

A. I. N° - 206891.0040/12-5
AUTUADO - COOPERATIVA CENTRAL DOS PROD. RURAIS DE MINAS GERAIS LTDA.
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO S. CARNEIRO, PAULO CÈSAR S. BRITO, JOAQUIM
MAURÍCIO MOTTA LANDULFO e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 19.06.2013

2^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0105-02/13

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTOS AO MESMO TITULAR. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EFETUADAS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação do imposto: custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Os gastos com os demais elementos de custo de produção, tais Energia Térmica – Gás, Óleo BPF, Lenha; Material de higienização de equipamentos industriais; Material de Laboratório e Depreciação não devem ser computados para tanto. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 23/11/2012, para constituir o crédito tributário ao ICMS no valor histórico de R\$593.734,88, acrescido da multa de 60%, em razão de: INFRAÇÃO 01 – 01.02.23 – Utilizou indevidamente 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, no período de janeiro a dezembro de 2008.

No campo “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração os autuantes consignaram que a ação fiscal O presente trabalho tem amparo nas decisões do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ), RECURSO ESPECIAL Nº 1.109.298 - RS (2008/0279009-9) e do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia (CONSEF), abaixo transcritas, que, no caso deste Auto de Infração, diz respeito à verificação da BASE DE CÁLCULO (CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA) nas OPERAÇÕES INTERESTADUAIS envolvendo PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (em outras unidades da Federação) que foram fabricados exclusivamente pela empresa, através dos estabelecimentos remetentes, e transferidos para a filial localizada neste Estado. Por força de disposição constitucional (artigos 155, §2º, XII, ‘i’, e 146, III, ‘a’), a Lei Complementar 87/96, através do art. 13, § 4º, II, que prescreve que nessa situação a base de cálculo deve corresponder aos custos da mercadoria produzida, que equivalem à soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. A LC 87/96 dá amparo à Lei 7.014/96 (art. 17, § 7º, II) que, por sua vez, respalda o disposto no art. 56, V, ‘b’ do RICMS/BA, que exige a glosa de crédito fiscal decorrente de base de cálculo a mais nas situações aqui tratadas. Nesse diapasão, conclui-se que o comando contido no art. 13, § 4º da Lei Complementar 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo (além dos elencados, matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento).

Frisam que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, do período de JANEIRO a DEZEMBRO de 2008, que o fez tanto em meio físico

quanto em meio eletrônico, onde consta a discriminação dos itens dos CUSTOS DE PRODUÇÃO, por código de produto, quais sejam: *MATERIA PRIMA; MATERIAL SECUNDÁRIO* (*Leia-se: Energia Térmica - Gás, Óleo BPF, Lenha; Material de higienização de equipamentos industriais; e Material de Laboratório, conforme esclarecimentos prestados pela autuada - vide fls. indicadas no índice deste processo*); *EMBALAGEM; MÃO DE OBRA; DEPRECIAÇÃO INDIRETA e ENERGIA*.

Aduzem que em consonância com a mencionada LC 87/96 e com os julgados dos tribunais, em especial a decisão do STF e do STJ, foi considerado, para a definição da correta base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, o somatório de matéria prima, acondicionamento, material secundário e mão de obra. Por outro lado, foram expurgada as rubricas Energia Térmica - Gás, Óleo BPF, Lenha; Material de higienização de equipamentos industriais; Material de Laboratório, DEPRECIAÇÃO e ENERGIA, por não serem parte integrante nem de MATERIA-PRIMA (PRINCIPAL); nem de MÃO-DE-OBRA; nem de MATERIAL-SECUNDÁRIO (MATÉRIA-PRIMA SECUNDÁRIA); tampouco de ACONDICIONAMENTO (EMBALAGEM). Para a correção dessa situação, foram elaborados demonstrativos, em meio físico (fls. indicadas no índice) e em meio eletrônico (fls. indicadas no índice).

Acrescentam que seguindo essa linha procedural, consignado está no rodapé de um dos demonstrativos (fls. indicadas no índice) que foi considerado o “custo” de produção unitário fornecido pela empresa, exceto as rubricas “Energia Térmica - Gás, Óleo BPF, Lenha; Material de higienização de equipamentos industriais; Material de Laboratório), DEPRECIAÇÃO e ENERGIA.” Noutras palavras, foram excluídas as rubricas ref. a “Energia Térmica - Gás, Óleo BPF, Lenha; Material de higienização de equipamentos industriais; Material de Laboratório; ENERGIA e DEPRECIAÇÃO que não fazem parte dos elementos listados pela LC 87/96 (art. 13, § 4º, II). Ainda, quando da formação da base de cálculo legal, incluiu-se o valor correto do ICMS com a alíquota correspondente à Unidade da Federação de origem.

Para justificar o trabalho fiscal e fundamentar o entendimento, transcreve Ementas de diversas decisões do CONSEF, jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado, Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal, atinentes à matéria.

O autuado ao impugnar o lançamento tributário, às folhas 68 a 73, mediante advogado, inicialmente, frisa que a impugnante promove em suas fábricas localizadas no Estado de Minas Gerais a industrialização do leite e seus derivados, sendo que parte desta produção é transferida para o seu estabelecimento situado na Bahia, autuado, que se incumbe apenas da comercialização das mercadorias. Através da fiscalização levada a efeito, o ilustre auditor entendeu que a base de cálculo (custo de produção) utilizada na transferência interestadual de mercadorias entre os estabelecimentos da Impugnante teria sido indevidamente majorada. Desta forma, concluiu que a unidade da impugnante na Bahia estaria se apropriando de crédito do ICMS em valor superior ao legalmente admitido, o que levou à glosa articulada no auto de infração. Conforme destacado pelo fiscal, o lançamento foi feito mediante o expurgo dos itens referentes a “Energia Térmica – Gás, Óleo BPF, Lenha; Material de higienização de equipamentos industriais; Material de Laboratório; Energia e Depreciação” constante da planilha de custos apresentada pela Empresa, referente ao exercício 2008.

Aduz que a Lei Complementar nº 87/96 é clara ao autorizar a inclusão dos dispêndios com matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento na base de cálculo considerada na transferência de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado da Federação, transcrevendo o inciso II, o § 4º e o caput do art. 13 da citada lei. Frisa que, por sua vez, o Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais, que é a norma regulamentar da base de cálculo nas transferências originadas do Estado de Minas Gerais, esclarece o que se entende por cada item autorizado pela LC 87/96, transcrevendo trecho do artigo 43 do citado regulamento.

Argumenta que todas as parcelas expurgadas pelo ilustre auditor, estão consubstanciadas no permissivo da legislação federal (LC 87/96) e estadual (RICMS de MG), o que demonstra que a base de cálculo utilizada pela Impugnante respaldou-se na legislação de regência, não podendo a

fiscalização baiana promover a glosa dos créditos do estabelecimento da impugnante localizado na Bahia.

Quanto a energia salienta que é um dos elementos indispensáveis na combinação dos fatores de produção, na condição de insumo, concorrendo para a formação do produto no processo industrial é a energia. Diz que a Lei Complementar nº 87/96, no seu artigo 33, II, “b”, com a redação da Lei Complementar nº 102/00, admite o aproveitamento do crédito de ICMS da energia consumida no processo industrial. Ou seja, é a própria Lei Complementar 87/96, citada diversas vezes pelo Auditor Fiscal, que reconhece que a energia é insumo necessário ao processo produtivo e, como tal, deve compor o custo do produto e, por consequência, a base de cálculo na operação de transferência. Portanto, os custos de energia elétrica e energia térmica se enquadram como material secundário e, como tal, devem compor a base de cálculo nas transferências tal como expressamente previsto pela LC 87/96.

Em relação aos materiais de laboratório e de higienização de equipamentos industriais entende que se enquadram como típicos materiais secundários, já que, embora não integrem o produto final, são consumidos, imediata e integralmente, no curso da industrialização. No caso específico dos materiais de laboratório, eles são utilizados para fazer análise do leite no recebimento, após a pasteurização e em diversas etapas do processo produtivo.

No tocante a depreciação, aduz que se equivocou o auditor ao promover a glosa dos créditos do estabelecimento da Bahia sob a alegação de não ser parte integrante dos custos de transferência.

Destaca que o autuado nada mais fez do que se submeter à legislação vigente no Estado de Minas Gerais, que inclui a mão-de-obra tecnológica dentre os custos de produção, entendimento este que não encontra qualquer oposição no RICMS/BA, muito menos da Lei Complementar nº 87/96.

Ressalta que o Regulamento do ICMS Baiano e a Lei Complementar nº 87/96 admitem que os custos sejam formados pela mão-de-obra, e na medida em que não especificam o que se entende por mão-de-obra fica patente que prevalece o conceito amplamente admitido de que tal despesa incluiria as de depreciação.

Ao final, requer o cancelamento integral do auto de infração.

Os autuantes prestaram informação fiscal, fls. 129 a 176, inicialmente reproduzem, integralmente o que consta no Campo Descrição dos Fatos do Auto de Infração.

Ressalta que, em nenhum momento, foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos aos autos e não houve questões preliminares levantadas pela defesa.

No mérito, visando rebater a alegação defensiva de que deveria ser considerado a totalidade dos custos de produção, inclusive os custos com Energia Térmica – Gás, Óleo BPF, Lenha; Material de higienização de equipamentos industriais; Material de Laboratório; Energia e Depreciação, 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, destacando que 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.

Frisam que na realização desta auditoria, foi utilizado como parâmetro para a definição da base de cálculo o somatório dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Nesse diapasão, conclui-se que o comando contido no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo (além dos elencados acima). Isso posto, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

Entendem que não se justifica, ao menos por meio de legislação ordinária, a criação de hipóteses de base de cálculo do ICMS, citando 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 Lei complementar 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.

Argumentam 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, resultaria que 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.

Em relação à definição de efeitos tributários pela lei tributária e referência a institutos de direito privado nas normas tributárias, tomando como pressuposto válido o fato de que a lei complementar 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, mencionam doutrinadores, para fundamentar o entendimento de que o direito tributário sempre que quiser determinar alguma obrigação, deve fazê-lo de modo expresso, 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-las. 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.

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 resposta da Consulta de nº 090/2000, cujo parecer foi proferido 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.

Registram, mais uma vez, que os livros Razão e Diário da Autuada constam a contabilização da ENERGIA ELÉTRICA como DESPESA e não como matéria-prima ou material secundário. Ainda, reforçando este entendimento, a própria autuada, ao apresentar as planilhas de custo (fls. 77 a 92), indica as rubricas MAT. PRIMA, MAT. SEC., EMBALAGEM E MÃO DE OBRA e mais DEPRECIAÇÃO e ENERGIA. Ou seja, por serem DESPESAS as rubricas ENERGIA e DEPRECIAÇÃO não podem e não foram incluídas pela Autuada nas rubricas matéria prima e material secundário quando da formação dos custos de produção. O mesmo pode ser dito quando elaborou a Ficha 04A da DIPJ entregue à RFB (fls. 111), pois esta Ficha 04 A da DIPJ diz respeito ao CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS e classifica a ENERGIA no item “outros custos”.

Reproduzem jurisprudência do Conselho de Fazenda do Estado Bahia sobre questão da energia elétrica e da depreciação na formação da base de cálculo nas operações de transferência interestadual: 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL - ACÓRDÃO CJF Nº 0250-11/09; 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL - ACÓRDÃO CJF Nº 0250-11/09 e 0251-12/10; ACÓRDÃO JJF Nº 0288-04/10.

Transcrevem, ainda, Julgamentos pelo CONSEF de Autos de Infração lavrados contra a própria Autuada: A. I. Nº - 206891.0012/12-1, 2a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL, ACÓRDÃO JJF Nº 0239-02/12 e A. I. Nº 206891.0015/08-2, 2a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, ACÓRDÃO CJF Nº 0082-12/12.

Ao final, ressaltam que foi lavrado o Auto de Infração nº 206891.0005/09-5 contra o autuado e de idêntica natureza, atinente ao exercício de 2005, literalmente igual ao que está sendo objeto desta discussão, foi quitado pela COOPERATIVA DOS PRODUTORES RURAIS DE MINAS GERAIS quando da última lei de anistia, consoante documentos anexos, fato este que também torna sem efeito os fundamentos alegados na defesa que consta deste processo.

Concluem, pugnando pela procedência do Auto de Infração.

VOTO

Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que os autuantes lavraram o Auto de Infração em tela para constituir o crédito tributário ao ICMS, em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal, no exercício de 2008, em função de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem em montante superior àquele estabelecido em lei complementar.

Observo que no campo *Descrição dos Fatos*, fls. 03 a 08, os autuantes destacaram, entre outro ponto, já reproduzido no relatório do presente acórdão, que foram expurgadas as rubricas Energia Térmica - Gás, Óleo BPF, Lenha; Material de higienização de equipamentos industriais; Material de Laboratório e DEPRECIAÇÃO, por não serem parte integrante nem de MATERIA-PRIMA (PRINCIPAL); nem de MÃO-DE-OBRA; nem de MATERIAL-SECUNDÁRIO (MATÉRIA-PRIMA SECUNDÁRIA); tampouco de ACONDICIONAMENTO (EMBALAGEM).

A autuação foi embasada nos levantamentos fiscais consignados nas planilhas acostadas às folhas 13 a 27 do PAF, tendo os autuantes impresso as primeiras e últimas folhas de cada levantamento, denominada “Estorno de Crédito – Custo de Transferência – Fábricas – Produção do Estabelecimento – 2008”, tendo sido elaborado à fl. 12 dos autos, planilha referente ao “Estorno de Crédito – Resumo Mensal – 2008”, correspondente aos valores apurados no exercício de 2008, conforme CD à fl. 12, e no demonstrativo de débito do Auto de Infração à fl. 06, constam as datas de ocorrência e de vencimento referentes aos meses de janeiro a dezembro de 2008, cujo cálculo foi feito com base na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa.

Cabe registrar que a auditoria foi realizada 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.

Em sua defesa o autuado não apresentou nenhum questionamento em relação aos números consignados nos levantamentos fiscais, nem alegou ausência ou inclusão incorreta de dados nas planilhas que embasaram a autuação. Portanto, a lide 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.

De acordo com o art. 155, § 2º, XII, “i” da Constituição Federal, cabe à lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre. Neste caso, a Constituição Federal atribui à lei complementar o papel importante na apuração dos valores do ICMS, estando previsto no art. 13, § 4º, da Lei Complementar 87/96:

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

(...)

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

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

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

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

Da análise efetuada a partir do texto constitucional, passando pela Lei Complementar, que traça as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à coerência do ordenamento jurídico nacional, entendo que a base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, § 8º, inciso II da Lei nº. 7.014/96:

Art. 17. A base de cálculo do imposto é:

§ 8º Na saída de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado em outra unidade da Federação a base de cálculo do imposto é:

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

Por se tratar de crédito fiscal relativo às operações interestaduais envolvendo produtos industrializados, transferidos para filiais localizadas neste Estado, aplica-se o disposto no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, acima reproduzido. Portanto, observo que o levantamento fiscal foi realizado no sentido de apurar se a base de cálculo estava de acordo com o estabelecido no citado art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, ou seja, o custo da mercadoria produzida, assim entendida como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Desta forma, considerando que nas operações interestaduais de transferências a definição da base de cálculo é matéria reservada à Lei Complementar, a mesma não pode ser modificada por

nenhuma lei ou norma estadual. Permitido fosse a cada estado interpretar a LC 87/96 de acordo com os seus interesses, importaria em insegurança jurídica, além de implicar em prejuízo ao pacto federativo. Tratando de transferências entre filiais para o estabelecimento autuado, o legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como sendo "*o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento*", dando sua interpretação para o que significa este custo. Não foi dada liberdade ao intérprete para adotar conceito diverso ou para integrar o texto de modo a completar-lhe o sentido. O valor ao qual faz referência o legislador é exatamente o valor do custo da mercadoria contendo os custos acima citados. Também não podem ser feitas alterações, em atenção ao regramento da hierarquia presente em nosso ordenamento jurídico, mediante a imposição de decretos ou mesmo normas ditadas complementares, citadas pelo autuado.

Cabe ressaltar que é recorrente a questão sob análise, conforme jurisprudência do CONSEF, a exemplo do Acórdão ACÓRDÃO JJF Nº 0239-02/12, desta Junta de Julgamento Fiscal, que trata da mesma matéria, sujeito passivo e os mesmos autuantes, bem como a quase literalidade das arguições trazidas pela defesa e informação fiscal, conforme ementa abaixo transcrita:

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0239-02/12

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, amortização, frete (CIF), energia, combustível, não devem ser computados para tanto. Infração caracterizada. Rejeitada a preliminar de decadência dos fatos geradores anteriores a junho de 2007. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

Observo que conforme escrituração contábil do autuado ficou que os valores relativos à energia são contabilizados como despesa e não como custo de produção no processo de industrialização.

Ressalto de que esta matéria já foi objeto de algumas decisões das Câmaras 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 CJF Nº 0016-12/09:

"Filho-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 aquinhar 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 abranger 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 ao produto final; por mão-de-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 intelecção, 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 pétreas 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 subsequentes, a se realizarem no Estado de destino das transferências, cabendo a este o recebimento do imposto sobre estas parcelas”.

Logo, entendo 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.

Face ao 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 206891.0040/12-5, lavrado contra **COOPERATIVA CENTRAL DOS PROD. RURAIS DE MINAS GERAIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$593.734,88**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de junho de 2013.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADOR