

**INTERNET** - 27.08.2014  
**A. I. Nº** - 206891.0034/13-3  
**AUTUADO** - NESTLÉ BRASIL LTDA  
**AUTUANTES** - MARCOS ANTÔNIO DA S. CARNEIRO, PAULO CESAR DA S. BRITO e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 27.08.2014

**2<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**  
**ACÓRDÃO JJF Nº 0162-02/14**

**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 tributária em vigor: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração caracterizada. Rejeitadas as preliminares de nulidade suscitadas, rejeitado o pedido de diligência fiscal e mantida a multa aplicada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração foi lavrado em 20/11/2013, para exigir ICMS no valor de R\$55.637.546,01, 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, conforme CD à fl. 15, demonstrativos e documentos às fls. 16 a 211. Em complemento consta: “AUDITORIA PARA O PERÍODO DE 2010 A JUNHO DE 2013 – ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL, EM DECORRÊNCIA DE ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS, QUE FORAM TÃO-SOMENTE PRODUZIDOS (FABRICADOS) PELA EMPRESA E, CONSEQUENTEMENTE, PELOS RESPECTIVOS REMETENTES, POIS SUPERIOR AO ESTATUÍDO NO INCISO II DO § 4º, DA LC 87/96.”

No campo “Descrição dos Fatos” consta que a ação fiscal tem amparo nas decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e na Instrução Normativa nº 052/2013, que no caso 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 transferidos para 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. Aponta que foi apresentado o demonstrativo “ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA – FÁBRICAS – Produção do estabelecimento – 2010 a junho/2013”, em meio físico (fls. 16 a 61) e em meio magnético (fls. 15), para a demonstração da apuração do débito, onde consta discriminação dos itens dos custos de produção por código do produto, quais sejam: MATÉRIA PRIMA; EMBALAGEM (ACONDICIONAMENTO); MÃO-DE-OBRA; SUBCONTRATAÇÃO; OUTROS CUSTOS DIRETOSE E INDIRENTOS; ENERGIA/ MANUTENÇÃO; DEPRECIAÇÃO E ENCARGOS COMUNS. Consta que, no cálculo, foram excluídas as rubricas CUSTOS INDIRETOS; ENERGIA; DEPRECIAÇÃO; MANUTEÇÃO; E ENCARGOS COMUNS, por não ser

parte integrante de MATÉRIA-PRIMA, MÃO-DE-OBRA; MATERIAL SECUNDÁRIO ou ACONDICIONAMENTO.

Nesse sentido, dizem que a Auditoria Fiscal Contábil foi baseada na planilha de custo de produção de MERCADORIAS FABRICADAS PELA NESTLÉ e apresentada pelo próprio autuado (CENTRO DE SERVIÇOS COMPARTILHADOS LOCALIZADOS EM SÃO PAULO), que o fez tanto em meio físico, quanto em meio eletrônico, onde consta a discriminação dos itens dos CUSTOS DE PRODUÇÃO, por código de produtos.

Visando confirmar o acerto da auditoria, foram apontadas as seguintes decisões do CONSEF atinentes à matéria em discussão: AIS tratando sobre a mesma matéria, em nome de outros contribuintes, julgados procedentes pelas Juntas de Julgamento Fiscal, e confirmados pela Câmara de Julgamento Fiscal através dos Acórdãos: JJF 0252-04/08/ CJF 0250-11/09; JJF 0346-04/08/ CJF 0064-11/09; JJF 0411-01/08/ CJF 0081-11/09; JJF 0343-03/08/ CJF 0231-11/09; JJF nº 0387-04/08/CJF nº 082-11/10; JJF nº 0321-01/09; CJF nº 0413-12/10, JJF 0161-04/09/CJF 0266-11/09; e JJF 0218-01/09/ CJF 0377-12/09, tendo destacado o Processo AI nº 206891.0003/12-2, Acórdão CJF nº 0234-12/13, e transcreveu trechos dos votos dos Relatores dos Acórdãos CJF nº 0082-12/12 e 0432-12/11.

Além disso, foi citado o Processo nº 70002778157, do TJ/RS; Recurso Especial nº 1.109.298 e 707.635/RS (2004/0171307-1), com posicionamento do STJ; RE nº 79452/RS, emanado do STF (Supremo Tribunal Federal), acrescentando que tanto o STF como o STJ (Superior Tribunal de Justiça) já pacificaram o entendimento de que deve ser aplicado o princípio da legalidade estrita (art. 97, IV do CTN) quanto à definição da extensão da base de cálculo dos impostos, de forma que o intérprete deve se ater ao disposto na lei. Foi transcrita a Instrução Normativa nº 052/2013, que dispõe sobre esclarecimento sobre a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias, nos termos da Lei Complementar 87/96 e o crédito fiscal admitido ao estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, destinatário da mercadoria, bem como os artigos 100, 106, I do CTN; e 167 do RPAF/BA/99

O autuado, através advogados legalmente constituídos, apresenta defesa tempestiva, fls. 216 a 250, descreve o objeto da ação fiscal com o motivo que ensejou a autuação e o respectivo demonstrativo de débito, sintetizando a conclusão da fiscalização, e argüindo que:

É pessoa jurídica de direito privado e, consoante se observa de sua documentação societária, tem como principal atividade a fabricação, a distribuição e a comercialização de alimentos e bebidas por todo o Brasil, bem como a importação e exportação de mercadorias e insumos, sendo, por conseguinte, costumeira contribuinte do ICMS aos diversos Entes Federados.

Apesar de adimplir todas as suas obrigações, sobretudo as fiscais, foi recentemente surpreendido com a lavratura do Auto de Infração e Imposição de Multa em referência, doravante AIIM, em razão de suposto creditamento indevido de ICMS, nos períodos de janeiro de 2010 a junho de 2013.

Conforme consta do relatório do AIIM, não obstante tenha utilizado o custo de produção como base de cálculo do ICMS (em mercadorias transferidas entre estabelecimentos de sua titularidade), a autoridade fiscal autuante, após análise sumária sobre a composição de custos, acabou por desconsiderar parte desses custos (energia elétrica, depreciação/manutenção de ativos, encargos comuns e custos indiretos).

A conclusão fiscal está baseada no entendimento da fiscalização que parte desses custos não se enquadrariam na definição trazida pelo art. 13, § 4º, II da LC 87/96 e, por consequência, o crédito de ICMS teria se dado em montante superior.

Com base no acima transcrito, aduz que o entendimento da fiscalização não merece subsistir, suscitando em preliminar a nulidade da autuação, pois apresenta vício de motivação, já que não houve a devida análise da documentação que esteve à disposição da fiscalização e, por conseguinte, a composição de custos do estabelecimento.

Frisa que caso superada a preliminar, no mérito a autuação também não se suporta, por entender que os demais custos incorridos (glosados) devem ser considerados por serem incorporados ao

custo e por serem consumidos no processo produtivo realizado pelo estabelecimento, tal como definições das normas contábeis;

Nesse sentido, considerou equivocada a conclusão fiscal, ao adotar a interpretação literal restringindo-se ao sentido puramente gramatical do texto legal. Salienta que de acordo com a jurisprudência do STJ, a determinação de interpretação literal apenas afasta a possibilidade de aplicação de técnicas ampliativas tais como analogia ou equidade, ou seja, a interpretação literal deve harmonizar-se com os demais fatores sistemáticos e teleológicos.

Observa que a cobrança objetiva, de forma indireta trazer novo capítulo da guerra fiscal do ICMS travada entre os Estados Federados, tema que atualmente carrega grande preocupação por parte dos Tribunais e dos próprios Entes. Assim, assevera que o ICMS foi efetivamente pago na origem (fato incontrovertido, sequer questionado pela Fiscalização), a glosa do crédito caracteriza ofensa ao princípio da não-cumulatividade esculpido no art. 155, §2º da CF/88.

Por outro lado, diz que ainda que assim não fosse, é fato que a LC 87/96 fixou a base de cálculo do ICMS como custo da mercadoria produzida. Dessa forma, observa que ao valer-se de instituto do direito privado, não tem competência para alterar a definição do conceito contábil para fins tributários, conforme dispõe o artigo 110 do Código Tributário Nacional (CTN).

Subsidiariamente, aduz que na remota hipótese de mantida a glosa do crédito, é certo que ao menos a multa deve ser afastada pelo fato do patamar de 60% se mostrar exorbitante e nitidamente abusivo, conforme vem decidindo o STF e o STJ, acompanhado pela jurisprudência de diversos Tribunais.

Em seguida, passou a analisar cada arguição acima, esclarecendo e ponderando que:

Suscita a nulidade da ação fiscal, em virtude de vício de motivação, pois a fiscalização não utilizou os documentos necessários para a análise da composição dos custos de produção.

Comenta que os atos administrativos dependem, para sua validade, da presença de certos elementos (forma, motivação e conteúdo) e certos pressupostos (competência, motivo, formalidades legais, finalidade e causa), e que ausente qualquer um desses itens, o ato administrativo é nulo.

Comenta ainda sobre o princípio da verdade material, e sobre a validade dos atos administrativos, destacando que se o ato administrativo depende, para sua validade, da presença de certos elementos (forma, motivação e conteúdo) e certos pressupostos (competência, motivo, formalidades legais, finalidade e causa), e que se traz motivação equivocada, não pode produzir efeitos, devendo ser reconhecidamente nulo.

Quanto a fundamentação do auto de infração baseado em “decisões do Superior Tribunal de Justiça”, Instrução Normativa 052/2013 e interpretação da autoridade sobre o conceito de custos, argüiu o seguinte.

No caso do entendimento da ementa do acórdão do REsp 1109298/RS, transscrito no AIIM, argumenta que ainda não foi transitado em julgado, pois contou com a reforma do voto do Ministro CASTRO MEIRA em sede de Embargos de Declaração naqueles autos, ocasião em que o Eminente Relator reviu sua posição e alterou o voto no v. aresto, transcrevendo trecho do mesmo.

Sobre a fundamentação na IN 052/2013, destaca a sua inaplicabilidade, por entender que a exigência fiscal neste processo corresponde ao período apuração de janeiro de 2010 a junho de 2013, e, portanto, anteriormente à referida IN, tornando vedada a sua retroatividade nos termos do artigo 105 do CTN.

Com base nisso, sustenta que a fiscalização aplicou um arbitramento da base de cálculo na medida em que sequer analisou os registros contábeis e fiscais da empresa, procedimento que diz não se enquadrar em nenhuma das hipóteses relacionadas no artigo 937 do RICMS/97.

Assim, diz que a fiscalização limitou-se a arbitrar a base de cálculo com base em relatório

apresentado pela empresa, o qual, é elaborado para fins meramente gerenciais, isto é, não reflete adequadamente o efetivo custo de produção.

Transcreveu a jurisprudência do CONSEF que decidiu pela nulidade de autuação por falta de certeza e liquidez na determinação da base de cálculo por arbitramento, caso que considerou análogo ao presente.

Conclui sua argüição de nulidade da autuação, com base na alegação de que faltam elementos necessários para a validade do auto de infração, ou seja, que falta investigação quanto ao critério de custo, erros de quantificação, falta de reprodução acerca da capitulação que motivasse o arbitramento, descrição de dispositivo normativo posterior aos fatos geradores, dentre outros.

No mérito, aduz que a fiscalização não pode desconsiderar os valores que compõem o “custo da mercadoria”, uma vez que é este valor justamente que deve compor a base de cálculo utilizada nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

Nesse sentido, considerou equivocado o entendimento dos autuantes na interpretação literal restringindo-se ao sentido puramente literal e gramatical do comando contido no art. 13 §4º da Lei Complementar 87/96 ao afirmarem que a referida norma é bastante específica e não admite nenhum outro tipo de custo (além dos elencados, quais sejam, matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento).

Para corroborar sua tese de que a determinação de interpretação literal de determinadas normas visa restringir a utilização de mecanismos como analogia, interpretação extensiva ou por equidade, cita e transcreve o entendimento do STJ sobre esta questão.

Analisa os incisos do § 4º do artigo 13 da LC 87/96, destacando que o inciso II é aplicável às indústrias, responsáveis por darem a primeira saída no produto final e, considerando tratar-se de transferência entre estabelecimentos do mesmo titular, inexiste operação mercantil, portanto não haverá efetiva margem de lucro, o que leva ao seu entendimento de que ***o custo dos referidos elementos fundamentais é composto não só pelo custo de aquisição, mas também pelo custo de transformação.*** Fundamenta esta tese no Manual de Contabilidade Societária elaborado pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI) da FEA/USP, elaborado por especialistas da ciência contábil.

Além disso, traz a definição de custo: “*Custo é a soma dos gastos com matéria-prima, mão-de-obra, energia, depreciação, etc., incorridos para aquisição, conversão e outros procedimentos (...)*”, para evidenciar que os autuantes desconsideram a real definição de custo de produção, contrariando a Norma de Procedimento de Contabilidade (NPC) nº 02/2000.

Prossegue comentando sobre o conceito de insumo dizendo que este se enquadra dentro de “material secundário”, hipótese que caracteriza, também, o “custo da mercadoria produzida”.

Argui que não há na Jurisprudência ou na legislação de regência uma definição clara do que seja efetivamente “material secundário”. A seu ver, a melhor definição é aquela que comporta os insumos decorrentes do processo de transformação, inclusive a energia elétrica. E que este é o entendimento da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, manifestado através da Decisão Normativa CAT nº 05/2005, que descreve parte dela.

Assim, argumenta que a energia elétrica é custo intrínseco para a produção e necessário para a que se mantenha a mercadoria disposta para a comercialização, garantindo a efetividade da operação mercantil, não remanescento dúvidas acerca da sua inclusão na base de cálculo para fins de transferência.

Diz que o mesmo raciocínio se aplica aos custos com manutenção e depreciação do ativo, na medida que se consomem no processo industrial, como já se manifestou a 2ª Turma do STJ no Recurso Especial nº. 18.361/95-SP, possibilitando o direito ao crédito do IPI em caso que diz análogo ao presente,

Cita, ainda, como fundamento da decisão do STJ no RESP 1.109.298 em caso da própria DEFENDENTE contra o Estado do Rio Grande do Sul, para reforçar a precariedade do auto de infração em questão.

Por essas razões, reafirma que se equivocou a fiscalização ao expurgar da base de cálculo do ICMS os custos indiretos, energia, manutenção, depreciação e encargos comuns, pois são valores que, invariavelmente, compõem o efetivo custo das mercadorias, devendo ser cancelado o AIM em sua integralidade.

Repete que a cobrança objetiva, de forma indireta trazer novo capítulo da guerra fiscal do ICMS travada entre os Estados Federados, tema que atualmente carrega grande preocupação por parte dos Tribunais e dos próprios Entes. Assim, assevera que o ICMS foi efetivamente pago na origem (fato incontrovertido, sequer questionado pela Fiscalização), a glosa do crédito caracteriza ofensa ao princípio da não-cumulatividade esculpido no art. 155, §2º da CF/88 e artigos 19 e 20 da LC 87/96.

Argumenta que a intenção do Fisco Baiano ao glosar créditos de ICMS oriundos de outros Estados e obrigando os contribuintes a pagarem novamente o imposto caracteriza nítida ofensa ao princípio do *nom bis in idem*, acarretando enriquecimento ilícito do Erário, ferindo o princípio da não-cumulatividade do ICMS. Transcreve lição de renomado tributarista.

Informa que o Estado de São Paulo editou a Decisão Normativa CAT nº 05/2005 na qual fixa entendimento diametralmente oposto ao adotado pelo Estado da Bahia no presente caso.

Cita e transcreve o entendimento do STF e STJ no sentido de que o crédito decorrente da não-cumulatividade é aquele que incidiu na etapa anterior independente de ter sido ou não cobrado.

Em sequência, ressalta que não lhe pode ser exigida qualquer penalidade, nos termos do artigo 2º, do Decreto-Lei nº 834/69, totalmente aplicável à hipótese dos autos, e considerou que a multa de 60% (sessenta por cento) aplicada sobre o valor principal supostamente devido a título de ICMS transborda o limite do razoável, possuindo caráter evidentemente confiscatório, mormente quando, no caso dos autos, inexiste a própria infração ou, ainda, a norma mais favorável que exime a penalidade. Sobre esta questão citou e transcreveu a jurisprudência do STJ e lição de renomado professor de direito tributário.

Dizendo que não obstante tenha trazido aos autos argumentos suficientes para o cancelamento da exigência ora combatida, porém, em busca da verdade material, caso entenda o órgão julgador, requer a conversão do processo em diligência para revisão fiscal.

Ao final, requer:

- a) *preliminarmente, seja reconhecida a integral nulidade do presente AIM, face à ausência de motivação do ato que o instituiu, cancelando-se integralmente os valores indevidamente glosados a título de ICMS, juros de mora, multa e demais encargos legais;*
- b) *caso superada a preliminar acima, no mérito, seja integralmente provida a defesa, cancelando-se a exigência fiscal (principal, multa e juros), e determinando-se, por conseguinte, o arquivamento do respectivo processo administrativo; ou*
- c) *na remota hipótese de se considerar que as infrações imputadas foram cometidas, que seja cancelada a multa aplicada, haja vista seu nítido caráter confiscatório e abusivo;*

E protesta, pela juntada posterior de eventuais documentos que se façam indispensáveis à comprovação de sua defesa, bem como, requer-se, caso assim entenda necessário o órgão julgador, seja determinada a realização de diligência a fim de averiguar a legitimidade dos argumentos e provas acostados aos autos em prestígio ao princípio da verdade material que norteia o processo administrativo.

Na informação fiscal, fls. 277 a 319, os autuantes em suas considerações iniciais transcreveram as

informações constantes no corpo do Auto de Infração, esclarecendo que realizaram auditoria objetivando identificar e quantificar a base de cálculo (custo da mercadoria produzida) utilizada nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados pela empresa e posteriormente transferidos de outra unidade da Federação para a filial autuada localizada neste Estado.

Fizeram uma análise de todas as normas que envolvem a matéria sob discussão, transcrevendo e citando os artigos 155, § 2º, XII, ‘i’, e 146, III, ‘a’ da Constituição Federal de 1988 e o art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº. 87/96, os quais dão respaldo à Lei Estadual nº. 7.014/96 (art. 17, § 7º, II), bem como ao RICMS/BA (art. 56, V, ‘b’), para estabelecer os elementos constitutivos dos custos de produção a serem considerados para apuração da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual.

Afirmam que o comando contido no art. 13, § 4º da LC 87/96 é específico, não admitindo nenhum outro tipo de custo. Inclusive se reportaram à Instrução Normativa nº 052/2013, que dispõe sobre esclarecimento sobre a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias, nos termos da Lei Complementar 87/96 e o crédito fiscal admitido ao estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, destinatário da mercadoria, bem como os artigos 100, 106, I do CTN; e 167 do RPAF/BA/99. Assim, salientaram que os gastos com energia, depreciação, manutenção, salários da administração, iluminação externa, material de escritório, material de limpeza, seguros e outros custos indiretos, devem ser expurgados para efeito da determinação da base de cálculo, por não fazerem parte dos elementos listados no artigo 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96.

Ressaltam que em nenhum momento, foram contestados os cálculos e/ou os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal.

Quanto a preliminar de nulidade por Vício de Motivação, argumentam que não merece prosperar pelo simples fato de que trabalho idêntico foi efetivado para os exercícios de 2007 a 2009 (com base nas planilhas de custo de produção entregues pela Empresa) e a Impugnante pagou todos os autos de infração na anistia de 2010, consoante quadro demonstrativo indicando os referidos PAFs à fl. 290.

No mérito, aduzem que os demais pontos se confundem com o próprio mérito, contestando-os na forma que segue.

Salientam que como está registrado no próprio corpo do Auto de infração sob comento, a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, 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.

Observam que o sujeito passivo alega que teria o direito de formar a base de cálculo para as operações de transferências de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação com a utilização da legislação do Estado de São Paulo, com a inclusão, portanto, de todos os elementos de custo de produção, pois os mesmos são imprescindíveis para se chegar ao produto final, inclusive tomando por base a Decisão Normativa CAT 05/2005 de SÃO PAULO para reforçar o seu entendimento.

Frisam que o contribuinte autuado em primeiro lugar, ao que está prescrito expressamente na nossa Constituição Federal e, ato-contínuo, ao que prevê a Lei Complementar do ICMS, passando a analisar o papel da Lei Complementar no campo do ICMS, para afirmarem que é 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.

Assim, destacam que o seu trabalho fiscal está perfeita consonância com a mencionada LC 87/96 e com os julgados citados, em especial a decisão do STJ e do esclarecimento contido na Instrução

Normativa 052/2013, 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 nos demonstrativos e no corpo do auto de infração sob apreciação), concluindo que a legislação citada não admite nenhum outro tipo de custo (além dos elencados na inicial).

Assim sendo, dizem 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.

Quanto ao direito aplicável, os autuantes chamam a atenção para o papel da LC 87/96 no campo do ICMS. Discorrem sobre o art. 155, § 2º, XII, ‘i’ e 146, III, ‘a’ da CF/88, no que se refere ao valor tributável, bem como o art. 13, § 4º, II da LC 87/96, que prescreve a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte e salientam que, de acordo com esses dispositivos, o método de formação da base de cálculo do ICMS é reproduzido no art. 56, V, ‘b’, do RICMS/BA, respaldado no art. 17, § 7º, II da Lei nº 7.014/96, e na Instrução Normativa nº 052/2014, Manifestam que é 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 mais do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Resumem, então, que o comando contido no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo, além dos elencados na própria norma. Assim, as gastos com energia, depreciação, manutenção, salários da administração, iluminação externa, material de escritório, material de limpeza, seguros e outros custos indiretos, devem ser excluídos para efeitos da determinação da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

Em relação à definição dos efeitos tributários e interpretação das normas de Direito, mencionam doutrinadores como Luciano Amaro, Sacha Calmon Navarro Coelho, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleiro, 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 esteira 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. No caso desta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado e 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 quatros

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 de contabilidade, os quais foram citados: Citam, também, a resposta à consulta formulada ao Presidente do CRC-SE, Dr. Romualdo Batista de Melo, para sedimentar o entendimento sobre os elementos de custo de produção previstos na LC 87/96, tendo em vista que o mesmo define-os semanticamente e de modo sintético, com a competência que lhe é peculiar:

Além disso, registram lições de Leone e Leone e Creso Cotrim Coelho sobre a aplicação de normas contábeis, refutando, portanto, as incongruências da legislação de Minas Gerais (RICMS-MG - aprovado pelo Decreto 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:

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

Com o objetivo de melhor contextualizar a questão sob exame e para uma melhor visualização da classificação dos elementos de custo de produção de uma empresa industrial, reproduziram lição do ilustre mestre Leone (2006).

Afirmam que os elementos de custo formadores da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 estão claramente identificados na planilha que instrui a ação fiscal, quais sejam: 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).

Assim, entendem que estes são 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.

Em 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*”.

Assim, argumentam que os gatos com 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 87/96.

Portanto, quanto a *QUESTÃO DA ENERGIA ELÉTRICA, DA MANUTENÇÃO E DA DEPRECIAÇÃO*, sustentam que são contabilizadas como DESPESAS, em conta distinta de MATÉRIA-PRIMA, EMBALAGEM E MATERIÁL SECUNDÁRIO, por esse motivo, não pode integrar a BASE DE CÁLCULO prevista no ar. 13, §4º, II, da LC 87/96.

Reproduzem jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, Tribunais Regionais e Superiores, além de acórdãos do CONSEF/BA, (ACÓRDÃO CJF Nº 0082-12/12; ACÓRDÃO CJF Nº 0432-12/11; ACÓRDÃO CJF Nº 0166-12/13; A. I. Nº - 206891.0003/10-6; e A. I.s Nºs - 206891.0019/10-0; 206891.0025/11-8; e 206891.0023/11-5), com relação ao mesmo tema.

Trazendo julgados proferidos pelo STF, destacam que o tribunal maior do país firmou jurisprudência no sentido de que as leis complementares devem definir os fatos geradores e fixar as bases de cálculo dos impostos de forma expressa e, em regra, nada tem a ver com normas

meramente exemplificativas. Ou seja, os temas tratados em leis complementares são prescrições taxativas, especialmente aquelas que tratam sobre a definição ou fixação de base de cálculo dos impostos. Transcrevem trecho do posicionamento do STJ. Fazem referência ao Parecer da Procuradoria Fiscal da Procuradoria Geral do Estado da Bahia no Processo PGE/2011405993-0.

*Comentam sobre o método de custeio por absorção, para rebater a alegação defensiva e mostrar que mostrar que na legislação do Imposto de Renda, referenciada pelo autuado, esse método é exigido, sendo vetado o chamado método direto ou variável. Já a legislação do ICMS, asseveram que não impõe a adoção de nenhum método de custeio, mas estabelece regras especiais para a formação da base de cálculo nas operações interestaduais de transferência de mercadorias.*

Com base nisso, aduzem que “na legislação do ICMS (LEI COMPLEMENTAR NACIONAL – art. 13, §4º, inciso II), apesar de não fazer nenhuma opção quanto aos critérios adotados para se fazer o custeio, estabelece a BASE DE CÁLCULO que deve constar das notas fiscais de transferências interestaduais (entre os mesmos titulares, portanto) e diz que a mesma deverá (imposição) ser formada por parte do custo da mercadoria produzida, permitindo apenas o somatório de uma parcela do custo total de CADA MERCADORIA PRODUZIDA, ou seja, a soma de MATÉRIA-PRIMA, MÃO-DE-OBRA, MATERIAL SECUNDÁRIO e ACONDICIONAMENTO. Nenhum outro tipo de custo de produção, tais como depreciação, arrendamento, energia, combustíveis, pode ser incluído na mencionada base de cálculo”.

Quanto a dispensa ou redução de multa considerada confiscatória e a questão da Instrução Normativa referenciada no corpo do Auto de Infração, transcrevem os artigos 96, 100 e 106, para mostrar que a legalidade da multa aplicada e que as Portarias, em algumas situações, e as Instruções Normativas são normas complementares ao Decreto.

Ao final, pugnam pela PROCEDÊNCIA TOTAL do Auto de Infração.

## VOTO

Em preliminar o sujeito passivo aduz que conforme consta do relatório do AIIM, não obstante a fiscalização tenha utilizado o custo de produção como base de cálculo do ICMS (em mercadorias transferidas entre estabelecimentos de sua titularidade), os autuantes, após análise sumária sobre a composição de custos, acabou por desconsiderar parte desses custos (energia elétrica, depreciação/manutenção de ativos, encargos comuns e custos indiretos).

Além disso, argui que a conclusão fiscal está baseada no entendimento da fiscalização que parte desses custos não se enquadrariam na definição trazida pelo art. 13, § 4º, II da LC 87/96 e, por consequência, o crédito de ICMS teria se dado em montante superior.

Com base no acima transcrito, sustenta que o entendimento da fiscalização não merece subsistir, suscitando em preliminar a nulidade da autuação, por apresentar vício de motivação, já que não houve a devida análise da documentação que esteve à disposição da fiscalização e, por conseguinte, a composição de custos do estabelecimento.

Constatou que o trabalho fiscal têm amparo fático e jurídico, visto que os autuantes expuseram, no corpo do Auto de Infração, com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descrevem as infrações, fundamentando com a indicação dos documentos, demonstrativos e relatórios respectivos, bem como seus dados e cálculos, cuja imputação está de acordo com a Lei Complementar nº 87/96; com o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.284, de 14/03/1997, considerando as disposições contidas na Lei nº 7.014/96.

Portanto, todos os elementos que integram o presente Auto de Infração, sua composição, processamento e formalização se encontram em total consonância com o RICMS/97 e com o RPAF-BA/99, ou seja, o lançamento tributário contém todos os pressupostos materiais e essenciais, pois os fatos geradores do crédito tributário estão constituídos nos levantamentos efetuados pelo autuante com base nos documentos fiscais do contribuinte autuado.

Assim, por se confundir com o mérito, deixo para apreciar a alegação defensiva de vício de motivação conjuntamente com o mérito da imputação, ficando rejeitada a preliminar de nulidade, por não se enquadrar em nenhum dos incisos do artigo 18 do RPAF/99.

Quanto ao pedido de diligência, formulado pelo autuado, o rejeito, porque já se encontram no processo todos os elementos para minha convicção e, além disso, tal providência é desnecessária em vista das outras provas produzidas, de acordo com o artigo 147, inciso I, alínea “a” e inciso II, alínea “b”, do RPAF/99. Ademais, o pedido de diligência do sujeito passivo foi para refazimento do levantamento fiscal, cuja sua intenção foi no sentido de que fossem inseridos os custos que entende figurar no cálculo, e que serão apreciados sua pertinência por ocasião da análise do mérito.

No mérito, trata o presente processo de exigência de ICMS, sob acusação de utilização indevida de crédito fiscal, no período de janeiro de 2010 a junho de 2013, 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, sendo exigido o estorno dos valores considerados como apropriados indevidamente.

Na análise das peças processuais, verifico que o trabalho fiscal foi realizado apurando a base de cálculo de acordo com a prescrição contida no art.13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, que estabelece que nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos 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, de forma não ser admitido nenhum outro tipo de custo, a exemplo de mão de obra, energia, depreciação, etc.

Conforme consta nas informações complementares no corpo do auto de infração, o trabalho fiscal foi elaborado com base na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, que o fez tanto em meio físico, quanto em meio magnético, onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção por código de produto. Com base nesses dados, foi elaborada a planilha onde foram considerados os custos que estão de acordo com a LC 87/96 (matéria prima, material secundário e acondicionamento).

Cumpre registrar que o sujeito passivo em momento algum de sua impugnação nega a realização das operações através das notas fiscais utilizadas no levantamento fiscal, ou seja, que recebeu em transferência de outros estabelecimentos situados em outras unidades da Federação, as mercadorias para comercialização neste Estado.

O levantamento fiscal foi efetuado conforme planilha de fls. 16 a 61 do PAF, denominada “Estorno de Crédito – Custo Transferência – Fábricas – Produção do Estabelecimento”, e CD à fl.15, e no demonstrativo de débito do Auto de Infração, onde constam as datas de ocorrência e de vencimento referentes aos meses de janeiro de 2010 a junho de 2013.

Portanto, o estorno foi calculado com base no custo de produção fornecido pelo autuado, com a exclusão das rubricas “Custos Indiretos”, “Manutenção”, “Energia Elétrica”, “Depreciação” e “Encargos Comuns”, comparando com a base de cálculo constante nos documentos fiscais, aplicando-se a alíquota de origem. Logo, o trabalho fiscal corresponde às parcelas do custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

No citado levantamento o sujeito passivo não apontou erros ou inconsistências nos números e nos cálculos, porém, pugnou pela nulidade/improcedência da autuação, sob alegação de que a fiscalização deixou de considerar os custos relativos a Custos Indiretos; Energia; Depreciação; Manutenção; e Encargos Comuns. Não merece acolhimento esta alegação, uma vez que os valores constantes no levantamento fiscal foram apurados corretamente com base na planilha de custos apresentada à fiscalização, levando em conta o que prescreve a LC 87/96 (matéria prima, material secundário e acondicionamento).

Logo, o trabalho fiscal não foi apurado mediante arbitramento, 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 informados pela empresa na planilha de custos de produção MERCADORIAS FABRICADAS PELA NESTLÉ, e portanto, contabilizados pela empresa, representando os registros contábeis e fiscais da empresa.

Sobre a alegação de inaplicabilidade da IN 052/2013, para os fatos geradores a outubro de 2013, constato não assistir razão ao defendant, visto que a referida instrução tem caráter interpretativo acerca de como deve ser compreendido o Custo da Mercadoria Produzida, não existindo nenhum impedimento legal a sua retroação para atingir fatos anteriores à sua publicação (art.106, I, do CTN). Ademais, mesmo antes da vigência da referida IN, a fiscalização já vinha adotando o mesmo critério para a apuração do Custo da Mercadoria Produzida.

Cumpre destacar que em todas as pesquisas feitas, pelos autuantes, no direito e na legislação tributária, bem como na ciência contábil (contabilidade de custos), realmente restou evidenciado que não tem amparo o procedimento do contribuinte para alocar as rubricas acima citadas, dentre outras, regra geral em nenhum dos quatro elementos previstos no artigo 13, § 4º da LC nº 87/96.

Diante disso, considerando que o escopo da ação fiscal foi a glosa de determinados valores que foram utilizados na determinação da base de cálculo para fins de apuração do crédito fiscal apropriado, nas operações de transferências interestaduais, por entender a fiscalização que sem amparo legal, a discussão reside em se determinar qual a base de cálculo correta a ser utilizada nas transferências das mercadorias.

A base imponível constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário, por conter a dimensão da obrigação, quantificando o objeto da imposição fiscal. Relativamente às operações com mercadorias, aplicáveis são as regras da LC 87/96, tendo em vista que a própria CF/88 estabelece que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais concernentes aos fatos geradores e aos contribuintes, conforme se verifica em seus artigos 155, § 2º, inciso XII, alínea "i", e 146, inciso III, alínea "a".

Assim sendo, ao contrário do entendimento do impugnante, as regras para o estabelecimento da base de cálculo do ICMS, devem ser buscadas a partir do texto constitucional. Este remete para a Lei Complementar, que traça as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à coerência do ordenamento jurídico nacional. A base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, § 8º, inciso II da Lei nº. 7.014/96.

*"Art. 13 - A base de cálculo do imposto é:*

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

*I – o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;*

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

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

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

referência o legislador não é o custo contábil, mas um conceito específico para uma finalidade também específica: a base de cálculo das transferências interestaduais. Também não podem ser feitas alterações, em atenção ao regramento da hierarquia presente em nosso ordenamento jurídico, mediante a imposição de decretos ou mesmo normas ditas complementares, citadas pelo autuado.

Assim, nas operações de transferências de mercadorias 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.

Em suma, nas operações de transferências de mercadorias entre estabelecimento e a filial autuada, 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.

Como já enfatizado em outros processos que versam sobre a mesma questão tratada nos autos, este posicionamento (interpretação do art. 13, § 4º da LC 87/96), não é um posicionamento isolado, haja vista que, conforme anteriormente apreciado, já foi manifestado pelo STJ (RE 1.109.298 e 707.635-RS).

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.

Ressalto que no mérito, em relação à energia elétrica e demais gastos citados na defesa, é recorrente a questão sob análise, conforme jurisprudência do CONSEF (Acórdão 4ª JJF nº 0252-04/08 / CJF Nº 0250-11/09; Acórdão JJF nº 0346-04/08 / CJF Nº 0064-11/09; Acórdão JJF nº 0411-01/08 / CJF Nº 0081-11/09; ACÓRDÃO JJF Nº 0343-03/08/CJF Nº 0231-11/09; ACÓRDÃO JJF Nº 0387-04/08 / CJF Nº 0082-11/10; ACÓRDÃO JJF Nº 0321-01/09 / CJF Nº 0413-12/10; Acórdão JJF nº 0161-04/09 / CJF Nº 0266-11/09; e Acórdão JJF nº 0218-01/09 / CJF Nº 0377-12/09), em nome de outros contribuintes e os mesmos autuantes, que tratam da mesma matéria, bem como a quase literalidade das argüições trazidas pela defesa e informação fiscal.

Assim, verificada a identidade entre os argumentos trazidos pelo impugnante em relação à energia elétrica e aos demais itens acima citados, e o voto proferido no Auto de Infração nº 206891.0013/10-1 (Acórdão JJF nº 0288-04/10), em nome do autuado, julgado pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal, cujo entendimento acolho, para integrar o presente voto, merecendo transcrever parte do referido julgamento, qual seja:

VOTO

(....)

*Logo, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, conforme procederam os autuantes, os quais, para apuração do valor creditado indevidamente, cotejaram, por produto, 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, frete (CIF), energia, combustível, etc., por não se enquadarem 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, ora autuado.*

*Assim, 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 no art. 93, § 5º, incisos I e II, do RICMS/97.*

*Portanto, a própria Lei Complementar nº. 87/96, ao disciplinar para essa operação a efetiva base de cálculo limitada a alguns itens dos custos de produção, é taxativa ao especificar literalmente a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não cabendo interpretação mais abrangente.*

*É válido salientar que, conforme bem frisaram os autuantes, apesar da inegável essencialidade ao processo industrial, não se compreendem como materiais secundários insumos do tipo: energia elétrica, soda cáustica, cal virgem, floculantes, água industrial e água potável, óleo diesel e demais produtos utilizados como força motriz, visto que 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. Exemplificando, 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. Portanto, assim como a matéria-prima, o material secundário faz-se necessário que ocorra a integração ao produto final, sendo a matéria-prima de forma preponderante e os materiais secundários de modo complementar ou subsidiário.*

*Logo, por não se incorporar ao produto final do autuado, no caso peças de alumínio, os insumos acima referidos, não podem ser classificados como materiais secundários e, consequentemente, não estão compreendidos na base de cálculo legal de transferências interestaduais, prevista na LC nº. 87/96, o que difere da situação de direito de crédito no processo industrial.*

*(....)*

Por tudo que foi exposto, acompanhando o mesmo entendimento do voto acima, concluo que os estabelecimentos situados em outra unidade da Federação, ao transferir mercadorias para o estabelecimento autuado localizado no Estado da Bahia, incluiu valores não previstos na LC 87/96. Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a estabelecida no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior do que o previsto na legislação no estabelecimento remetente e um crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido, de acordo com o disposto no art. 93, § 5º, inciso II e com o art. 97, inciso VIII do RICMS/97, e art.309, § 7º do RICMS/2012. Infração caracterizada.

Quanto ao pedido para redução ou cancelamento de todas as multas aplicadas pelo descumprimento da obrigação principal, ressalto a legalidade das mesmas, tendo em vista que estão previstas no artigo 42, II, “f”, e VII “a”, da Lei nº 7.014/96, não podendo ser acatado o pedido de sua exclusão ou redução, visto que as penalidades impostas estão vinculadas às infrações cometidas, e este órgão julgador não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação principal, competência exclusiva da Câmara Superior deste CONSEF, consoante o art. 159 do RPAF/99.

Sobre a alegação defensiva de confiscação da multa de 60%, observo que a sua aplicação pelo descumprimento da obrigação principal neste processo é prevista no citado dispositivo legal, sendo que as alegações concernentes ao seu caráter confiscatório não devem ser apreciadas por estar prevista na citada lei e em face do disposto no artigo 167, inciso I, do RPAF/99.

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

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0034/13-3**, lavrado contra **NESTLÉ BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$55.637.546,01**, 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, 19 de agosto de 2014.

FERNANDO ANTONIO BRITO ARAUJO – PRESIDENTE

JOSÉ CARLOS BACELAR – RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – JULGADOR