

A. I. N° - 206891.0031/13-4
AUTUADO - INDÚSTRIAS ALIMENTÍCIAS MARATÁ LTDA.
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO S. CARNEIRO, PAULO CESAR S. BRITO, JOAQUIM
MAURÍCIO MOTTA LANDULFO e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 28.03.2014

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0027-02/14

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 tributária em vigor: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 02/10/2013, para constituir o crédito tributário ao ICMS no valor histórico de R\$975.736,27, acrescido da multa de 60%, em razão de: INFRAÇÃO 01 – 01.02.23 – 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, no período de janeiro a dezembro de 2009.

No campo “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração os autuantes consignaram, de forma resumida, que: O presente trabalho tem amparo nas decisões do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ), RECURSO ESPECIAL N° 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).

Isso posto, os gastos, POR EXEMPLO, com “depreciação”, “manutenção”, “material limpeza” e “energia elétrica” devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

Finalmente, a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, do período de JANEIRO a DEZEMBRO de 2009, que o fez tanto em meio físico

(fls. indicadas no índice) quanto em meio eletrônico (fls. indicadas no índice) onde consta a discriminação dos itens dos CUSTOS DE PRODUÇÃO, por código de produto, quais sejam: MATÉRIA PRIMA; MATERIAL DE EMBALAGEM; MÃO DE OBRA; DEPRECIAÇÃO; ENERGIA; MANUTENÇÃO e GASTOS GERAIS DE FAB.

Assim sendo, 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 (rubricas estas listadas acima).

Por outro lado, foram expurgadas as rubricas DEPRECIAÇÃO, ENERGIA, MANUTENÇÃO e GASTOS GERAIS DE FAB., 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, tanto em meio físico quanto em meio eletrônico (vide fls. indicadas no índice deste Auto de Infração).

Seguindo essa linha procedural, consignado está no rodapé do citado demonstrativo (fls. indicadas no índice) que foi considerado o custo de produção unitário fornecido pela empresa, exceto as rubricas DEPRECIAÇÃO, ENERGIA, MANUTENÇÃO e GASTOS GERAIS DE FAB.

Noutras palavras, foram excluídas as rubricas ref. a ENERGIA, DEPRECIAÇÃO, MANUTENÇÃO e GASTOS GERAIS DE FAB., 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 confirmar o acerto e a qualidade da Auditoria, transcrevem decisões de tribunais administrativos e judiciais têm decidido sobre esta matéria, objeto deste Auto de Infração, fls. 04 a 08.

O autuado ao impugnar o lançamento tributário, às folhas 127 a 137, inicialmente descreve o objeto da ação fiscal com o motivo que ensejou a autuação, sintetizando a conclusão da fiscalização, e, em seguida, firma posição de que não pode o intérprete da legislação tributária desvincular-se do princípio da legalidade tributária estrita insculpido no artigo 97 do CTN, de modo que não pode estender ou reduzir a base de cálculo do imposto para além daquilo que a lei de regência prevê.

Frisa que uma vez que a legislação federal em questão não delimita taxativamente o conceito de custo de produção, ao contrário, apenas prevê que será ele igual à soma do custo da matéria-prima, do material secundário, da mão-de-obra e do acondicionamento, não delimitando, porém, o que se enquadraria dentro de tais itens, deve-se recorrer ao que o direito privado delimita como tal, em respeito ao artigo 110 do CTN, cujo teor transcreve.

Aduz que tal assertiva decorre do fato da própria legislação do Imposto de Renda, bem como nos mais abalizados ditames contábeis, tanto a depreciação, como a energia, a manutenção e os gastos gerais de fabricação, podem ser enquadrados dentro do custo da mercadoria, seja como matéria-prima, como materiais secundários ou acondicionamento, tratando-se de custos da empresa para a produção de seus produtos.

Aborda especificamente a energia elétrica, onde argumenta a sua imprescindível participação no processo produtivo, salientando que foi perfeito o enquadramento dentro do custo de produção.

Ao tratar do mérito, tece consideração acerca da base de cálculo do ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte em diferentes Estados e o conceito de Custo de Produção, citando doutrina de Paulo de Barros Carvalho e, após transcrever o teor do artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, aduz que a clareza do texto legal-complementar conduz à imediata conclusão de que seu conteúdo dispensa interpretação, uma vez que, além de prescrever que a base de cálculo do ICMS nas transferências seria "o custo da

mercadoria produzida", o dispositivo tratou de especificar o que deveria ser entendido por esse custo.

Argumenta que como os conceitos de direito tributário devem respeitar os conceitos do direito privado, numa relação de integração com os mesmos, sendo "*custo de produção*" um conceito ligado a este último, deve-se definir a partir dele o qual o custo para fins de apuração da base de cálculo do ICMS nas citadas transferências interestaduais.

Menciona que o artigo 146, inciso III, da Constituição Federal, impõe que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária e definir regras à definição de fatos geradores e base de cálculo, e que, com fundamento de validade neste dispositivo, o artigo 110 do CTN dispõe que "*a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados (...) para definir ou limitar competências tributárias*".

Entende que pela redação do citado artigo 110 do CTN, lei tributária da União, Estados, Municípios e Distrito Federal não podem alterar em nada a definição, conteúdo, alcance, conceitos e formas de institutos de direito privado, para fins de tributação.

Neste raciocínio, cita e transcreve os itens 08 e 11 da Norma de Procedimento Contábil (NPC) nº 02 do IBRACON (Instituto Brasileiro de Contabilidade), que define claramente o que é "custo" e "custo de produção", para afirmar que este último engloba os gastos incorridos e necessários na produção de determinado bem até a etapa em que ele (o bem) estiver em condições de ser comercializado; em relação aos bens em estoque produzidos pela própria empresa, a soma dos gastos com matéria-prima, mão-de-obra direta e quaisquer outros gastos fabris (como mão-de-obra indireta, energia, depreciação, etc.), excluídos apenas e tão-somente aqueles cuja ocorrência é imprevisível.

Apóia-se na doutrina transcrita, para reforçar sua posição, firmando-se no sentido de que o artigo 110 do CTN proíbe a distorção dos conceitos de direito privado pelos Entes tributantes ao exigirem seus tributos, e que "*custo de produção*" é um conceito de direito privado, mais especificamente da Contabilidade.

Assim, defende que as disposições do artigo 110 do CTN e do conceito de "*custo de produção*" dado pela Contabilidade, é certo que a lista do artigo 13, § 4º, inciso II, da LC nº 87/96 não é taxativa, vez que, isso ocorrendo, estaríamos diante de duas regras jurídicas se contradizendo, o que não é aceitável, porquanto o Direito em si mesmo está baseado na "*não-contradição*".

Entende, pois, ser o dispositivo legal da Lei Complementar meramente exemplificativo, de modo que corretos os procedimentos adotados pela Autuada em suas transferências, uma vez que os gastos efetuados em energia, depreciação, gastos de fabricação e manutenção, enquadram-se perfeitamente dentro do custo que a empresa possui para industrializar seu produto.

Argumenta que baseados nessas conclusões e nesses conceitos contábeis, alguns Fiscos Estaduais permitem aos contribuintes incluir na base de cálculo do ICMS incidente na transferência interestadual de mercadorias valores que, de acordo com seu processo produtivo específico, compõem o "*custo de produção*", a exemplo da Decisão Normativa CAT nº 05/05 do Estado de São Paulo, igualmente transcrita, bem como o Estado de Minas Gerais, que no artigo 43 de seu Regulamento do ICMS delineia quais seriam os valores referentes à matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e de acondicionamento, conforme se pode observar, ainda no posicionamento do seu órgão consultivo, também transrito.

Dessa maneira, no seu entender, o que não é permitido, entretanto, como vem fazendo a Autoridade Administrativa é vedar expressamente a inclusão de valores inerentes ao custo de produção, delimitando quais seriam os supostos custos incorridos pela Autuada, proibindo, inclusive, os gastos com energia elétrica, sem a qual certamente não haveria produção da empresa, e o que foi feito pelo Auditor Fiscal é expressar que existe um "*custo de produção*" para efeitos contábeis (direito privado) e um "*custo de produção*" para efeitos tributários. Nesses

termos, cria uma realidade tributária não permitida pelo artigo 110 do CTN e desconsidera que o Direito Tributário é um direito de superposição, isto é, se vale de conceitos já existentes para definir os tributos que incidem sobre as atividades econômicas regadas pelo direito privado.

Ao final, requer pela improcedência da autuação.

Os autuantes prestaram informação fiscal, fls. 142 a 194, reproduzem a acusação, inclusive com o teor de diversos julgados administrativos deste órgão, além de Tribunais estaduais e do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e Supremo Tribunal Federal (STF), registram e ressaltam que, em nenhum momento, foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao processo administrativo fiscal.

A seguir, transcreve o teor dos artigos 155, § 2º, inciso XII, alínea “i”, e 146, inciso III, alínea “a”, ambos da CF/88, bem como o artigo 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar no 87/96, onde destaca que por força de mandamento constitucional, fica evidente que a base de cálculo do ICMS, nesta situação, está disposta na Lei Complementar nº. 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu art. 13, § 4º, II. Assim, o art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, tido como infringido, está respaldado na Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, que por sua vez está respaldada na Lei Complementar acima indicada, 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, e consequentemente, destaque e utilização a maior do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Entende que na realização da auditoria, foi tal regra utilizada como parâmetro para a definição da base de cálculo o somatório dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, e que o comando contido no artigo 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo (além dos anteriormente elencados).

Por tal razão, 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, e que com relação ao frete esclarece 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).

Dessa forma, ainda segundo o entendimento dos autuantes, esse valor (despesa com FRETE-CIF), quando incluído na base de cálculo objeto das transferências, também foi expurgado, vez que não foi considerado para fazer parte da base de cálculo prevista no mencionado artigo 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, pois não diz respeito a custo de produção, e sim a uma despesa operacional para a realização da operação de transferência do produto já fabricado.

Transcreve decisão do STJ e posicionamento doutrinário, para afirmar 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.

Os autuantes ainda posicionam-se no sentido de 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, e que essa é uma questão de limitação constitucional ao poder de tributar para manter o equilíbrio entre os membros da Federação.

Aborda a seguir, o teor do artigo 109 do CTN, para inferir que 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, a 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”.

Infere, portanto, que se o direito tributário, através da LC 87/96 (somente mediante Lei Complementar, 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.

Afirma que é exatamente isso que leciona a doutrina já mencionada: 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.

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.

Trata de igual modo, do teor do artigo 110 do CTN, e após mencionar, mais uma vez a doutrina, argui que em surgindo controvérsias e dúvidas, buscar a solução nas normas tributárias, e havendo silêncio destas, como ocorre 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 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.

A seguir, aborda a questão dos conceitos contáveis, transcrevendo, mais uma vez, a doutrina, para estabelecer que a diferença entre “matéria-prima” e “material secundário” é que a primeira é mais importante porque entra em maior quantidade no processo produtivo, enquanto que o segundo entra em menor quantidade no processo produtivo, ao passo que a semelhança entre “matéria-prima” e “material secundário” é que ambos são materiais, integram o produto final e são custos diretos no processo produtivo.

Traz, de igual modo, resposta a consulta formulada pelo Conselho Regional de Contabilidade do Estado de Sergipe, acerca dos elementos listados na Lei como formadores do custo de produção, e especialmente em relação ao frete CIF, indica que 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.

Dessa forma, entende evidente 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 artigo 13, § 4º, II da LC 87/96, e 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.

Retomando a discussão, informa que os elementos de custo formadores da base de cálculo prevista no artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96 estão claramente identificados nesta planilha: matéria-prima (materiais de produção principais); materiais secundários (materiais de produção suplementares ou secundários); Acondicionamento (material de embalagem); e Mão-de-obra (direta e indireta).

Estes seriam, em seu entender, 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 Lei Complementar 87/96.

Nessa mesma linha de raciocínio cita que o Segundo Conselho de Contribuintes da Secretaria da Receita Federal do Brasil editou várias súmulas, dentre elas a de nº 12 que versa especificamente acerca de energia elétrica, que não se enquadraria no conceito de matéria-prima ou produto intermediário.

Infere, após uma leitura mais acurada do disposto legal, que os “materiais de produção principais” são as “materias-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. Cita e transcreve, também, resposta a consulta formulada ao fisco do Estado do Paraná, a respeito da matéria.

Rebate, de igual modo, o que denomina “*impropriedade contida na legislação de Minas Gerais*”, bem como as disposições editadas pelo Estado de São Paulo, em relação à matéria ora discutida.

Citam e transcrevem, também, resposta a consulta formulada ao fisco do Estado do Paraná, a respeito da matéria.

Enumera diversas decisões administrativas do Estado da Bahia; Consulta; Parecer da Procuradoria Fiscal da Procuradoria Geral do Estado da Bahia e decisão do STJ.

Concluem que o Auto de Infração deve ser julgado totalmente procedente.

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 2009, em função de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem em montante superior àquele estabelecido em lei complementar.

Observo que no campo *Descrição do Fatos*, fls. 03 a 08, os autuantes destacaram, entre outros pontos, já reproduzido no relatório do presente acórdão, que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria autuada, do período de JANEIRO a DEZEMBRO de 2008, que o fez tanto em meio físico (fls. indicadas no índice) quanto em meio eletrônico (fls. indicadas no índice) onde consta a discriminação dos itens dos CUSTOS DE PRODUÇÃO, por código de produto, quais sejam: MATÉRIA PRIMA; MATERIAL DE EMBALAGEM; MÃO DE OBRA; DEPRECIAÇÃO; ENERGIA; MANUTENÇÃO e GASTOS GERAIS DE FAB. Assim sendo, 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 (rubricas estas listadas acima). Por outro lado, foram expurgada as rubricas DEPRECIAÇÃO, ENERGIA, MANUTENÇÃO e GASTOS GERAIS DE FAB., 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, tanto em meio físico quanto em meio eletrônico (vide fls. indicadas no índice deste Auto de Infração). Seguindo essa linha procedural, consignado está no rodapé do citado demonstrativo (fls. indicadas no índice) que foi considerado o custo de produção unitário fornecido pela empresa, exceto as rubricas DEPRECIAÇÃO, ENERGIA, MANUTENÇÃO e GASTOS GERAIS DE FAB. Noutras palavras,

foram excluídas as rubricas ref. a ENERGIA, DEPRECIAÇÃO, MANUTENÇÃO e GASTOS GERAIS DE FAB 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.

Cabe registrar que a matéria objeto do presente lançamento de ofício já foi exaustivamente debatida por este órgão julgador, inexistindo qualquer discordância quanto ao entendimento de que a Lei Complementar nº 87/96 de forma expressa e restritiva determina qual a base de cálculo a ser aplicada nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, podendo citar inúmeras decisões deste órgão, a exemplo dos Acórdãos nº CJF 0239-02/12, CJF 0266-11/09, CJF 0012-11/10, CJF 0231-12/12 CJF 0289-12/12 e CJF 0196-12/10.

Quanto a alegação de que nos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, compreendem outros componentes tais como exaustão, depreciação, amortização, etc, não há como prosperar tal pretensão, pois, não existe nos autos nenhum elemento que indique que tais custos estariam embutidos no custo total, além do fato de que não há previsão legal na LC nº 87/96 nesse sentido.

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 ditas complementares, citadas pelo autuado.

Cabe registrar que o comando contido no artigo 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96 é específico e taxativo, não admite nenhum outro tipo de custo além dos elencados, por uma questão de política tributária entre os entes federados. Logo, outros custos relativos, por exemplo, a manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia elétrica, combustível, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, conforme constante do lançamento tributário realizado.

Assim, nas operações de transferências de mercadorias produzidas em um estado e remetidas para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, localizado em outra unidade da Federação, o tratamento a ser dispensado necessariamente deve ser aquele previsto na Lei Complementar.

Caso o remetente tenha destacado o ICMS em valor superior ao devido, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias dentro do limite legal estabelecido, consoante previsto nos artigos 93, § 5º, inciso II e 97, inciso VII do RICMS/97, sendo que agindo da maneira como a autuada vem se pautando impõe ao Estado da Bahia a absorção de um crédito fiscal superior àquele efetivamente devido, devendo adequar-se a tais artigos regulamentares que assim regem a matéria:

"Art. 93 Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

(...)

§ 5º Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado:

(...)

II - quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou quando o imposto houver sido recolhido com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.

Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, qualquer que seja o regime de apuração ou de pagamento do imposto:

(...)

VIII - nas situações do § 5º do art. 93, relativamente à parte excedente;".

Resta cristalino que se o remetente destacou ICMS em valor superior ao devido, por ocasião da realização de operação de transferência de mercadorias em operações interestaduais, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o imposto devidamente destacado na nota fiscal, só pode gerar crédito ao destinatário das mesmas, respeitando o limite legal estabelecido.

Em suma, nas operações de transferências de mercadorias entre o estabelecimento fabricante remetente e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, segundo dispõe o inciso II do § 4º do art. 13 da LC 87/96. Tal regra de tributação não pode ser desprezada em função da imposição de outros diplomas legislativos, sob

pena de se ver descaracterizada toda a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual.

Cumpre salientar que, conforme decisão proferida pelo STJ nº RE 707.635- S/2004, a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à lei complementar. No presente, o disposto no art. 13, §4º, inciso II da LC nº 87/96 não pode ser modificado por lei estadual e muito menos por decisões normativas ou pareceres, tendo em vista que são regras hierarquicamente inferiores à mencionada Lei Complementar. Caso se entenda o contrário, cada estado poderia interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, o que certamente geraria insegurança jurídica.

Enfatizo que este posicionamento (interpretação do art. 13, § 4º da LC 87/96), não é um posicionamento isolado, haja vista que, conforme anteriormente apreciado, foi manifestado pelo STJ (RE 707.635-RS). Constatou que restrição imposta pela LC 87/96, referente a matérias-primas, materiais secundários e de embalagem (acondicionamento), estende-se a outros dispositivos e diplomas legais, consoante ressaltado pelos autuantes (art. 2º da Port. 607/2006 da SUFRAMA; art. 3º do Dec. 6.008/2006), bem como já foi manifestado em decisão de segunda instância deste Conselho, a exemplo dos Acórdãos CJF 210-11/04; CJF 409-11/03, CJF 234/12-04 e CJF 340-11/06.

Entendo que o legislador, ao estabelecer regra limitativa e componentes do custo de produção para determinar 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 quem arca com o montante do ICMS pago em todas operações de circulação, cujos valores pagos em determinadas fases são compensados nas operações subsequentes.

Por tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento produtor situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadoria para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, incluiu valores não previstos na LC 87/96, depreciação, energia, manutenção e gastos de fabricação. Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a estabelecida no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior do que o previsto na legislação no estabelecimento remetente e um crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido, de acordo com o disposto no art. 93, § 5º, inciso II e com o art. 97, inciso VIII do RICMS/9. Infração caracterizada.

Quanto à Decisão Normativa CAT-5, de 15/06/2005, expedida pelo Estado de São Paulo, mencionada na peça defensiva, que determina, em evidente arrepião a Lei Complementar nº 87/96, a inclusão nos custos de produção de diversas rubricas, para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS quando das transferências interestaduais de produtos fabricados pelo contribuinte entre estabelecimentos da mesma titularidade, entendo que tal instrumento não se adequa ao preceituado na já mencionada Lei Complementar 87/96, vez que, não pode qualquer unidade da Federação dispor diversamente daquela estipulada expressamente pela Lei Complementar do ICMS.

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, concludo 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 206891.0031/13-4, lavrado contra

INDÚSTRIAS ALIMENTÍCIAS MARATÁ LTDA., devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$975.736,27**, 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, 18 de março de 2014.

FERNANDO ANTONIO BRITO ARAÚJO – PRESIDENTE

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ CARLOS BACELAR - JULGADOR