

**PROCESSO** - A. I. N° 206891.0032/13-0  
**RECORRENTE** - DANONE LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 6ª JJF nº 0042-06/14  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 17.12.2014

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0373-12/14

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fim de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais dos produtos fabricados pelo mesmo titular, entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, assim definido em lei: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Razões recursais insuficientes para a reforma da Decisão. Recurso NÃO PROVIDO, decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão da 6ª JJF, proferida através do Acórdão nº. 0042-06/14, que julgou o Auto de Infração Procedente, o qual fora lavrado para exigir o ICMS de R\$ 388.494,41, acrescido da multa de 60%, inerente ao exercício de 2009, em razão da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, ou seja, nas transferências recebidas de outras unidades, o autuado se apropriou de crédito fiscal com base de cálculo superior ao custo de produção, correspondente ao somatório de: matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra.

Consta, ainda, que foram excluídos os elementos de custos de produção não previstos no art. 13, § 4º, II, LC 87/96 quando da composição da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados, que teve fundamento nos custos apresentados pela própria empresa, sendo expurgadas as rubricas depreciação, manutenção, energia (elétrica, térmica, combustíveis), para o referido período, tudo conforme mídia e documentos, às fls. 12 a 85 dos autos, cujos arquivos foram entregues ao autuado, conforme recibo à fl. 11 dos autos.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente, após indeferir o pedido de diligência ou perícia e assegurar que o processo administrativo fiscal preenche todas a formalidades legais, diante das seguintes considerações:

Em seguida, a JJF aduz que o trabalho fiscal foi realizado apurando a base de cálculo de acordo com a prescrição contida no art. 13, §4º, inc. II, da Lei Complementar nº 87/96, que estabelece e delimita que nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, a base de cálculo deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, expurgando os valores relativos à energia, depreciação e outros, conforme demonstrativo às fls. 73 a 78 dos autos, cujo custo de produção unitário foi confrontado com a base de cálculo consignada em cada nota fiscal de transferência, determinando a diferença entre o valor legalmente previsto e o consignado a mais, de acordo com o demonstrativo ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, aplicando a alíquota interestadual prevista na legislação sobre a diferença apurada, para calcular o valor do crédito utilizado a mais que o que seria de direito (fls. 13/27).

Destaca o órgão julgador que não há como albergar a interpretação do defensor de que o art. 13,

§ 4º, II, da LC nº 87/96, comporta interpretação extensiva, a exemplo de: depreciações, energia elétrica, e outros custos indiretos.

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

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

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

Irresignado com a Decisão, o sujeito passivo apresenta Recurso Voluntário, às fls. 219 a 252, onde aduz que, por ocasião de sua defesa, alegou que: *i*) a correta apuração da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais; *ii*) ofensa ao princípio da não-cumulatividade; e *iii*) a desproporcionalidade da multa aplicada. Assim, reitera todas suas alegações de defesa, a seguir sintetizadas:

1. Da correta apuração da base de cálculo do ICMS nas transferências dos seus estabelecimentos localizados nos Estados de Minas Gerais e São Paulo para seus estabelecimentos no Estado da Bahia, tendo em vista que os citados Estados remetentes editaram legislação estadual considerando que a definição da base de cálculo do ICMS nestas operações é exemplificativa e não taxativa, comportando interpretação extensiva, incluindo, assim, outras rubricas, a exemplo de custo de depreciação, de manutenção, da energia e outros custos.
2. Que o posicionamento do Fisco baiano pela taxatividade do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, vai de encontro às normas contábeis que tratam da definição de custo de produção, o que viola o art. 110 do CTN, o qual prevê que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.
3. Da impossibilidade de se restringir o crédito de ICMS em hipótese não prevista no texto constitucional, por ofensa ao princípio da não-cumulatividade, previsto no art. 155, § 2º, I, da CF, visto a correta apuração do ICMS pelo contribuinte, não merecendo prosperar o entendimento do fisco da necessidade de estorno de crédito fiscal utilizado, cuja restrição ao crédito limita-se aos casos em que a mercadoria vendida for isenta ou abarcada pela não incidência do imposto.
4. Da necessidade de utilização do veículo jurídico legítimo (ADI) para obstar os efeitos de legislação expedida por outra unidade federativa, o que afronta ao pacto federativo e à tripartição de poderes, tendo em vista que os créditos fiscais utilizados foram calculados com base na legislação válida e eficaz dos Estados de Minas Gerais e São Paulo.
5. Da natureza confiscatória e a necessária proporcionalidade entre a multa aplicada de 60% do valor da infração tida como cometida, ainda que prevalecesse a exigência da cobrança do ICMS.

Por fim, o recorrente pede que seja dado provimento ao Recurso Voluntário, do que protesta pela produção de todos os meios de provas e reitera que as intimações sejam realizadas exclusivamente, sob pena de nulidade, em nome do seu advogado.

Em seu Parecer, às fls. 257 a 265 dos autos, de lavra da Dr.<sup>a</sup> Maria Helena Mendonça Cruz, a PGE/PROFIS, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário, pois a exigência decorre do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, o qual, no caso concreto de operação interestadual de transferência dos produtos industrializados pelo próprio remetente, limita a base de cálculo do imposto ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, tendo o fisco acertadamente glosado as despesas de manutenção, depreciação, energia elétrica, frete e outros.

Explicita que custos de produção são compostos por materiais diretos, mão de obra e custos indiretos de fabricação, estes constituídos de gastos gerais ou despesas indiretas, necessários para operação fabril, mas genéricos demais para serem apropriados diretamente ao produto, a exemplo de aluguéis, depreciação de máquinas, energia elétrica, seguros, materiais indiretos e mão de obra indireta, sendo inaplicáveis ao caso concreto os conceitos da Lei nº 6.404/76, que trata da escrituração contábil, e do art. 290 do RIR/99, o qual se refere a aspecto da comercialização dos produtos, para efeito de contabilização de faturamento e aquisição de disponibilidade econômica e não à etapa da produção industrial própria.

A PGE/PROFIS aduz, ainda, que o direito à apropriação de créditos nas operações de transferência deve ser compreendido em sua acepção restrita, na forma do que prevê o art. 13, § 4º, II, da LC 87/96. Logo, inociou violação ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, uma vez que o crédito fiscal fora respeitado, a teor da LC 87/96, com o permissivo contido no art. 146 da Constituição Federal.

Quanto à alegação de que a multa é confiscatória, o opinativo é de que a mesma nada tem de confiscatória, pois, para saber se um tributo é confiscatório ou não, deve-se analisar o mesmo sob o princípio da capacidade contributiva que, por sua vez, precisa ser examinado em consonância com o princípio da moderação ou razoabilidade da tributação, verificando, ainda, se a eventual onerosidade da imposição fiscal se harmoniza com os demais princípios constitucionais, garantidores do direito de propriedade, da liberdade de iniciativa, da função social da propriedade. Assim, concluiu a PGE/PROFIS que, desta maneira, a multa está adequada à infração apurada e foi aplicada em vista da lei instituidora, qual seja, a Lei nº 7.014/96.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1<sup>a</sup> instância, no que tange à exigência por utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias, com base de cálculo superior ao custo de produção, correspondente ao somatório de: matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra, conforme estabelecido no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96.

Ressalte-se que a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, “a”, da Constituição Federal, sendo que o comando contido no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo além dos elencados, por uma questão de política tributária entre os entes federados.

Assim, no caso concreto, o fato da lei complementar determinar, de forma específica e taxativa, o modo da apuração da base de cálculo da operação, não há de se falar em violação ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, pois tal fato só ocorreria dentro do valor do crédito autorizado por lei, porém nunca decorrente de indébito fiscal por parte do remetente, conforme ocorreu.

Há de se salientar que o contribuinte, ora recorrente, está submetido à legislação baiana, cuja norma é derivada da Lei Complementar nº 87/96, a qual todas as unidades federativas devem obediência. Logo, descebe qualquer medida jurídica pelo Estado da Bahia para obstar os efeitos de legislação regulamentar expedida por outro Estado, como defende o recorrente, em razão da hierarquia do ordenamento jurídico.

Quanto ao mérito, observo que, para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS, quando das transferências interestaduais de produtos fabricados e remetidos pelo estabelecimento industrial para estabelecimentos filiais da mesma empresa, localizados na Bahia, deverá ser adotado o custo de produção, definido no art. 13, § 4º, II, da LC nº. 87/96, norma esta reproduzida na Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, § 8º, II, como também no art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, então vigente, assim entendida como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

Logo, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, *frete (CIF)*, energia, combustível, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, específica nestas operações de transferências, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, conforme procederam os autuantes, os quais, para apuração do valor creditado indevidamente, cotejaram os custos unitários nos termos legais em relação aos custos de transferências consignados nas notas fiscais, ou seja, após expurgar da base de cálculo de transferências: depreciação, manutenção, amortização, energia, etc., por não se enquadrarem nas rubricas especificadas como custos de produção, conforme delimitado no referido dispositivo legal, apurando o valor da base de cálculo da infração, cuja diferença entre a base de cálculo da transferência consignada no documento fiscal e a levantada pela fiscalização incidiu a alíquota de 7%, aplicada à operação de transferência, se apurando o crédito fiscal utilizado a mais pelo contribuinte autuado, cujos números não foram por ele impugnados.

Assim, comungo do entendimento da decisão de piso de que, energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação, frete, etc., não podem ser inseridos nos elementos de custos de produção mencionados no § 4º, II, do art. 13 da LC nº 87/96, pois, como bem frisou a PGE/PROFIS, tratam-se de custos indiretos de fabricação, constituídos de gastos gerais ou despesas indiretas, necessários para operação fabril, contudo, inaplicáveis às rubricas específicas previstas na dita lei complementar, em vista de uma política tributária entre os Estados federativos, independentemente dos conceitos da Lei nº 6.404/76, que trata da escrituração contábil, e do art. 290 do RIR/99, o qual se refere a aspecto da comercialização dos produtos, para efeito de contabilização de faturamento e aquisição de disponibilidade econômica.

Inerente à alegação de que a multa aplicada é confiscatória, há de se esclarecer que a penalidade é a prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, falecendo de competência este órgão julgador tal apreciação.

Do exposto, meu voto é pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter a Decisão recorrida que julgou o Auto de Infração procedente.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE, o Auto de Infração nº 206891.0032/13-0, lavrado contra DANONE LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$388.494,41, 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, 01 de dezembro de 2014.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS