

A. I. N° - 206891.0004/13-7
AUTUADO - ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A.
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO,
JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 11/07/2013

5^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0099-05/13

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação do imposto: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração caracterizada. Não comprovadas as inconsistências alegadas na defesa. Rejeitada a preliminar de nulidade suscitada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 18/02/2013, para exigir o ICMS no valor de R\$1.978.090,58, acrescido da multa de 60%, em decorrência da 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. Consta na descrição dos fatos além de outras informações que se refere a operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação que foram transferidos para filiais localizadas neste Estado.

O autuado, através de representante legal, apresentou impugnação (fls. 120 a 134), e inicialmente discorre sobre a infração, esclarece que exerce atividade de fabricação de cimento no Estado de Sergipe, promove transferência de mercadorias para a filial situada na Bahia, com emissão de notas fiscais, destaque do ICMS, registro e recolhimento para o Estado de Sergipe.

Por sua vez, a filial ao receber as mercadorias em transferências, registra as notas fiscais nos livros próprios com crédito do ICMS, e compensa com o imposto incidente sobre as vendas.

Afirma que a fiscalização da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia procedeu a fiscalização na indústria (Sergipe) e entendeu que a base de cálculo do ICMS adotada estava em desacordo com o disposto no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, ocorrendo recolhimento a mais para o Estado de Sergipe, glosando crédito no estabelecimento destinatário (Bahia). Argumenta que a fiscalização extrapolou seu espaço territorial, sem anuência do Estado de Sergipe, configurando conflito de interesse em torno do ICMS, sem implicar em falta de recolhimento do imposto, mas sim, recolhimento a mais em detrimento da outra unidade da Federação.

Requer nulidade do procedimento fiscal desde sua origem, não apenas por ter sido desenvolvida por autoridade incompetente, mas por ausência de materialidade, entendida como evento ocorrido fora do espaço territorial (âmbito de validade) das normas do Estado da Bahia.

Alega que a fiscalização cometeu o equívoco de não ter excluído do valor de cada nota fiscal, os valores de frete e do próprio ICMS para determinar o valor do custo da mercadoria produzida.

Argumenta que para fazer incidir o imposto sobre o custo do produto fabricado, de acordo com o disposto no art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais é o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, deveria se adotado uma das duas alternativas:

- a) ao custo do produto, incluir o ICMS e adicionar a despesa de frete; ou
- b) excluir da base de cálculo praticada o valor do frete e do ICMS nela incluída.

Alude que esses desacertos é que motivaram as diferenças apuradas pelo fisco.

Argumenta que o demonstrativo de custo elaborado pela fiscalização não atende aos requisitos legais, por não ter identificado o custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, visto que o custo total, extraído do Livro Razão, dividido pela quantidade produzida não reflete a realidade dos fatos, e é incompatível com a sistemática legal. Ressalta que Auto de Infração lavrado contra outra filial (Itabuna/BA), de operações de transferência foi julgado improcedente pela 1ª JJF conforme decisão contida no Acórdão 1ª JJF nº 0452/01-03 e Acórdão 2ª CJF 0168-11/12, Acórdão CJF 0147-12/12.

Aduz que o lançamento do crédito tributário efetivado sem observância dos requisitos materiais, se torna nulo de pleno direito (art. 142 do CTN), em obediência ao princípio da legalidade (art. 150, I, da CF/88), e deve ser declarado nulo, não apenas por erro na determinação da matéria tributável, onde se confunde custo total com custo parcial (tão-somente matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), mas, sobretudo, por incluir no custo despesa de frete, ocorrida em momento posterior e o próprio ICMS, inclusive do frete.

Ressalta que as transferências de mercadorias para suas filiais foram acobertadas por notas fiscais idôneas, com destaque do ICMS, aplicação da alíquota própria e recolhimento do imposto para o Estado de Sergipe, fatos que não foram questionados pela fiscalização e sim que a base de cálculo adotada *“foi superior ao valor de custo da mercadoria produzida”*.

Discorre sobre o princípio da não-cumulatividade (art. 155, § 2º, I CF) e LC nº 87/96, Lei nº 7.014/96, que nos artigos 28 e 29 prevêem a compensação do ICMS devido em cada operação e diz que o RICMS/BA, de maneira ilegal e inconstitucional, estabelece restrições à utilização do crédito do ICMS, exceto nas operações entre estabelecimento matriz e filiais (artigos 31, 91 e 92), sob pena tornar o imposto cumulativo.

Alega que a multa de 60% é excessiva, desproporcional, irrazoável, em função da natureza da infração indo de encontro ao princípio da proporcionalidade, vedação de confisco, direito de propriedade, livre exercício da atividade econômica (art. 5º, XX, 150, IV 170, II, e § Único da CF).

Cita parte de voto do julgamento da Adin nº 1.407-2/DF, acerca do efeito confiscatório, superando a margem de lucro líquido anual em torno de 4% dos investimentos realizados, transcreve parte de texto de doutrinadores, decisões de Tribunais Superiores, Lei nº 9.298/96 que, alterou o Código de Defesa do Consumidor (Lei nº 8.078/90, art. 52, § 1º) e estabeleceu multa, no percentual de 2%, idêntico ao estabelecido no novo Código Civil Brasileiro – Lei nº 10.406/2002, art. 1336, que entende servir de balizamento nas operações de ordem privada.

Finaliza requerendo a nulidade do Auto de Infração, em decorrência dos erros cometidos pela fiscalização e se não acatada, sua improcedência de acordo com os argumentos apresentados.

Os autuantes, em sua informação fiscal (fls. 169/218), alegam inicialmente que foram lavrados contra o sujeito passivo vários outros Autos de Infração sobre a mesma matéria e iguais fatos geradores, referentes aos exercícios de 2003 e 2004, em relação à parte dos quais o autuado reconhece e recolhe aos cofres do Estado R\$9.000.000,00.

Relativamente à nulidade suscitada por ter desenvolvido atividade de fiscalização fora do espaço territorial aplicando normas do Estado, rebatem dizendo que a autuação fundamentou-se na LC nº 87/96 a que se submetem todos os entes tributantes, como prescrito no seu art. 13, § 4º, II.

Asseguraram que se buscou quantificar e demonstrar a base de cálculo do ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação) 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.

Salientam que para uma construção lógica sobre a questão objeto deste Processo Administrativo Fiscal - P.A.F., é 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.

Nesta ordem, portanto, entendem ser imperiosa a colação da definição positivada em nosso ordenamento jurídico, a iniciar pelo firmado na Constituição Federal Brasileira (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 09 jul. 2007), seguindo a estrutura piramidal de fundamento e validade das normas existentes conforme os artigos 155, § 2º, XII, “i” da CF/88 é específico para o ICMS e estatui que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo desta espécie tributária, e, de igual modo, o art. 146, III, “a” impõe o emprego de idêntico veículo normativo quando da definição de bases de cálculo para os impostos de um modo geral.

Argumentam que neste esteio legal, em obediência, portanto, ao contido na Carta Magna, a LC 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.

Sustentam que há um imperativo registrado no texto constitucional asseverando que a base de cálculo do ICMS deve ser fixada ou definida em LC. E dessa forma atuou o legislador.

Concluem que, 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.

Pontuam que em função da clareza solar da dicção do texto normativo inserto na LC, não escapando, portanto, 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 LC nº 87/86.

Frisam não ser possível duvidar do acerto dos legisladores estaduais que assim atuaram, em face da clareza com que se apresenta a redação da norma esculpida no inciso II do parágrafo quarto do artigo 13º da LC nº 87/96.

Registraram que não poderem olvidar da compressão do real sentido do art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96 as empresas que transacionam em mais de um Estado, 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.

Acrescentam a importância deste fato dever ser sublinhada pelo simples fato de que, se incorrer em erro, ou seja, se pagar imposto a menos para qualquer ente tributante, possíveis implicações financeiras poderão ocorrer, haja vista que o Fisco tenderá a utilizar os meios ao seu alcance para ter de volta o que lhe pertence.

Alinharam busca-se examinar, 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, bem como almejando encontrar a melhor resposta não só para esta indagação e na ordem conceitual positivada na própria CF/88 e na LC nº 87/96, mister se faz avançar para a verificação do papel da lei complementar no campo do ICMS; da mais adequada interpretação acolhida pelo CTN – Código Tributário Nacional; bem como do que está disposto na Ciência Contábil, nas legislações dos Estados, na doutrina e na jurisprudência dos tribunais administrativos e judiciais.

Reproduzem informações constantes no Auto de Infração referente à acusação e jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 1.109.298 e Acórdãos deste próprio Contencioso Administrativo Tributário nº JJF 0161-04/11 e julgamentos relativos aos seguintes Autos de Infração nºs: 206891.0025/11-8, 206891.0022/11-9, e 206891.0023/11-5, todos concernentes ao mesmo sujeito passivo da presente relação jurídica tributária. Acrescentam Acórdãos das Câmaras desse Conselho nºs 0432-12/11, 0288-04/10 e 0070-13/13, além de decisões do STF relacionados à matéria em lide.

Consignam que, em relação à autuação foi baseada no balanço anual, pois intimado não apresentou planilha de custo. Para definir o preço de transferência a signatária colhe de seu custo total os elementos definidos no art. 13º § 4º da LC nº 87/96, que nas transferências interestaduais constitui: soma da mataria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.

Na questão da preliminar suscitada registram e ressaltam que, em nenhum momento, foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal.

Alinha que, com base em informações da empresa, identifica o custo de produção através dos livros do autuado, indicados através do algarismo 7, nas contas contábeis, representando MATÉRIA PRIMA, MÃO DE OBRA, MATERIAIS SECUNDÁRIOS E EMBALAGENS, reproduzindo o relatório de 2209, com efeito exemplificativo. Aduz que esses itens somados encontra-se a base de cálculo prevista na LC nº 87/96, para o aludido exercício fiscalizado.

Para saber o custo unitário de produção R\$/Kg e R\$/saco (de 25Kg, e de 50Kg) e em toneladas (BC da LC nº 87/96, procederam os autuantes a divisão do somatório de matéria-prima, material secundário, embalagens e mão de obra pela quantidade produzida no mês/ano ora auditado, quantidade essa (produção mensal) fornecida pela própria autuada.

Afirmam que 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.

Relatam que, de posse do valor da base de cálculo prevista na LC nº 87/96 (custo de produção unitário/mês anterior ao mês de saídas por transferências) fizeram o confronto com a base de cálculo que foi consignada nas notas fiscais de transferência para a autuada, item a item, mês a mês (dados colhidos nos arquivos SINTEGRA fornecidos pela Autuada) e precederam ao estorno do valor do ICMS que foi tomado a maior, de acordo com os demonstrativos elaborados tanto em meio magnético, como em meio físico, devidamente entregues ao autuado.

Para confirmar o acerto da autuação citam decisão do Tribunal Administrativo Tributário deste Estado decisões da Câmara relativas aos Autos de Infração nºs 206891002385, 206891.0003/10-6,

relativos ao mesmo sujeito passivo, bem como outras sobre a mesma matéria como Autos de Infração n^{os} 2068910019/10-0, 206891.0025/11-8, e 206891.0022/11-9.

Afirmam que em nenhum momento foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexo ao presente processo administrativo fiscal.

Quanto à alegação do sujeito passivo de que não foi excluído da base de cálculo os valores de frete e do ICMS, bem como o custo apurado através do balanço patrimonial e demonstrações financeiras, mediante divisão do valor total anual pela quantidade de cimento produtiva, não corresponde ao custo parcial, a que se refere à LC n^º 87/96, mas ao custo total que, além de matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, compreende outros componentes, tais como exaustão, depreciação amortização, etc., além de questões relativa à territorialidade, não cumulatividade e efeito confiscatório da multa, argumentam que cumpriram o que determina a norma legal, passando a reproduzir o constante no corpo do Auto de Infração, quanto aos valores extraídos dos livros fiscais do autuado e a metodologia aplicada para a apuração do imposto devido, já relatado, utilizando apenas os elementos de custos previstos no art. 13, § 4º, inciso II da LC n^º 87/96.

Quanto ao ICMS, aludem que foi feita a inclusão do mesmo para fazer comparativo das bases de cálculo (a) consignada nas notas fiscais e (b) a prevista no art. 13, § 4º, II da LC n^º 87/96.

Não acolhe a pretendida arguição de nulidade, por ter a autuação sido desenvolvida pela autoridade incompetente, mas por ausência de materialidade, entendida como evento foram do espaço territorial de competência da Bahia. Argumenta que a autuação fundamentou-se na Lei Nacional n^º 87/96 e quanto ao Acórdão JJF N^º 0452/01-3, afirmam esquecer o autuado que o mesmo foi reformado pela Câmara de Julgamento Fiscal, julgando o processo como totalmente improcedente, devidamente ajuizado.

Em relação ao FRETE entendem que a cláusula CIF é, juridicamente falando, inaplicável às transferências, pois não temos as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador (pessoas jurídicas distintas).

E ainda o segundo julgamento Acórdão CJF N^º 0168-11/12, foi objeto de pedido de reconsideração efetivado por parte da PROFIS/PGE.

Quanto à alegação de equívoco quanto à comprovação da matéria tributável e da ausência de materialidade do lançamento, afirma que o autuado incluiu nas transferências todos os elementos de custo de produção, contudo tem que se obedecido o previsto na Lei Complementar n^º 87/96, passando a discorrer sobre a aludida lei, destacando o comando do art. 155, § 2º, XII, “i”, e art. 146, III, “a” da CF, bem como o art. 13, § 4º, inciso II da LC n^º 87/96.

Fundamentam que 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 LC n^º 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.

Reiteram o que já decidiu o SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA – STJ (RE N^º 707.635 - RS 2004/0171307-1). Por fim, consta no voto exarado pelo Relator deste Acórdão, o exato entendimento e a interpretação dada pelo STJ de como deve ser compreendido o disposto no artigo 13, § 4º, II, da LC n^º 87/96.

Aludem que, neste esteio conceitual, fácil se demonstra que os atos declinados pelos legisladores ordinários de referência a definição ou fixação da base de cálculo devem rigorosa e especial obediência ao estatuído em lei complementar, evitando-se operar conflitos interpretativos entre os entes políticos que possuem o poder de império e, de igual modo, garantir a isonomia de tratamento entre as unidades federadas.

Nesse passo, ainda sobre o papel da Lei Complementar do ICMS anteriormente ressaltada, águem ser válido é o expressar de Márcio Alexandre Freitas (FREITAS, Márcio Alexandre O. S. A base de cálculo do ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte e a Decisão Normativa CAT/SP nº 05/2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10263>>. Acesso em: 21 jan. 2008) que nos ensina:

(...)

Cabe aqui ressaltar o verbo empregado pelo constituinte para estabelecer a competência da lei complementar em matéria de base de cálculo: "fixar".

"Fixar", segundo o Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa, significa "determinar, prescrever, firmar, assentar, estabelecer, tornar firme, estável"

O disposto no artigo 155, § 2º, XII, i - que regula especificamente o ICMS - guarda total simetria com o comando inserto no artigo 146 da CF/88, que, ao tratar dos "princípios gerais" do sistema tributário, prevê:

(...)

Percebe-se a harmonia do texto constitucional ao prescrever as atribuições da lei complementar em matéria tributária, tanto no âmbito geral (encampando todos os tributos), quanto no específico, relacionado ao ICMS, posto que, em ambas as hipóteses, refere que à lei complementar compete "definir" ou "fixar" a base de cálculo.

Existe, com especial ênfase no campo do ICMS, a clara intenção constitucional de eliminar os conflitos de competência, realçando o caráter nacional do imposto.

Parece-nos indiscutível que a CF/88 reservou à lei complementar a função impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo, vinculando o Legislativo e o Executivo dos Estados à sua estrita observância por ocasião da criação e cobrança do ICMS.

(...)

A competência legislativa em torno do ICMS é, indiscutivelmente, estadual; nada obstante isso, a "legislação tributária"... do Estado deve estrita obediência às regras estruturantes veiculadas por lei complementar nacional, no caso, a LC nº 87/96."

Complementam que, com efeito, retirar do âmbito da LC a definição ou fixação da base de cálculo dos impostos, em especial o ICMS, é subtrair a própria efetividade da reserva constitucional, sendo que na realidade, (...) "é possível extraír na interpretação dos diversos dispositivos constitucionais que estabeleceram reserva de matéria à disciplina da Lei Complementar que a esta espécie legislativa foi atribuída a missão de fixar normas com âmbito de eficácia nacional (...)", o que as normas editadas por Leis Complementares "tratam-se de normas com maior espectro, a serem seguidas por todas as esferas políticas com competência tributária de maneira uniforme, seja por direta incidência sobre relações jurídico-tributárias, seja como fator delimitador da edição da legislação ordinária em matéria fiscal."

Entendem 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, Plenário, 12.06.2008.

Como dito acima, aludem que a própria decisão do STJ (RE 707635 – RS), esclarece essa questão ao estatuir que Lei Estadual não pode alterar o sentido e o alcance do que está expressamente definido na LC nº 87/96 sobre a composição da base de cálculo nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades federadas. Essa é uma questão de limitação constitucional ao poder de tributar para manter o equilíbrio entre as Federações.

Explicam que se cada unidade federada pudesse e resolvesse editar uma norma, da forma que bem entendesse, para fixar a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência de mercadorias/produtos industrializados ou para definir, conceituar ou expressar o

significado de matéria prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento? Resultado: teríamos 27 legislações diversas, pois cada uma elaboraria a sua norma legal para aumentar o seu bolo na arrecadação do ICMS. Por esse motivo que a CF/88 reservou para a Lei Complementar a tarefa de fixação e de definição da base de cálculo do ICMS.

Nas questões de Definição de efeitos tributários pela lei tributária e referência a institutos de direito privado nas normas tributárias, toma como pressuposto válido o fato de que a LC nº 87/96 fixou ou elegeu taxativamente, literalmente, os elementos de custo de produção (matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento), que, somados, formarão a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados, restaurantes, nesta oportunidade, colher o que existe na doutrina e nas normas gerais de Direito Tributário (em especial nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional), com o fito de construir a melhor exegese quanto ao conceito desses elementos de custo de produção.

Faz luz ao Código Tributário Nacional – CTN, art. 109, sendo lastreado no texto Constitucional (art. 146, III), o Código Tributário Nacional – lei ordinária com *status* de lei complementar – estabeleceu as “*normas gerais em matéria de legislação tributária*”.

Da mesma forma, continuam os autuantes, a precisa advertência de Amaro (2004): o silêncio da lei tributária significa que o instituto foi importado pelo direito tributário sem qualquer ressalva. Se o direito tributário quiser determinar alguma modificação nos efeitos tributários há que ser feita de modo expresso.

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

Aludem inferir, portanto, que se o direito tributário, através da LC nº 87/96 (somente mediante LC, ressalte-se, poderia fixar ou definir a base de cálculo dos impostos previstos na CF/88, em especial o ICMS), por permissão explícita da Carta Maior, tivesse a intenção de alterar a identidade do instituto da Ciência Contábil ou de direito privado (especificamente com relação à definição do que seja matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento), teria que fazê-lo de modo expresso para poder surtir e operar os efeitos fiscais. É exatamente isso que leciona os citados doutrinadores: a identidade do instituto, no direito privado e no direito tributário, dá-se sempre que o direito tributário não queira modificá-lo para fins fiscais, bastando, para que haja essa identidade, que ele se reporte ao instituto sem ressalvas. Se, porém, o direito tributário *quiser* determinar alguma modificação, urge que o *diga de modo expresso*.

Posto isso, destacam acrescentar Luciano Amaro, inexistindo modificação do instituto de direito privado pela lei tributária, ele ingressa, pois, no campo fiscal com a mesma vestimenta que possuía no território de origem.

Acrescentam o que dispõe o art. 110 do CTN e o entendimento dos juristas Sacha Calmo Navarro Coelho, Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado e Aliomar Balleiro, procurando a melhor interpretação para a questão sob comento, que segundo Coelho (1999), o artigo 110 do CTN veda que o legislador infraconstitucional possa alterar conceitos e institutos de direito privado, com o fito de expandir a sua competência tributária prevista no Texto Constitucional. O objetivo é preservar a rigidez do sistema de repartição das competências tributárias entre os entes políticos da Federação.

Por fim, assinalam que, no dizer de Balleiro (1999), combinado com o art. 109, o art. 110 (do CTN) faz prevalecer o império do Direito privado – civil ou comercial – quanto ao conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas daquele Direito, sem prejuízo de o Direito Tributário

modificar-lhes os efeitos fiscais. Por ex., a solidariedade, a compensação, a remissão etc. podem ter efeitos tributários diversos. A quitação fiscal, por ex., é dada sob a ressalva implícita de revisão do crédito fiscal (cf. CTN, art. 158). Adiciona Baleeiro (*idem.*, p. 691): Pois bem, o art. 110 é uma limitação à discretionariedade do legislador tributário. Diz que o conceito, forma ou instituto utilizado pela Constituição carrega em si a predicação, a conotação completa que lhe é dotada no Direito Privado. Fica o legislador tributário, que já recebeu a competência, definida segundo aquele conceito, forma ou instituto privado, proibido de expandi-lo por meio da atribuição de novo sentido ou predicação ao objeto delimitado pela Constituição.

Nessa linha de pensamento, observam que é natural e lógico, em surgindo controvérsias e dúvidas, buscar a solução nas normas tributárias. Havendo silêncio destas, como ocorre no presente caso (LC nº 87/96), procura-se então guarida nas normas de direito privado, atentando, sempre, para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas no texto da Carta Magna, nem mesmo o Direito Tributário infraconstitucional pode alterá-los. Nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado.

Numa ou noutra situação, assinalam que não pode o legislador, para o caso abordado neste trabalho, 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 nº 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.

Alinham que, conduzir argumentos em relação às Normas da Ciência Contábil (Contabilidade de Custos) ou de outros institutos de Direito Privado, que tem o exame dos estudos doutrinários revela-se bastante expressivo no ponto de suprir a lacuna deixada pelo legislador infraconstitucional, assim como para facilitar a percepção dos termos ou expressões utilizadas pela LC nº 87/96 (art. 13, § 4º, II).

Para tal desiderato, consideram de grande valia a transcrição do trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo (FACULDADES INTEGRADAS DE ITACARÉ - SP (FAFIT - FACIT). 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 nº 87/96 (art. 13, § 4º, II), de forma bem simples e esclarecedora: “São três os elementos básicos do Custo industrial: *Materiais* - Os materiais utilizados na fabricação podem ser classificados em: *Matérias-primas*: são os materiais principais e essenciais que entram em maior quantidade na fabricação do produto. A matéria-prima para uma indústria de móveis de madeira é a madeira; para uma indústria de confecções é o tecido; para uma indústria de massas alimentícias é a farinha. *Materiais secundários*: são os materiais que entram em menor quantidade na fabricação do produto. Esses materiais são aplicados juntamente com a matéria-prima, complementando-a ou até mesmo dando o acabamento necessário ao produto. Os materiais secundários para uma indústria de móveis de madeira são: pregos, cola, verniz, dobradiças, fechos etc.; para uma indústria de confecções são: botões, zíperes, linha etc.; para uma indústria de massas alimentícias são: ovos, manteiga, fermento, açúcar etc. *Materiais de embalagens*: são os materiais destinados a acondicionar ou embalar os produtos, antes que eles saiam da área de produção. Os materiais de embalagens, em uma indústria de móveis de madeira, podem ser caixas de papelão, que embalam os móveis desmontados; em uma indústria de confecções, caixas ou sacos plásticos; em uma indústria de massas alimentícias, caixas, sacos plásticos... em

outras nomenclaturas a respeito dos materiais, como: materiais auxiliares, materiais acessórios, materiais complementares, materiais de acabamento etc. Dependendo do interesse da empresa, essas subdivisões poderão ser utilizadas. Para efeito didático, consideraremos todos esses materiais como materiais secundários: Mão-de-obra - compreende os gastos com o pessoal que trabalha na empresa, envolvendo salários, encargos sociais, refeições e estadias etc. Custos Indiretos de Fabricação - Compreendem os demais gastos necessários para a fabricação dos produtos, como: aluguéis, energia elétrica, serviços de terceiros, manutenção da fábrica, depreciação, seguros diversos, material de limpeza, óleos e lubrificantes para as máquinas, pequenas peças para reposição, telefones e comunicações etc.”

Segundo essa definição, afirmam 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.

Continuam afirmando que essa percepção também pode ser verificada ao analisar a resposta à consulta feita ao Portal de Auditoria [<mailto:mailto:portaldeauditoria@portaldeauditoria.com.br>], de lavra de Paulo H. Teixeira: “(...)*Custo de Produção (...)* A Matéria-Prima (MP), também chamada de Material Direto, representa todo o material incorporado ao produto que está sendo fabricado, inclusive a embalagem. Neste custo, computam-se o frete e o transporte, quando pagos pelo adquirente. A Mão-de-obra Direta (MO) é representada pelos salários devidos ao pessoal que trabalha diretamente no produto. Os Gastos Gerais de Fabricação (GCF) representam todos os custos relacionados com a produção, necessários à fabricação, porém, não identificáveis diretamente com a unidade produzida. Como exemplo, podemos citar os materiais indiretos, a mão de obra de supervisão, aluguéis e arrendamento mercantil dos bens de produção, o seguro do estabelecimento industrial, as depreciações das máquinas industriais, energia elétrica, manutenção dos bens, vigilância, limpeza, etc.”

Registram a definição de “matéria-prima” e a equiparou a “material direto”, dizendo que representa todo o material incorporado ao produto. Nesse contexto, inseriu a “embalagem” e o “material secundário” na própria conceituação de “matéria-prima” ou “material direto”.

Ocorre também a menção às rubricas “energia elétrica”, “depreciação” e “manutenção” e as engloba no rol dos “materiais indiretos”.

Da mesma forma, ao mencionar o vernáculo “mão-de-obra” a vincula ao pessoal que trabalha e não às máquinas e equipamentos.

Entendem que é relevante, igualmente, trazer à tona resposta à consulta formulada ao Presidente do CRC-SE, Dr. Romualdo Batista de Melo (Base de cálculo do ICMS nas Operações de Transferência Interestadual. Mensagem recebida por mcarneiro@sefaz.ba.gov.br em 27 ago. 2007), para sedimentar o entendimento sobre os elementos de custo de produção previstos na LC nº 87/96, tendo em vista que o mesmo define-os semanticamente e de modo sintético, com a competência que lhe é peculiar: “*O conceito contábil de Custo com Matéria prima refere-se “ao gasto, (consumo), da matéria essencial para a produção de um produto”. Teoricamente o produto não poderia existir sem a sua presença. Tomando-se como exemplo a fabricação de uma mesa de madeira a madeira seria a matéria prima. O Custo com a Mão-de-obra refere-se a todo o gasto com a apropriação de salários, gratificações, horas-extras etc., e encargos sociais do pessoal envolvido exclusivamente na produção de um produto - direta ou indiretamente. Convém ressaltar que estes valores devem ser appropriados pelo regime de competência e não pelo regime de caixa. Assim, deverão ser considerados nos encargos sociais, os custos com o provisionamento de férias, 13º salário, aviso prévio e outros. O Custo com Material secundário refere-se aos materiais complementares que estarão presentes no produto. No exemplo da produção de uma mesa de madeira, poderiam ser considerados como material secundário, o*

verniz utilizado, os pregos ou parafusos e outros materiais que estariam presentes no produto além da matéria prima. O Custo com o Acondicionamento, ou embalagem, refere-se ao custo com a aquisição de todos os materiais utilizados para a embalagem e acondicionamento do produto para serem entregues ao cliente.”

Afirmam que o comando contido no art. 13, § 4º da LC nº 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo, inclusive com mão-de-obra de pessoal de escritório, gastos com manutenção, energia elétrica, depreciação e outros. Por fim, acrescenta Leone e Leone (Dicionário de Custos. São Paulo: Atlas, 2004): “*Matéria-prima – este é um termo de engenharia ou do fabricante; ele indica o material mais importante da fabricação sob o ponto de vista de que é aquele que sustenta o produto, que dá a imagem de boa qualidade ao produto, (...).*”.

Dizem que não poderia deixar de fazer o registro de Leone e Leone (Ob. cit., p. 123) que também autoriza proclamar e ratificar o que está pacificado nas normas contábeis, consoante exposto a seguir, refutando, portanto, as incongruências da legislação de Minas Gerais (RICMS- MG - aprovado pelo Decreto nº 43.080/2002, art. 43, § 2º, incisos I a IV) que distorce e modifica o que a Ciência Contábil define como depreciação e mão-de-obra: “*Depreciação – é o desgaste teórico de um ativo imobilizado em virtude de uso, da ação de elementos naturais, de acidentes e de obsolescência. É a redução teórica do valor original de um ativo imobilizado. (...)*”

Na depreciação, no dizer da Ciência Contábil, nada tem a ver, portanto, com a mão-de-obra de pessoal da produção e sim com o ativo imobilizado da fábrica. Continua Leone e Leone (Ob. cit., p. 190): “*Mão-de-obra (labor) – é o trabalho realizado pelo homem. (...) Nas entidades, principalmente em fábricas, existem dois tipos de mão-de-obra: a mão-de-obra direta (...) e a mão-de-obra indireta (...).*”

Frisam que não se pode ignorar que a Ciência Contábil sempre relaciona mão-de-obra à “pessoal”, ao “homem”, e nunca à “máquina” e aos “equipamentos”. De igual modo, é de sobremaneira importância aflorar os ensinamentos do nobre Auditor Fiscal e Professor de Contabilidade de Custos, Dr. Creso Cotrim Coelho (Base de cálculo do ICMS nas Operações Interestaduais. Custo - Transferência – entendimento art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96 (matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento). Mensagens recebidas por mcarneiro@sefaz.ba.gov.br em 27 jun. 2007 e em 10 e 11 de jul. 2007), com referência a mão-de-obra: “... a legislação não manda excluir aquela vinculada aos departamentos auxiliares de produção. Deste modo, toda mão-de-obra vinculada à produção deve compor o custo de produção para efeito de transferência. Se a mão-de-obra estiver vinculada aos departamentos produtivos ou aos departamentos auxiliares de produção (manutenção de fabrica, controle de qualidade, programação da produção, utilidades, segurança patrimonial, almoxarifado, compras, etc.) trata-se de elemento de custo de produção. ...ficará de fora do custo a mão-de-obra vinculada às áreas administrativa, vendas e financeira por serem tratadas como despesas...”

Arguem que ainda mão-de-obra pode ser dividida, segundo a Ciência Contábil e nas palavras do Professor Creso Cotrim (Base de cálculo do ICMS nas Operações Interestaduais. Custo - Transferência – entendimento art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96 (matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento). Mensagens recebidas por mcarneiro@sefaz.ba.gov.br em 27 jun. 2007 e em 10 e 11 de jul. 2007): “...em mão-de-obra fixa e em variável. A primeira é aquela remunerada pela organização independentemente do volume de produção. O trabalhador percebe uma remuneração por disponibilizar tempo. Se a empresa não a emprega adequadamente, isto é um problema de gestão empresarial. Ocorre normalmente nas organizações mais sofisticadas tecnologicamente. Já a segunda (mão-de-obra variável) é aquela que é remunerada em função da produção realizada: ganho por peça, por volume produzido, horista, comissionada, etc. Se a mão-de-obra estiver vinculada ao processo operacional, quer

seja direta ou indireta, fixa ou variável ela deve ser tratada como custo e, em assim sendo, deve compor o custo da produção para efeito de transferência. (art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96). ”

Relemboram que a definição do que seja mão-de-obra. Para tanto, nada melhor que nos reportar ao magistério doméstico Martíns (Contabilidade de Custos. 9ª ed. – 6. reimpr. – São Paulo: Atlas, 2006, p. 133-134): “*Mão-de-obra Direta é aquela relativa ao pessoal que trabalha diretamente sobre um produto em elaboração (...) O operário que movimenta um torno, por exemplo, trabalhando um produto ou um componente de cada vez, tem seu gasto classificado como Mão-de-obra Direta. (...) ...custo de Mão-de-obra Direta não se confunde com o valor total pago a produção, mesmo aos operários diretos. Só se caracteriza como tal a utilizada diretamente sobre o produto (...)*”

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

Asseguram que uma outra questão diz respeito a um componente denominado frete CIF (Cost Insurance Freight) que se verifica 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. A importância do estudo desta matéria reside no fato de que, em trabalho realizado pelo Fisco da Bahia (não divulgado por força do sigilo fiscal), foi constatado que a maioria das empresas, nas operações de entradas de mercadorias industrializadas em transferência interestadual, faz a inserção da parcela do frete denominado “frete CIF” quando da composição da base de cálculo do ICMS, pois está consignada nas notas fiscais das empresas remetentes a expressão “frete pago pelo emitente” (código “1”), i.e., o valor do frete está incluso no “preço” da mercadoria.

Evidente, segundo os autuantes, que esse procedimento adotado pelas empresas não tem amparo legal e, da mesma forma, não é o mais adequado tecnicamente, pois, 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 nº 87/96. De igual pensamento, Leone e Leone (Ob. cit., p. 126) expressa que “*despesas de vendas são todos os gastos que a empresa realiza relacionados diretamente à atividade de vendas: comissões aos vendedores..., frete de vendas (...) etc.*”

Esclarecem que não poderia deixar de ser, a parcela do frete nas operações subsequentes de vendas ou transferências (após o produto acabado ou a mercadoria já produzida) 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.

Para a Ciência Contábil, e assim assevera o Profº Creso Cotrim, entende-se como despesa “*...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).*”

Nesta senda, aduzem, também é de bom alvitre esclarecer que a cláusula CIF, juridicamente falando, é inaplicável às transferências, pois não temos as figuras do “remetente - vendedor” e do “destinatário - comprador” (pessoas jurídicas distintas). É palmar que a operação realizada com a cláusula CIF tem o valor do frete classificado como uma despesa operacional e nunca como custo de produção e, por conseguinte, essa parcela também deve ser desconsiderada quando da formação da base de cálculo prevista no nominado art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96.

Isto posto, entendem que ficou demonstrada a cristalina e irrefragável impossibilidade da empresa considerar uma despesa operacional (frete - CIF), incorrida e materializada após o produto já estar pronto e acabado, como um elemento de custo de produção.

Com o objetivo de melhor contextualizar a questão sob exame e para uma melhor visualização dos elementos de custo de produção de uma empresa industrial, afirmam que é imprescindível deixar de recorrer ao magistério do ilustre mestre Leone (Curso de Contabilidade de Custos. 2. ed. – 4. reimpr. – São Paulo: Atlas, 2006, p. 78), onde pode ser verificada a classificação dos diversos elementos de custo, com o subsequente agrupamento dos mesmos, cujos excertos, pela clarividência.

Consideram formar entendimento que, como visto acima, os elementos de custo formadores da base de cálculo, prevista no art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96 estão claramente identificados nesta planilha: 1) matéria-prima (materiais de produção principais); 2) materiais secundários (materiais de produção suplementares ou secundários); 3) Acondicionamento (material de embalagem); e 4) Mão-de-obra (direta e indireta).

Concluem que estes seriam sem sombra de dúvida os quatro elementos de custo de produção que, somados os seus valores, formaria a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência de produtos industrializados. Os demais componentes do custo de produção ficariam excluídos dessa base de cálculo por imposição taxativa da LC nº 87/96.

Nessa mesma linha de raciocínio, continuam, e consoante publicação no Diário Oficial da União (D.O.U.), o Segundo Conselho de Contribuintes da Secretaria da Receita Federal do Brasil editou várias súmulas, dentre as quais cabe destacar a de nº 12: “*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.*” (destaques acrescidos).

Aludem corroborar com este entendimento o ínclito Prof. Creso Cotrim (*Ob. cit.*), ao ratificar que a legislação define custo para transferência com os elementos que já conhecemos (art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96) e a inclusão da **energia elétrica** na composição da base de cálculo do ICMS só será possível se houver alteração na legislação vigente.

Enfatizam que o STJ, em vários julgados, reafirmou essa orientação e firmou jurisprudência no sentido de que a energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representa 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).

Pelo exposto, consideram poder asseverar que energia elétrica (e outras formas de energia), lubrificantes e combustíveis também não se enquadra nos conceitos de produtos intermediários, nem de materiais secundários, tampouco no de matéria-prima.

Apontam que, diante do que foi amplamente demonstrado, 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 nº 87/96, ultrapassando, consequentemente, os limites de sua competência e ferindo mortalmente os princípios da Federação.

Inferem, após uma leitura mais acurada do disposto acima, que os “materiais de produção principais” são as “matérias-primas” e os “materiais de produção não-principais” são os próprios

“materiais secundários”. Ambos, matéria-prima e material secundário são materiais diretos. Fazem parte, diretamente, do processo produtivo e se incorporam na mercadoria produzida. O mesmo poderia dizer para o material de embalagem ou acondicionamento, pois a mercadoria produzida não se apresenta para o mercado consumidor sem estar devidamente acondicionada ou sem a respectiva embalagem.

Destacam que as empresas contabilizam as rubricas energia elétrica e combustíveis como outras despesas ou outros custos. Sequer elas próprias, o fazem como matéria-prima ou como material secundário. Altera essa situação não seria desconfigurar até mesmo o tratamento adotado pelas empresas?

Aludem que várias concepções teóricas existem sobre o tema, como destacado acima, devam-nos ao mesmo ponto comum: que energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação etc. Não são enquadráveis pela ciência contábeis nos elementos de custos denominados de matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento.

Afirmam que, em outras palavras: a vontade do Parlamento, ao aprovar esse regramento, foi no sentido de limitar, reduzir a formação da base de cálculo do ICMS nas transferências de produtos industrializados, para filiais localizadas em diferentes unidades da federação, na forma do art. 13, § 4º, inciso II da LC nº 87/96, definindo, taxativamente, literalmente, a parte que seria cabível a cada ente público da federação.

Afirmam que esse entendimento, agora específico para o ICMS, também foi avalizado pelo STJ, consoante Acórdão transrito.

Acrescentam com Jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, Tribunais Regionais e Tribunais Superiores. Os Estados da Bahia, Paraná e Minas Gerais são considerados exceções que já enfrentaram o tema. Acórdãos Bahia; ACÓRDÃO JJF Nº 0210-11/04, 0340-11/06, 8212/12, ACÓRDÃO CJF Nº 00432-12/11/12.

Apontam decisões específicas do STJ nº 1.109.298, destacando detalhes do seu Relatório, no sentido de corroborar com o entendimento dos autuantes, quanto à interpretação restritiva contida no art. 13 § 4º, II da LC nº 87/96.

Assim, consideram haver uma confirmação de tudo que já foi mencionado nos itens anteriores, com 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 nº 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.

Trouxeram aos autos Parecer da PGE/PFOFIS Nº 2011405993-0, relacionado à aludida Decisão do STJ.

Trouxeram também Decisões do Supremo Tribunal Federal – STF, que analisam as emendas a seguir descritas, que, em reiteradas decisões, firmou 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 (RE 361829/RJ; RE 91737/MG).

Consideram que parte do conteúdo do Acórdão do STF, em excepcional manifestação do Ministro Antonio Neder, ao relatar o RE 79452/RS. Supremo Tribunal Federal – STF. RE 79452/RS. Julgamento: 10/05/1977. RTJ VOL-00083-01 PP-00136, se encaixa perfeitamente na discussão sobre a taxatividade ou não do disposto na LC nº 87/96.

Salienta o Ministro (ADI 2.588-1/DF, set/06) 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 ADI 2.588-1/DF, set/06).

Concluem, então, que está clara redação do inciso II do § 4º do art. 13 da LC nº 87/96, ao utilizar a expressão que a base de cálculo é o custo da mercadoria produzida, assim entendida (base de cálculo) como a soma de matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento, o legislador complementar fixou e definiu taxativamente, ou literalmente (nas palavras do Min. Antônio Neder), os elementos de custo de produção ou da mercadoria produzida que deverão obrigatoriamente e, de forma exclusiva, compor a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais.

Consideram que a interpretação mais consentânea com a realidade posta, para se encontrar o sentido e o alcance da norma contida no art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, deve ser feita da mesma forma que foi adotada pelo STF – decisão supracitada -, i.e.: “a) *Trata-se de definição contida na Lei Complementar e a legislação (lei, decreto etc.) não pode reduzir ou ampliar o que ali está nitidamente exposto;* b) *Deve-se interpretar literalmente ou taxativamente. Se o legislador não quisesse restringir, colocaria um ponto após a expressão custo da mercadoria produzida;* c) *Se o legislador da LC nº 87/96 não quisesse ser taxativo ou literal não incluiria a restrição constante da parte final do art. 13, § 4º, II: “assim entendida como”, referindo-se à base de cálculo;* d) *Diz respeito a uma medida de política tributária: fazer com que o Estado consumidor abocanhe uma maior fatia do imposto nestas operações de transferências interestaduais;* e) *Para tanto, é de fundamental importância buscar e encontrar nas normas do direito tributário e do direito privado, em especial na Ciência Contábil/ Contabilidade de Custos, o conceito ou a definição de matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento;* f) *Em todas as pesquisas feitas no direito e na legislação tributária, bem como na Ciência Contábil (Contabilidade de custos), como visto anteriormente, não tem amparo para alocar as rubricas depreciação, manutenção, energia (elétrica; térmica etc.); combustíveis, dentre outras, regra geral, em nenhum dos quatro elementos previstos no art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96.”*

Por derradeiro aludem 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.

Em relação à alegação que o lançamento foi realizado por presunção, afirma que extraiu os dados dos livros fiscais e contábeis do autuado, bem como não se verificou que a base de cálculo atendeu ao disposto no art. 13, § 4º, inciso II da LC nº 87/96 e correspondente art. 17, § 8º da Lei Estadual nº 7014/96.

Alertam que a decisão relativa ao A.I. N° 089599.004/02-0, proferida em primeira instância administrativa, foi reformada pelo Acórdão CJF N° 0234/12-4 e que a CJF N° 0168-11/12 e 0147-12/12, foram objeto de Representação da PROFIS/PGE, objetivando reformá-los, tendo em vista a jurisprudência do CONSEF.

Em suas considerações finais, dizem que o Auto de Infração 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. Nota-se que a Unidade que faz essa ampliação indevida da base de cálculo concede, em muitos casos, benefícios fiscais e consequentemente não arrecada, nessas operações de circulação de mercadorias, a totalidade do imposto que foi destacado na nota fiscal de origem. No entanto, o Ente Público que fica na outra ponta do sistema (destinatário) suporta integralmente o crédito fiscal de ICMS.

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

Pontuam que uma unidade federada está deixando de arrecadar o que lhe é devido e, segundo a clássica lição de Aliomar Baleeiro, receita pública “é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem qualquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.” (BALEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. 15ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 126).

Afirmam que é exatamente o que ocorre com o imposto a que se refere o art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, visto que, com o inapropriado alargamento da base de cálculo pela legislação de uma unidade federada, a integralidade desse tributo (por força da ampliação indevida da base de cálculo) não constitui receita do Estado (origem) que assim procedeu, mas, sim, diz respeito, efetivamente, a parcela do ICMS (receita pública) que pertence de pleno direito ao Estado de destino das mercadorias industrializadas. Conduz com as palavras lúcidas e brilhantes do Ministro Gilmar Mendes, merecem ser repetidas: (...) “é possível extraír na interpretação dos diversos dispositivos constitucionais que estabeleceram reserva de matéria à disciplina da Lei Complementar que a esta espécie legislativa foi atribuída a missão de fixar normas com âmbito de eficácia nacional (...)”

Sustentam que as normas editadas por Leis Complementares “tratam-se de normas com maior espectro, a serem seguidas por todas as esferas políticas com competência tributária de maneira uniforme, seja por direta incidência sobre relações jurídico-tributárias, seja como fator delimitador da edição da legislação ordinária em matéria fiscal.”

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 N° 510. Disponível em: <http://www.stf.gov.br/arquivo/informativo/documento/informativo510.htm#Prescrição%20e%20Decadência%20Tributárias:%20Lei%20Complementar%20-%201>. Acesso em: 18 jul. 2008), Plenário, 12.06.2008.)

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

Neste esteio legal, alicerçada na autonomia administrativa conferida aos Estados Membros pela Constituição Federal (art. 18 da CF/88) e lastreado no texto Constitucional e na LC nº 87/96,

consideram natural e evidente que: (1) ao detectar operações interestaduais de transferência de produtos industrializados em que houve destaque de ICMS (pelo estabelecimento de origem) em valor acima do permitido e a consequente utilização a maior (como crédito fiscal) do imposto a que o estabelecimento destinatário teria direito, (2) o Fisco de determinado Estado proceda, adote e utilize todos os meios e estratégias possíveis para efetuar a constituição do crédito tributário (Auto de Infração), de sorte a eliminar essa parcela (indevida) do ICMS que, ao final, teria que suportar, evitando, destarte, um ônus financeiro inaceitável.

Reafirmam que é palmar, consoante a intelecção das normas balizadoras contidas no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96, que o legislador adotou um comando bastante específico, qual seja o da não admissão de nenhum outro tipo ou elemento de custo de produção além dos elencados no dispositivo acima, i.e., matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento.

Isso posto, consignam que os gastos com os demais elementos de custo de produção, tais como manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível etc., podem e devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando ou possibilitando, como mencionado alhures, o subsequente estorno (em auditoria ou fiscalização) do respectivo crédito fiscal que foi tomado indevidamente pelo estabelecimento destinatário das mercadorias.

Dessa forma, consideram patenteados que o não cumprimento do regramento expresso na referida LC nº 87/96 pode gerar conflitos entre as unidades da Federação (Estados e Distrito Federal).

Complementam que os contribuintes ou as empresas que não se enquadram nesse instrumento normativo poderão sofrer sérios impactos financeiros que poderiam ser evitados, utilizando-se tão-somente do que está claramente estatuído na multicitada LC, ignorando as legislações tributárias das unidades da Federação que contrariem a Lei Maior.

Concluem que, em face do expedito, um exame pontual do disposto no art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96 conduz 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.

Diante do exposto, concluem pela Procedência do Auto de Infração.

VOTO

O autuado suscitou a nulidade do Auto de Infração, sob argumentos de incompetência da autoridade lançadora e cometimento de erros no tocante à matéria tributável, bem como pela negação de direito assegurado na Constituição Federal.

Com relação ao primeiro argumento, de que a fiscalização exerceu procedimento de fiscalização em outro estado, extrapolou seu espaço territorial, verifico que o estabelecimento autuado localizado no Estado da Bahia comercializa mercadorias produzidas no Estado de Sergipe pelo estabelecimento matriz. Para aferir se a base de cálculo das operações de transferências realizadas entre os estabelecimentos do mesmo titular encontrava-se em conformidade com o estabelecido em Lei Complementar, a fiscalização requisitou e fez uso de dados contidos na contabilidade do estabelecimento matriz localizado no Estado de Sergipe. Como a aplicação da Lei Complementar é extensiva a todos os estabelecimentos localizados no território nacional, entendo que o procedimento fiscal é legal, não configurando extrapolamento de territorialidade.

Da mesma forma não pode ser acatada a nulidade pretendida sob argumento de ausência de materialidade, entendida como evento ocorrido fora do espaço territorial (âmbito de validade), tendo em vista que a ação fiscal empreendida com base nas normas do Estado da Bahia, estão amparadas pela Constituição Federal (art. 155, § 2º, XII, “i” e 146, III, “a”) que estabeleceu

competências aos Estados para instituir o ICMS e o disposto no art. 146, III, “a” do mesmo diploma legal, determina que cabe a lei complementar estabelecer normas gerais, em relação aos fatos geradores, base de cálculo e contribuinte. Na situação presente foram aplicadas as regras previstas no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar (LC) nº 87/96, em consonância com a Lei Estadual (LE) nº 7.014/96, cujas regras são aplicáveis em todo território nacional, o que confere legitimidade à ação fiscal.

Com relação à nulidade pretendida sob alegação de que a exigência fiscal vai de encontro ao princípio não cumulativo do ICMS, entendo que em se tratando de divergência de entendimento quanto à constituição da base de cálculo, trata-se do mérito e será apreciado oportunamente neste voto. Mesmo assim, entendo que tendo a Lei Complementar estabelecido critério para apuração da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, caso haja cumprimento da norma, o débito gerado pelo estabelecimento localizado no Estado de origem corresponde ao crédito no estabelecimento de destino, não ocorrendo quebra do princípio da não cumulatividade. Portanto, não pode ser acatada a tese de que débito gerado em operação de transferência feita com base de cálculo superior à estabelecida em Lei venha assegurar crédito no estabelecimento destinatário em obediência ao citado princípio, motivo pelo qual não acato a pretensão do autuado.

No mérito o Auto de Infração exige ICMS a título de utilização indevida, face aplicação de base de cálculo superior à prevista em lei complementar.

Cumpre registrar que o sujeito passivo em momento algum nega a realização das operações através das notas fiscais utilizadas no levantamento fiscal e constante no CD à fl. 12, e, portanto, que recebeu em transferência do seu estabelecimento matriz fabril situado no Estado de Sergipe, a mercadoria (cimento) para comercialização neste Estado.

Com relação à alegação defensiva de que a fiscalização cometeu equívocos não excluindo do valor constante de cada nota fiscal, os valores de frete e do próprio ICMS para determinar o valor do custo da mercadoria produzida, e que o custo apurado através as demonstrações financeiras, não corresponde ao custo parcial, engloba outros componentes como exaustão, depreciação, amortização, não pode ser acatado, tendo em vista que conforme esclarecido na informação fiscal, ao contrário do que foi afirmado, a contabilização dos insumos é feita sem a inclusão do ICMS, e na apuração do imposto foi incluído o valor do ICMS à alíquota de origem, ao contrário do que foi afirmado na defesa, conforme consta nos demonstrativos apresentados.

Ressalto que o levantamento fiscal baseou-se no balanço anual, pois intimado não apresentou planilha de custo. Para definir o preço de transferência a signatária colhe de seu custo total os elementos definidos no art. 13º § 4º da LC nº 87/96, que nas transferências interestaduais constitui: soma da mataria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.

Não foram indicados, pelo sujeito passivo, erros no cálculo. Conforme disposto nos artigos 123 e 142 do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99) é assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do lançamento, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações.

Com base em informações da empresa, os autuantes identificaram o custo de produção através dos livros do autuado, indicados através do algarismo 7, nas contas contábeis, representando MATÉRIA PRIMA, MÃO DE OBRA, MATERIAIS SECUNDÁRIOS E EMBALAGENS, reproduzindo o relatório de 2209, com efeito exemplificativo. Esses itens somados encontrou-se a base de cálculo prevista na LC nº 87/96, para o aludido exercício fiscalizado.

Para saber o custo unitário de produção R\$/Kg e R\$/saco (de 25Kg, e de 50Kg) e em toneladas (BC da LC nº 87/96, procederam os autuantes a divisão do somatório de matéria-prima, material secundário, embalagens e mão de obra pela quantidade produzida no mês/ano ora auditado, quantidade essa (produção mensal) fornecida pela própria autuada.

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.

Os autuantes de posse do valor da base de cálculo prevista na LC nº 87/96 (custo de produção unitário/mês anterior ao mês de saídas por transferências) fizeram o confronto com a base de cálculo que foi consignada nas notas fiscais de transferência para a autuada, item a item, mês a mês (dados colhidos nos arquivos SINTEGRA fornecidos pela Autuada) e precederam ao estorno do valor do ICMS que foi tomado a maior, de acordo com os demonstrativos elaborados tanto em meio magnético, como em meio físico, devidamente entregues ao autuado.

Conforme já alinhado feita a inclusão do ICMS para fazer comparativo das bases de cálculo (a) consignada nas notas fiscais e (b) a prevista no art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96.

Em relação ao FRETE, a cláusula CIF, não cabe, sem dúvida, sua inclusão na base de cálculo das transferências, pois, além de não termos as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador (pessoas jurídicas distintas), conforme afirmam os atuantes, esse valor (despesa com FRETE-CIF), 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.

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

Para confirmar o acerto da autuação, cabe alinhar decisão do Tribunal Administrativo Tributário deste Estado decisões da Câmara relativas aos Autos de Infração nºs 206891002385, 206891.0003/10-6, relativos ao mesmo sujeito passivo, bem como outras sobre a mesma matéria como Autos de Infração nºs 2068910019/10-0, 206891.0025/11-8, 206891.0022/11-9. Cabe registrar, também, que o Acórdão CJF Nº 0168-11/12, foi objeto de pedido de reconsideração.

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

No que diz respeito à restrição regulamentar para a utilização do crédito do ICMS, verifico que conforme disposto no art. 93, § 5º, II c/c o art. 97, VIII do RICMS/BA, constitui crédito fiscal para compensação com o tributo devido em operações ou prestações, salvo as disposições elencadas, somente admitindo o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado, 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.

Também o art. 97, VIII veda ao contribuinte, ressalvada 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, relativamente à parte excedente (§ 5º do art. 93).

Conforme ressalvado pelos autuantes, a CF/88 determina que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo, normas sobre os fatos geradores e contribuintes (art. 155, § 2º, XII, “i” e art. 146, III, “a”), sendo que nas operações de transferências interestaduais de mercadoria para estabelecimento do mesmo contribuinte, a base de cálculo restringe-se ao somatório dos custos definidos no art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96, ou seja, matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não admitindo nenhum outro tipo de custo.

Em se tratando de transferências para estabelecimento distribuidor localizado na Bahia, deve ser aplicada a regra contida no art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96 (custo de produção, como definido na mencionada Lei). No presente caso, o citado dispositivo legal não pode ser modificado por lei estadual e muito menos por Decisões Normativas, tendo em vista que são regras hierarquicamente inferiores à mencionada LC. Caso se entenda ao contrário, cada Estado poderia interpretar a LC nº 87/96, de acordo com os seus interesses, o que certamente criaria uma insegurança jurídica.

Entendo que 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.

Conforme indicado na informação fiscal, a própria decisão do STJ (RE 707635 – RS), esclarece essa questão ao estatuir que Lei estadual não pode alterar o sentido e o alcance do que está expressamente definido na LC nº 87/96 sobre a composição da base de cálculo nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades federadas. Essa é uma questão de limitação constitucional ao poder de tributar para manter o equilíbrio entre as Federações.

Realmente se cada unidade federada pudesse e resolvesse editar uma norma, da forma que bem entendesse, para fixar a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência de mercadorias/produtos industrializados ou para definir, conceituar ou expressar o significado de matéria prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento teríamos cada unidade federativa editando sua norma legal para aumentar o seu bolo na arrecadação do ICMS. Por esse motivo que a CF/88 reservou para a Lei Complementar a tarefa de fixação e de definição da base de cálculo do ICMS.

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

No que tange ao argumento de que a multa aplicada é desproporcional, confiscatória e abusiva, observo que a multa aplicada de 60% é prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, portanto é legal. Além disso, conforme indicado no Anexo do Demonstrativo do Débito se atendidas as condições estabelecidas no art. 45-A do mencionado diploma legal, a multa aplicada poderá ter redução de até 100%. De certa forma, a depender da atitude tomada pelo estabelecimento autuado perante a infração que lhe é imputada, pode não haver ônus da multa aplicada, ou ônus menor do que o percentual de 60% grafado no Auto de Infração. Com relação à alegação de que a multa de caráter confiscatório é inconstitucional, ressalto que de acordo com o artigo 167, I, do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual.

Com amparo no art. 159 do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), poderá ser requerida à Câmara Superior do CONSEF a dispensa ou redução de multa por infração de obrigação principal ao apelo de eqüidade, se acompanhado da comprovação do pagamento do principal, acréscimos e se atendida as condições lá estabelecidas.

É importante destacar, também, que as decisões judiciais e administrativas de outros órgãos, colacionadas pelo contribuinte e pelos autuantes, na peça de defesa, não podem servir de amparo para alterar o entendimento aqui externado no presente voto, cabendo, ou não, identidade e ratificação, naquilo que coincide, visto que as mesmas não vinculam o Estado da Bahia. Somente através de decisão judicial, no caso concreto em que o autuado seja parte, ou através de ação de efeitos *“erga omnes”*, a exemplo da ADIN, estará a Bahia obrigada a adotar posição distinta da externada no presente voto, assim como não cabe competência a esse Contencioso Administrativo para decretar a constitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167, I do RPAF/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 **206891.0004/13-7**, lavrado contra **ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.978.090,58**, 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, 27 de junho de 2013.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE/RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – JULGADOR

TOLSTOI SEARA NOLASCO - JULGADOR