima, material secundário, embalagem, mão-de-obra, depreciação indireta e energia). Na apuração foi elaborado o demonstrativo “Estorno de Crédito – Custo de Transferência” (fls. 12 a 26, por amostragem), que também se encontra em meio eletrônico (fl. 10), onde foram excluídas do cálculo as rubricas referentes a energia e depreciação.

Visando confirmar o acerto da auditoria, foram apontadas as seguintes decisões do CONSEF atinentes à matéria em discussão: AIs tratando sobre a mesma matéria, julgados procedentes pelas Juntas de Julgamento Fiscal, e confirmados pela Câmara de Julgamento Fiscal, Acórdãos CJF nº 0210-11/04; CJF nº 0340-11/06; CJF nº 0082-12/12; CJF nº 0432-12/11, do CONSEF/BA; Processo nº 70002778157, do TJ/RS; Recurso Especial nº 1.109.298 e 707.635/RS (2004/0171307-1), com posicionamento do STJ; RE nº 79452/RS, emanado do STF (Supremo Tribunal Federal). Acrescenta-se que tanto o STF como o STJ (Superior Tribunal de Justiça) já pacificaram o entendimento de que deve ser aplicado o princípio da legalidade estrita (art. 97, IV do CTN) quanto à definição da extensão da base de cálculo dos impostos, de forma que o intérprete deve se ater ao disposto na lei.

O autuado, através de advogado legalmente constituído, apresenta defesa tempestiva, fls. 140 a 158, descreve o objeto da ação fiscal com o motivo que ensejou a autuação, e o enquadramento legal, sintetizando a conclusão da fiscalização.

Faz uma breve descrição das atividades, esclarecendo que o estabelecimento produz, processa e comercializa para o mercado interno e externo, carnes de aves, suínos e termo-processados in natura (carcaça e cortes), sendo que a produção é vendida e industrializada na forma de carnes processadas, como lingüiças, presuntos, mortadelas, salsichas, dentre outros, tendo demonstrado o processo de produção das mercadorias comercializada, conforme descrição feita no corpo de sua peça defensiva.

Faz uma demonstração sucinta do processo de produção do estabelecimento, ou seja, que, para fins de ICMS, a cadeia produtiva da impugnante compreende: (I) o transporte dos pintos de 01 (um) dia dos incubatórios da impugnante até os parceiros, para recria ou engorda; (II) o transporte das aves e suínos, dos parceiros até o abatedouro da impugnante, o que implica gastos com frete; (III) industrialização das carnes de aves e suínos em produtos *in natura* e em termoprocessados, o que implica gastos com: a) energia elétrica, óleo e lenha, utilizados como combustíveis na fabricação dos produtos; b) produtos químicos (tais como corantes e conservantes utilizados como insumo na produção dos produtos, ou ainda outros que são indispensáveis à refrigeração e conservação dos produtos); c) manutenção e depreciação das máquinas e equipamentos utilizados na industrialização dos produtos, bem como serviços prestados por terceiros (tais como coleta de aves nos parceiros, higienização do ambiente industrial, dentre outros); e, (IV) o resfriamento e o congelamento das mercadorias produzidas, desde o início da industrialização até a entrega ao consumidor final.

Segundo, para mostrar que a base de cálculo do ICMS é o custo da mercadoria, transcreve o artigo 155, II, do CF/88, e o inciso II, do § 4º do artigo 13, da LC nº 87/96, alega que a fiscalização efetuou a glosa dos seguintes itens, por não considerá-los “custo” das mercadorias produzidas: a) custos fixos; b) custos variáveis; c) custos com depreciação; e d) custos com frete.

Sustenta que tais itens devem integrar a base de cálculo do ICMS, por se tratarem, ao contrário do entendimento da D. Fiscalização, de custos incorridos pela impugnante para a produção de seus produtos.

Comenta acerca do termo “custo”, invocando o artigo 146, III, da CF/88, e o art. 110 do Código Tributário Nacional (CTN – Lei nº 5.172/66), para argüir que os entes federativos estão proibidos de editarem leis que alterem a definição, o conteúdo, o alcance, os conceitos e formas de institutos de direito privado, para fins de tributação.

Salienta que o conceito de “custo” utilizado pelo direito privado é aquele constante nos itens 08 e 11, ambos da NPC nº 02 (Norma de Procedimento Contábil) da IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil), que assim definem “custo” e “custo de produção”:

“8. Custo é a soma dos gastos incorridos e necessários para a aquisição, conversão e outros procedimentos necessários para trazer os estoques à sua condição e localização atuais, e compreende todos os gastos incorridos na sua aquisição ou

produção, de modo a colocá-los em condições de serem vendidos, transformados, utilizados na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que façam parte do objeto social da entidade, ou realizados de qualquer outra forma”.

“11. O conceito de custo, conforme aplicado a estoques produzidos na entidade, é entendido como sendo o somatório dos gastos com matéria-prima, mão-de-obra direta e outros gastos fabris (mão-de-obra indireta, energia, depreciação, etc), excluídos aqueles atribuíveis à ocorrência de fatores não previsíveis, tais como efeitos de ociosidade e de perdas anormais. Gastos gerais e administrativos, quando não claramente relacionados com a produção, não são incorporados ao custo dos estoques” (g. n.).

Defende a tese que enquadra-se no conceito de “custo de produção”: de um lado, os incorridos e necessários na produção de determinado bem até a etapa em que estiver em condições de ser comercializado; e, do outro, em relação aos bens em estoque produzidos pela própria empresa, considera-se “custo de produção” a soma dos 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 é imprevisível.

Assim, interpretando-se sistematicamente o art. 146, III, da Constituição Federal, o art. 110 do Código Tributário Nacional e as Normas de Procedimento Contábeis suscitadas, afirma que o rol do art. 13, § 4º, inc. II, da Lei Complementar nº 87/96 não é taxativo, mas exemplificativo.

Transcreve o entendimento do Fisco Paulista, constante na Decisão Normativa CAT nº 5, de 15.06.2005, publicada no DOE-SP de 16.06.2005, *in verbis*: “9. Concluímos, portanto, que o disposto no artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 não deve ser interpretado como a discriminação taxativa dos itens que integram o custo da mercadoria produzida (custo da produção industrial), objetivamente definido como a base de cálculo das transferências interestaduais de mercadorias fabricadas pelo contribuinte, entre estabelecimentos de sua titularidade, cabendo ao próprio contribuinte apurá-lo, em conformidade com os princípios e a metodologia da Contabilidade de Custos, e à fiscalização verificar a sua correção” (g. n.).

Para mostrar que a base de cálculo é o valor da operação, argumenta que o artigo o art. 13, inc. I, c. c. art. 12, inc. I, ambos da LC nº 87/96, que define que a base de cálculo do imposto na saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular será o valor da operação, devem ser interpretados conjuntamente.

Por conta disso, aduz que o custo da mercadoria alcança toda a matéria prima, material secundário, mão-de-obra, acondicionamento e todos os demais custos incorridos na produção da mercadoria, inclusive aqueles glosados pelos D. Auditores Fiscais no presente auto de infração, uma vez que todos eles compõem o custo da mercadoria industrializada pela impugnante.

Prosseguindo, passa a comentar sobre o princípio da não-cumulatividade previsto no art.155, § 2º, inc. I, da CF/88, e destaca que as únicas exceções válidas ao princípio da não cumulatividade são os casos de isenção e não incidência, tal como estabelecido pelo art. 155, § 2º, inc. II, “a” w “b”, da Constituição Federal, já que em ambos não houve a incidência do imposto em etapas anteriores, não gerando, assim, crédito a ser aproveitado posteriormente.

Portanto, sustenta que, tendo calculado a base do imposto de acordo o disposto no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, e efetuado o recolhimento, nos Estados de origem, de 100% do valor de ICMS apurado, não pode este Estado da Bahia pretender privar a impugnante de seu direito integral ao crédito correspondente, sob pena de afronta ao primado constitucional da não cumulatividade. Cita lição de renomado professor de direito tributário, e a jurisprudência do E. Superior Tribunal de Justiça, sobre o tema.

Quanto a multa aplicada, no percentual de 60%, invocou o art. 46, § 4º, do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81), reproduzida no artigo 158 do RPAF/99, que prevêem a possibilidade de cancelamento, ou redução, da multa por descumprimento de obrigação

acessória, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto.

Aduz que ainda que fosse admitida a regularidade do lançamento, a multa exigida no valor de 60%, seria ostensivamente ilegal, uma vez que referido não guarda qualquer respaldo do ponto de vista infracional, pois não houve falta de cumprimento de obrigação principal ou acessória.

Assim, sustenta que a multa em comento é ostensivamente confiscatória e não guarda qualquer relação com o ato do contribuinte, que agiu com lisura e boa-fé, não causando prejuízo algum ao Erário nem obteve qualquer tipo de vantagem. Traz lição e renomado tributarista e a jurisprudência do E. Supremo Tribunal Federal sobre multa confiscatória.

Diante disso, argüi que não infringiu qualquer dispositivo legal, sendo inquestionável a necessidade de anular-se o presente auto de lançamento impugnado ante a inexistência de qualquer irregularidade nos procedimentos adotados pela empresa, de modo a ensejar a cobrança do tributo e multa no percentual de 60% (sessenta por cento).

Ao final, seja julgada procedente sua impugnação, com a declaração da improcedência do Auto de Infração, e caso não seja esse o entendimento do órgão julgador, subsidiariamente, requer a relevação da multa, ou, eventualmente a aplicação de multa em patamar reduzido, tendo em vista a ocorrência de descumprimento de dever instrumental que não ocasionou prejuízo ao erário estadual.

Na informação fiscal às fls. 248 a 295, os autuantes em suas considerações iniciais, transcreveram as informações constantes no corpo do Auto de Infração, esclarecendo que realizaram auditoria objetivando verificar a base de cálculo (custo da mercadoria produzida) utilizada nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação, que foram fabricados exclusivamente pela empresa e posteriormente transferidos para a filial (autuada) localizada neste Estado.

Visando rebater a alegação defensiva de que deveria ser considerado a totalidade dos custos de produção, inclusive a depreciação e energia elétrica, fizeram uma análise de todas as normas que envolvem a matéria sob discussão, transcrevem e citam os artigos 155, § 2º, XII, 'i', e 146, III, 'a' da Constituição Federal de 1988 e o art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96, os quais dão respaldo à Lei Estadual nº 7.014/96 (art. 17, § 7º, II), bem como ao RICMS/BA (art. 56, V, 'b'), para estabelecer os elementos constitutivos dos custos de produção a serem considerados para apuração da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual.

Transcreveram o que consta no corpo do Auto de Infração, quais sejam, as informações para verificação da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação e que foram transferidos para filiais localizadas neste Estado, recorrendo sobre a legislação que rege a matéria. Afirmam que o comando contido no art. 13, § 4º da LC 87/96 é específico, não admitindo nenhum outro tipo de custo. Assim, entendem que os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF, etc., devem ser expurgados para efeito da determinação da base de cálculo.

No mérito, quanto à alegação de que todos os custos deveriam compor a base de cálculo, ressaltam os autuantes que o sujeito passivo procura confundir os conceitos ou definições da Ciência Contábil, visto que "materiais secundários" nada mais é que matéria-prima secundária, nada tendo a ver, portanto, com insumos ou produtos intermediários ou materiais de uso ou consumo. Salientam que para ser considerado matéria-prima ou material secundário faz-se necessário que ocorra a integração ao produto final, de forma preponderante (para matéria-prima) ou de modo complementar ou subsidiária (matéria-prima secundária ou material secundário).

Mencionam o Recurso Especial nº 707.635, cuja Decisão é nesse sentido, ao esclarecer que nenhuma lei estadual pode alterar o sentido e o alcance do que está expressamente definido na LC 87/96, sobre a composição da base de cálculo nas operações de transferência de produtos

industrializados para filiais localizadas em outras unidades federadas, por se tratar de questão de limitação constitucional ao poder de tributar para manter o equilíbrio entre as unidades da Federação.

Em relação à definição dos efeitos tributários e interpretação das normas de Direito, mencionam doutrinadores como Luciano Amaro, Sacha Calmon Navarro Coelho, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleeiro, para fundamentar o entendimento de que o direito tributário sempre que quiser determinar alguma obrigação, deve fazê-lo de modo expresse, e que o art. 110 do CTN veda que o legislador infraconstitucional altere os conceitos e institutos de direito privado, objetivando expandir a competência tributária prevista no texto constitucional, preservando a rigidez do sistema de repartição das competências tributárias entre os entes da Federação. A Decisão, portanto, quanto aos conceitos de custos de produção, deve ser feita a partir da doutrina e das normas gerais do direito tributário, nos termos dos artigos 109 e 110 do CTN.

Dizem que, nessa linha de pensamento, surgindo controvérsias e dúvidas, busca-se a solução nas normas tributárias. Havendo silêncio destas, como pode parecer no presente caso (LC 87/96), procura-se então guarida nas normas de direito privado, atentando, sempre, para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas no texto da Constituição, nem mesmo o direito tributário infraconstitucional pode alterá-los. Nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o direito privado. Nesse caso, em especial na ciência contábil.

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

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

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

Com relação à questionada utilização do custo de energia elétrica, citam e transcrevem a Súmula nº. 12 do Conselho de Contribuintes, que preconiza: “*Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº. 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidas em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário*”.

Transcrevem respostas das Consultas de nºs 090/2000 e 56/2002, cujos Pareceres foram proferidos pela Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná. Estes foram taxativos de que a base de cálculo nas saídas interestaduais de mercadorias pertencentes ao mesmo titular deveria obedecer ao disposto no art. 13, § 4º da LC 87/96 (art. 6º, § 4º da Lei Estadual nº. 11.580/96 do Estado do Paraná).

Discorrem sobre a impropriedade contida na legislação do Estado de Minas Gerais, que também modifica os itens de custos previstos na LC 87/96, nessas operações de transferências, criticada pelo Ministro Luiz Gallotti no voto que proferiu no julgamento do RE 71.758. Observam similar impropriedade na Decisão Normativa CAT-5, de 15.06.05, do Estado de São Paulo, observada sob a ótica do professor Alexandre Freitas.

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

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

Além disso, transcrevem decisões do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia (CONSEF), envolvendo empresas fabricantes que utilizam energia elétrica e outros custos como fator preponderante no processo industrial, a saber: CJF nº 0250-11/09 e 0251-121/10, 2ª Câmara de Julgamento Fiscal; JJF nº 0288-04/10; que decidiram que os gastos com manutenção, depreciação, energia elétrica, dentre outros, devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no estorno do respectivo crédito fiscal.

Transcrevem parte do posicionamento da Procuradoria Fiscal (PROFIS) da Procuradoria Geral do Estado (PGE), exarado no Parecer PGE/2011405993-0, e ao final, pugnam pela procedência do Auto de Infração.

VOTO

Trata o presente processo de exigência de ICMS, em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal, nos exercícios de 2008 e 2009, em função de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem em montante superior àquele estabelecido em lei complementar.

O levantamento fiscal foi efetuado conforme planilhas de fls. 16 a 40 do PAF (impressas as primeiras e últimas folhas) denominada “Estorno de Crédito – Custo de Transferência – Fábricas – Produção do Estabelecimento – 2008 a 2009”, tendo sido elaborado às fls. 14 e 15 dos autos, planilha referente ao “Estorno de Crédito – Resumo Mensal – 2008 a 2009”, correspondente aos valores apurados nos exercícios 2008 a 2009, conforme CD à fl. 13, e no demonstrativo de débito do Auto de Infração às fls. 10 e 11, constam as datas de ocorrência e de vencimento referentes aos meses de janeiro a dezembro de 2008 a 2009, cujo cálculo foi feito com base na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa.

Verifico que consta na Descrição Fatos do Auto de Infração, fls. 03 a 08, que para a realização da auditoria que ensejou a conclusão fiscal foi utilizado como parâmetro para a definição da base de cálculo o somatório de matéria prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra, na forma prevista no artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96.

Cumpram registrar que o sujeito passivo em momento algum nega a realização das operações através das notas fiscais utilizadas no levantamento fiscal envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação, ou seja, que recebeu em transferência de outros estabelecimentos as mercadorias para comercialização neste Estado, nem tampouco apontou erro nos números constantes no levantamento fiscal.

Portanto, o trabalho fiscal foi realizado apurando a base de cálculo de acordo com a prescrição contida no art. 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, que estabelece que nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos atacadistas do mesmo titular, deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida, a soma do custo de

matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Deste modo, a discussão reside em se determinar qual a base de cálculo correta a ser utilizada nas transferências das mercadorias de outros estabelecimentos para o estabelecimento autuado localizado neste Estado.

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, aplicáveis são as regras da LC 87/96, tendo em vista que a própria CF/88 estabelece que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais concernentes aos fatos geradores e aos contribuintes, conforme se verifica em seus artigos 155, § 2º, inciso XII, alínea "i", e 146, inciso III, alínea "a".

Assim sendo, ao contrário do entendimento do impugnante, as 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 traça as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à 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, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, § 8º, inciso 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".

Desta forma, considerando que nas operações interestaduais de transferências a definição da base de cálculo é matéria reservada à Lei Complementar, a mesma não pode ser modificada por nenhuma lei ou norma estadual. Permitido fosse a cada estado interpretar a LC 87/96 de acordo com os seus interesses, importaria em insegurança jurídica, além de implicar em prejuízo ao pacto federativo.

No caso em comento, por se tratar de transferências entre filiais para o estabelecimento autuado, o legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como sendo "***o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento***", dando sua interpretação para o que significa este custo. Não foi dada liberdade ao intérprete para adotar conceito diverso ou para integrar o texto de modo a completar-lhe o sentido. O valor ao qual faz referência o legislador é exatamente o valor do custo da mercadoria contendo os custos acima citados. Também não podem ser feitas alterações, em atenção ao regramento da hierarquia presente em nosso ordenamento jurídico, mediante a imposição de decretos ou mesmo normas ditas complementares, citadas pelo autuado.

Assim, nas operações de transferências de mercadorias dos centros distribuidores localizado em outros Estados, para o contribuinte pertencente ao mesmo titular localizado neste Estado, o tratamento a ser dispensado necessariamente deve ser aquele previsto na Lei Complementar.

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

Cumpra observar que a fiscalização na apuração da base de cálculo levou em conta o custo de produção unitário fornecido pelo próprio autuado, expurgando as rubricas de depreciação e energia elétrica, dentre outros. O trabalho fiscal foi feito com base no CD anexado à fl. 13.

Verifico que no mérito, é recorrente a questão sob análise, conforme jurisprudência do CONSEF, a exemplo do Acórdão ACÓRDÃO JJF Nº 0038-03/12, desta Junta de Julgamento Fiscal, que trata da mesma matéria, e os mesmos autuantes, bem como a quase literalidade das arguições trazidas pela defesa e informação fiscal.

Verificada a identidade entre os argumentos trazidos pelo impugnante e o voto proferido no Acórdão ACÓRDÃO JJF Nº 0038-03/12 (decisão unânime), cujo entendimento acolho, para integrar o presente voto, passando, assim, a reproduzir parte da conclusão do aludido voto, quanto ao mérito em questão, *in verbis*:

Ressalto de que esta matéria já foi objeto de algumas decisões deste CONSEF, a exemplo do Acórdão CJF Nº 0383-11/10. Assim, tomo como parâmetro decisão da Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF na qual foi apresentada a conclusão de que a base de cálculo nas transferências interestaduais de produtos fabricados pelo remetente deve se restringir ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento nos termos do art. 13, § 4º, II, da LC Nº 87/96, não admitindo nenhum outro tipo de custo, diante da interpretação literal do referido dispositivo.

A título de exemplo, transcrevo parte do voto do Conselheiro Tolstoi Seara Nolasco no Acórdão nº 0016-12/09:

“Filio-me a linha de interpretação restritiva. Primeiro por considerar que as parcelas correspondentes ao custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra, pela sua dimensão aberta, originária da ciência contábil, deve partir dos fins a que objetiva a lei do ICMS, que por ser tributo de competência estadual, tem a repartição da carga tributária, nas operações interestaduais, dividida entre os Estados produtores e Estados destinatários das mercadorias. Há que se privilegiar o aspecto teleológico da norma. Nessa linha de entendimento, em raciocínio analógico, observa-se que a fixação das alíquotas, nas operações interestaduais, são, em regra, de valor inferior às estabelecidas para as operações internas, considerando que a repartição do imposto deve aquinhoar o Estado de destino com a maior parcela. Nesse mesmo sentido, interpretamos que o conceito de custo de produção, para fins de transferência, deve ser restritivo, para abarcar tão-somente aquelas parcelas diretamente afetadas ao processo de produção industrial. Por matérias-primas, os produtos diretamente incorporados ao produto final; por materiais secundários aqueles que participam diretamente do processo produtivo, como elemento indispensável, sem se agregar do produto final; por mão-obra, aquela afetada diretamente ao processo de produção; e, por material de acondicionamento tão-somente os itens utilizados na embalagem das mercadorias que saírem da área de produção. Ressalto que a energia elétrica, a depender do processo produtivo, poderá ser matéria-prima, a exemplo da eletrólise, ou material secundário, na condição de insumo indispensável à produção industrial, que enseja direito ao crédito fiscal. O conceito de custo de produção, no ICMS, portanto, deve estar alinhado a uma interpretação teleológica que demonstra a sua vinculação a razões de política tributária, conforme foi ressaltado na Decisão exarada pelo Supremo Tribunal Federal, no RE 79452/RS.

Nessa mesma linha de inteligência, adotando-se a interpretação gramatical ou literal, se a vontade do legislador fosse a preconizada pelo recorrido, o texto da lei deveria se limitar, por exemplo, às expressões “custo das mercadorias produzidas” ou “custo de produção industrial”, sem descer a detalhes quanto aos componentes do custo, conforme fez a LC 87/96 e a norma estadual baiana. É de se concluir, portanto, seja através da interpretação teleológica, seja através da hermenêutica textual, que o conceito de custo industrial não pode

admitir ampliação, sob pena, inclusive, de ferir o pacto federativo, cláusula pétrea da nossa Constituição, pois cada Estado fixaria na sua legislação o conceito de custo que lhe fosse mais conveniente e interessante para fins de aumentar a sua arrecadação tributária. Inaplicável, portanto ao Estado da Bahia o Parecer CAT 05/05, de São Paulo.

Com isso não quero dizer que a apuração dos custos efetuada pela empresa esteja incorreta do ponto de vista da ciência contábil. Não é isso. No caso em exame, a legislação não altera o conceito contábil. Apenas para fins de fixação da tributação na origem e no destino das mercadorias, estabelece uma base de cálculo própria, no Estado de origem, albergando tão-somente os componentes previstos no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, devendo os outros componentes do custo industrial serem integrados nas operações subseqüentes, a se realizarem no Estado de destino das transferências, cabendo a este o recebimento do imposto sobre estas parcelas”.

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

Portanto, considerando que o comando contido no art. 13, § 4º, inciso II da LC 87/96, é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo (além dos elencados acima), e restando evidenciada que a energia elétrica é contabilizada como despesas, em conta distinta de matéria-prima, embalagem e material secundário, bem assim, que o custo com *depreciação, dentre outros, não compõem o custo de produção, tais rubricas contábeis* não podem integrar a base de cálculo prevista no citado dispositivo legal, sem correto não considerá-los, como fizeram os autuantes, na composição da base de cálculo nas transferências para filiais localizadas neste Estado, não se aplicando a legislação do Estado de Minas Gerais invocado na defesa.

Por tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento produtor situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadoria para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, apurou a base de cálculo em valores não previstos na LC 87/96. Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a estabelecida no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior do que o previsto na legislação no estabelecimento remetente e um crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido, de acordo com o disposto no art. 93, § 5º, inciso II e com o art. 97, inciso VIII do RICMS/97.

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

Desta forma, com relação ao argumento defensivo de que a multa é confiscatória, a mesma está prevista no dispositivo acima citado, portanto é legal. Também não pode ser acatado o pedido de sua exclusão ou redução, visto que a penalidade imposta está vinculada à infração cometida, e este órgão julgador não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação principal, competência exclusiva da Câmara Superior deste CONSEF, consoante o art. 159 do RPAF/99.

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

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0030/12-0**, lavrado contra **SEARA ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$318.599,79**, 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, 09 de abril de 2013.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – JULGADORA