

A. I. N° - 206891.0043/14-0
AUTUADO - DANONE LTDA.
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO e
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 03.07.2015

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0098 -01/15

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. Não comprovada a alegação defensiva de que a base de cálculo das operações foi constituída em conformidade com o que determina a Lei Complementar n° 87/96. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 26/11/2014, formaliza a exigência de crédito tributário no valor de R\$438.897,93, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS imputada ao autuado: Utilizou indevidamente 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. Período de ocorrência: janeiro a dezembro de 2010.

Consta no campo “Descrição dos Fatos” que a ação fiscal se refere à verificação da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação, que foram transferidos para filiais localizadas neste Estado. A Lei Complementar n° 87/96 (LC 87/96), no seu art. 13, § 4º, II, prescreve que nessa situação a base de cálculo deve corresponder aos custos da mercadoria produzida, que compreende a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. A LC 87/96 dá amparo à Lei n° 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 na situação tratada no Auto de Infração. A autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pelo autuado, onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção, por código de produto, no caso MP-MATÉRIA-PRIMA; MP-Secundária; EMBALAGEM; MOB-Mão-de-obra; DEPRECIAÇÃO; MANUTENÇÃO; ENERGIA; OUTROS CUSTOS. Na apuração, foi elaborado o demonstrativo “ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA”, que também se encontra em meio eletrônico. Consta ainda que para formação da base de cálculo do ICMS foram considerados apenas os elementos que correspondem à matéria-prima; material secundário; acondicionamento; e mão-de-obra, tendo sido expurgadas as rubricas DEPRECIAÇÃO; MANUTENÇÃO; ENERGIA; OUTROS CUSTOS; por não integrarem os elementos considerados, ou seja, matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra.

O autuado, através de advogados legalmente constituídos, apresentou defesa (fls.79 a 112) na qual discorre, inicialmente, sobre os fatos que culminaram na autuação e afirma que os autuantes se

pautaram em interpretação restritiva da legislação, que não merece prevalecer, dado que os créditos em discussão foram legitimamente aproveitados à luz da legislação pertinente.

Observa que a autuação se lastreia no entendimento de que, nas operações de transferências interestaduais de mercadorias entre os seus estabelecimentos localizados nos Estados de Minas Gerais e São Paulo, para seu estabelecimento no Estado da Bahia, a base de cálculo utilizada para apuração do ICMS foi maior do que aquela prevista na Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, e reproduzida na Legislação do Estado da Bahia.

Assinala que a autuação se fundamentou na suposta violação aos ditames dos artigos 93, § 5º, inciso II; 97, inciso VIII, e 124, do Decreto Estadual nº 6.284/1997 [RICMS/BA/97] bem como ao artigo 42, inciso VII, alínea "a", da Lei Estadual nº 7.014/1996, cujos textos reproduz.

Sustenta que, diferentemente do entendimento da Fiscalização, a base de cálculo utilizada nas operações de transferências interestaduais de mercadorias foi corretamente apurada, não havendo que se falar na necessidade de glosa de créditos de ICMS utilizados e, tampouco, de ICMS recolhido a menos no período de janeiro a dezembro de 2009 [2010].

Salienta que o artigo 155, inciso II, da Constituição Federal outorgou competência aos Estados e ao Distrito Federal para a instituição do ICMS, dispondo, em seu § 2º, inciso XII, sobre a necessidade da legislação complementar disciplinar acerca da substituição tributária. Transcreve o referido dispositivo legal, assim como o artigo 146, inciso III, alínea 'a', da Constituição Federal.

Consigna que o legislador complementar nacional, no exercício da competência delineada no artigo 146, inciso III, alínea "a", da Constituição Federal, editou a Lei Complementar nº 87/1996, que prevê as normas gerais em matéria de ICMS, assim dispondo sobre a base de cálculo do imposto nas operações de transferência interestadual de mercadorias entre o mesmo contribuinte.

Registra que em vista do referido panorama, os Estados de São Paulo e Minas Gerais editaram sua legislação estadual acerca do ICMS, considerando que a definição da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de mercadorias industrializadas entre estabelecimentos do mesmo contribuinte seria exemplificativa, comportando interpretação extensiva.

Aduz que, nesse sentido, aquelas legislações acabaram por considerar, para fins de definição da base de cálculo do ICMS, o custo da mercadoria produzida como correspondendo também a outras rubricas que não somente o custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.

Reproduz a legislação do Estado de Minas Gerais, vigente à época dos fatos geradores objeto da autuação, Lei Estadual nº 6.373, de 26 de dezembro de 1975 e pelo RICMS/MG, Decreto Estadual nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002.

Observa que a legislação do Estado de Minas Gerais, em especial o RICMS/MG, interpretou extensivamente os conceitos de custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento previstos no artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96. Desse modo, de acordo com a legislação mineira, o custo da matéria-prima deve englobar os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção. Já o custo do material secundário deve compreender o custo de todos os materiais e insumos, consumidos direta e indiretamente na produção, inclusive energia elétrica. Por sua vez, o custo da mão de obra humana deve englobar o custo da mão de obra própria e de terceiros, utilizada direta e indiretamente na produção, acrescido dos encargos sociais e previdenciários; e o custo da mão de obra tecnológica compreender os custos de locação, manutenção, reparo, prevenção e os encargos de depreciação dos bens, representados pelas máquinas, equipamentos, ferramentas, instalações e similares, utilizados direta e indiretamente na produção, inclusive impostos sobre a propriedade e seguros.

Por fim, afirma que o custo do acondicionamento deve englobar todos os custos, diretos e indiretos, necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão de obra, pessoal e tecnológica.

Quanto ao Estado de São Paulo, diz que este acabou reproduzindo em sua legislação sobre o ICMS, a definição da base de cálculo contida na legislação complementar através da Lei Estadual nº 6.374/1989 e do RICMS/SP, Decreto Estadual nº 45.490, de 30 de novembro de 2000.

Aduz que, não obstante, no uso das atribuições que lhe foram outorgadas pelo artigo 522, do RICMS/SP, o Coordenador da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo expediu a Decisão Normativa CAT-5 nº 05, de 15 de junho de 2005, mediante a qual determinou que o artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, não deve ser interpretado taxativamente.

Afirma que, diante disso, conclui-se que tanto a legislação do Estado de Minas Gerais, como a do Estado de São Paulo, preceituam que a definição de “custo de mercadoria produzida” para fins da apuração da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de mercadorias entre o mesmo contribuinte prevista no artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, não é taxativa e sim exemplificativa, comportando interpretação extensiva.

Sustenta que não poderia ser diferente, na medida em que, conforme afirmado pela Decisão Normativa nº 05/05 “... *a despeito da existência de metodologia para a apuração do custo de produção industrial, desenvolvida no âmbito da Contabilidade de Custos, segundo terminologia e princípios contábeis próprios, não nos parece possível cogitar de fórmula exata do custo de produção industrial, válida para identificar universalmente os componentes do custo da produção de todo e qualquer produto. A cada organização cabe desenvolver sistema de custos que melhor reflita as peculiaridades do processo de produção de cada um de seus produtos, individualmente considerados, cabendo ao fisco verificar o atendimento aos princípios e metodologia da Contabilidade de Custos na elaboração de tal sistema*”.

Diz que, dessa forma, nas operações de transferência interestaduais de mercadorias entre os seus estabelecimentos, localizados nos Estados de Minas Gerais e São Paulo para seu estabelecimento no Estado da Bahia, para fins de definição da base de cálculo utilizada para apuração do ICMS, considerou que o “custo da mercadoria produzida” englobaria o custo da matéria-prima, do material secundário, da mão de obra e do acondicionamento, conforme o artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, bem como o custo de depreciação, de manutenção, da energia e outros custos.

Aduz que, no entanto, a Fiscalização entendeu que as rubricas “depreciação”, “manutenção”, “energia” e “outros custos” não poderiam ter sido incluídas na composição da base de cálculo do ICMS, uma vez que o artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, deveria ser interpretado taxativamente, apenas para se considerar como “custo da mercadoria produzida” o custo da matéria-prima, do material secundário, da mão de obra e do acondicionamento.

Registra que o entendimento pela taxatividade do artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, culminou com a reprodução, pelo Estado da Bahia, da legislação complementar. Reproduz a Lei Estadual nº 7.014/96 - art. 17 e RICMS/BA - art. 56.

Alega que o posicionamento do Estado da Bahia pela taxatividade do artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, e a consequente definição do “custo da mercadoria produzida” como sendo apenas o custo da matéria-prima, do material secundário, da mão de obra e do acondicionamento, acaba por ir de encontro às normas contábeis que tratam da definição de custo.

Assinala que na literatura das ciências contábeis verifica-se que o conceito de “custo de produção” é variável de acordo com a realidade da empresa, e compreende mais rubricas do que somente a matéria-prima, o material secundário, a mão de obra e o acondicionamento. Acerca da necessidade de definição do custo pelas ciências contábeis, invoca lições de Felicíssimo Cardoso

Neto, Sérgio Iudícibus, Martins, Gelbcke e Santos, Neves e Viceconti, que segundo diz trazem definição mais ampla dos custos de produção.

Sustenta que para as ciências contábeis, o conceito de “custo de produção” ou “custo da mercadoria produzida” é mais amplo do que o conceito do artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96.

Menciona, ainda, que o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (“IBRACON”) expediu a Norma de Procedimento Contábil (NPC) nº 02, vigente à época dos fatos geradores objeto da autuação, que traz definição ampla do conceito de “custo” aplicado ao processo produtivo das empresas, com isso, a interpretação do Fisco baiano acerca da taxatividade do artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, claramente viola os ditames do artigo 110, do Código Tributário Nacional.

Afirma que se o artigo 110, do Código Tributário Nacional, proíbe a distorção dos conceitos de direito privado pelo Fisco para definir ou limitar as competências tributárias e “custo de produção” ou “custo da mercadoria produzida” é conceito de direito privado, o rol de rubricas que compõem tal conceito trazido pelo artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96 não pode ser entendido como sendo taxativo, mas sim meramente exemplificativo, não exaurindo o conteúdo da base de cálculo do ICMS nas operações de transferências interestaduais.

Cita acerca da aplicação do artigo 110, do Código Tributário Nacional, lição de Paulo de Barros Carvalho, assim como o entendimento da jurisprudência dos Tribunais Superiores (STF – RE 116.121/SP – Tribunal Pleno – Rel. Min. Octávio Gallotti – Rel. para Acórdão Min. Marco Aurélio – DJ 25/05/2001; STF – RE 188.684/SP – Primeira Turma – Rel. Min. Moreira Alves – DJ 07/06/2002; STF – RE 346.084/PR – Tribunal Pleno – Rel. Min. Ilmar Galvão – Rel. para Acórdão Min. Marco Aurélio – DJ 01/09/2006).

Frisa que, desse modo, tenta mostrar que está absolutamente correta a apuração do ICMS, nas operações de transferências interestaduais de mercadorias entre seus estabelecimentos localizados nos Estados de Minas Gerais e São Paulo, para seu estabelecimento no Estado da Bahia, de forma que não existe utilização indevida de crédito fiscal a ensejar a cobrança de ICMS supostamente recolhido a menos, devendo a autuação ser julgada improcedente.

Afirma que não merece prosperar o entendimento da Fiscalização acerca da necessidade de estorno dos créditos fiscais utilizados, por implicar em patente violação ao princípio da não-cumulatividade, haja vista que a Constituição Federal, com a redação conferida pela Emenda Constitucional nº 3/93 - art. 155 -, outorgou aos Estados e ao Distrito Federal competência para a instituição do ICMS.

Destaca que o artigo 155, § 2º, inciso II, da Constituição Federal, por sua vez, estabelece duas limitações ao primado da não cumulatividade, no caso as hipóteses de isenção e não incidência.

Observa que com fundamento no art. 155, § 2º, inciso XII, da Constituição Federal, foi editada a Lei Complementar nº 87/96, que traçou, em âmbito nacional, as diretrizes aplicáveis à consecução do princípio da não cumulatividade quanto ao ICMS, que por se tratar de garantia constitucional, não admite restrições ou limitações impostas pelo legislador infraconstitucional. Nesse sentido, invoca e reproduz lição de Roque Antonio Carrazza.

Registra que não obstante a impossibilidade de criação de restrição ao primado da não cumulatividade além daquelas expressamente previstas no texto constitucional, isenção e não - incidência, a Fiscalização exige o estorno dos créditos utilizados por entender que, na apuração da base de cálculo do ICMS que gerou este direito ao crédito fiscal, incluiu rubricas que não estavam previstas no artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96.

Consigna que em conformidade com os artigos 19 e 20 da Lei Complementar 87/96, cuja redação transcreve, em se tratando de operações de circulação de mercadorias, os créditos de ICMS correspondentes somente não são aproveitáveis pela não cumulatividade e, portanto, devem ser

estornados caso já tenham sido apropriados, nas hipóteses de entradas ou saídas isentas ou não tributadas (não-incidência).

Assevera que fora das hipóteses de isenção e não incidência, o princípio da não cumulatividade, no tocante ao ICMS, deve ser aplicado de maneira ampla, sendo ilegal e inconstitucional qualquer espécie de limitação criada pelo legislador infraconstitucional ao referido princípio. Assinala que se depreende do relatório fiscal que acompanhou a autuação que a Fiscalização defende o entendimento de que as rubricas “depreciação”, “manutenção”, “energia” e “outros custos” não poderiam ter sido incluídas na composição da base de cálculo do ICMS, uma vez que o artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, deve ser interpretado taxativamente, apenas para se considerar como “custo da mercadoria produzida” o custo da matéria-prima, do material secundário, da mão de obra e do acondicionamento.

Afirma que, pelo simples fato de ter apurado os créditos de ICMS nos termos da legislação dos Estados de Minas Gerais e São Paulo sem que, no entender do Fisco, tal apuração correspondesse ao determinado pelo artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, jamais poderia ter afetado o direito de crédito do seu estabelecimento da sediado no Estado da Bahia. Nesse sentido, invoca e reproduz lição de Roque Antonio Carrazza.

Assegura que, além de sua conduta ter se pautado na legislação dos Estados de Minas Gerais e São Paulo, não existe no ordenamento jurídico qualquer regra que limite o direito à utilização do crédito do ICMS apurado regularmente, uma vez que a Constituição Federal e a Lei Complementar nº 87/96 prescrevem que o ICMS *será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal*.

Conclui que, sendo assim, resta demonstrado que a autuação contraria o primado da não cumulatividade, na medida em que cria restrição ao crédito de ICMS em hipótese não prevista no texto constitucional, devendo, portanto, ser julgada absolutamente procedente a impugnação, com o consequente cancelamento da autuação.

Prosseguindo, manifesta o entendimento de que pela violação da Lei Complementar nº. 87/96, deveria o Estado da Bahia se utilizar do veículo legítimo para pugnar pela inconstitucionalidade de referidas normas, no caso Ação Direta de Inconstitucionalidade, e não lhe autuar, hipossuficiente que é em tal cenário e que agiu estritamente dentro dos ditames legais quando da apuração do ICMS nas operações de transferências interestaduais de mercadorias entre seus estabelecimentos.

Diz que negar os efeitos de ato normativo devidamente instituído por outra unidade da Federação, na esteira da legalidade, seria o mesmo que retirar aquela norma do ordenamento jurídico, sem utilizar-se do meio próprio para tanto a Ação Direta de Inconstitucionalidade. Afirma que tal atitude resulta em afronta (i) ao pacto federativo nacional (art. 1º da CF/88), diante da autonomia dos Estados para disciplinar sobre o ICMS em seu território, bem como (ii) à tripartição dos poderes (art. 2º da CF/88), visto que compete ao Judiciário, em especial ao Supremo Tribunal Federal, a competência exclusiva de controle de constitucionalidade dos atos normativos estaduais (art. 102, I, “a” da CF/88).

Aduz que, desse modo, antes de lhe exigir o estorno integral ou proporcional dos créditos tomados em operação interestadual, deve o Estado da Bahia promover a respectiva Ação Direta de Inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal, a fim de ver declarada a inconstitucionalidade dos atos normativos promulgados pelos Estados de Minas Gerais e São Paulo que, considerando o rol do artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96 como sendo meramente exemplificativo, incluíram no conceito de “custo da matéria produzida” outras rubricas não expressamente previstas na legislação complementar.

Alega que, mesmo que fosse notória a inconstitucionalidade dos atos normativos dos Estados de Minas Gerais e São Paulo, o que admite apenas por hipótese, conforme reiteradamente decidido pelo Supremo Tribunal Federal em casos análogos, não pode o Estado da Bahia considerar

ilegítimos os créditos a que tem direito os adquirentes de mercadorias, salvo se decorrentes de operações beneficiadas por normas já julgadas inconstitucionais pela Suprema Corte, pois, caso contrário, seria uma forma de exclusão de ato normativo válido do ordenamento jurídico por via transversa, não admitida pela Carta Magna. Nesse sentido, invoca e reproduz lições de José Souto Maior Borges e Paulo de Barros Carvalho.

Diz que, dessa forma, a despeito da suposta ilegalidade e inconstitucionalidade dos atos normativos dos Estados de Minas Gerais e São Paulo, o Estado de destino não pode simplesmente negar os créditos utilizados pelo contribuinte na regular aplicação da legislação sem antes se valer do veículo próprio para declarar a inconstitucionalidade do ato normativo impugnado, porquanto **“inconstitucionalidades não se compensam”** (ADI 2.377-MC, Min. Sepúlveda Pertence).

Afirma que, assim sendo, a Unidade Federada que se sentir prejudicada deve buscar a declaração de inconstitucionalidade do ato normativo expedido por outro Estado que viola a legislação complementar acerca da base de cálculo do ICMS perante a Suprema Corte, e não onerar o contribuinte-administrado com autuação pelo cumprimento de legislação ao qual não poderia ter se furtado.

Conclui que, pelas razões acima expostas, não há outra conclusão senão a impossibilidade de se considerar como indevida a utilização do crédito fiscal com supedâneo na legislação dos Estados de Minas Gerais e São Paulo, como pretende o Estado da Bahia, sem que antes haja uma manifestação expressa do Supremo Tribunal Federal, em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade, no sentido da inconstitucionalidade do ato normativo que, considerando o rol do artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96 como sendo meramente exemplificativo, incluiu no conceito de “custo da matéria produzida” outras rubricas não expressamente previstas na legislação complementar.

Prosseguindo, diz que, ainda que prevalecesse a exigência da cobrança de ICMS exigido na autuação, o que admite apenas para argumentar, não lhe poderia ser exigido o valor decorrente da aplicação de multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, do valor do crédito apropriado em razão de suposto creditamento indevido.

Salienta que a severidade das sanções tem por objetivo proteger a arrecadação do Estado e estimular, por vias oblíquas, o pagamento de tributos devidos. Entretanto, deve haver proporcionalidade entre as penalidades aplicadas e as infrações cometidas; deve existir uma graduação razoável entre o que se paga e o que se recebe, bem como entre o que se recebe em decorrência do que não se paga pontualmente. A punição deve guardar relação direta entre a infração cometida e o mal causado, assim como com o bem jurídico que se deseja proteger.

Reitera que as multas que, em geral, são utilizadas não apenas com finalidade punitiva, servem também como reparação do Estado pelo descumprimento de obrigação tributária por parte do contribuinte, quando for este o caso. Entretanto, a penalidade aplicada no presente caso, além de indevida, é tão elevada a ponto de implicar verdadeiro confisco, o que é vedado pelo artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal.

Reproduz entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal ao apreciar a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551-1/RJ, ajuizada pelo Governador do Estado do Rio de Janeiro, arguindo a inconstitucionalidade dos §§ 2º e 3º do artigo 57 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias do Estado do Rio de Janeiro (ADI nº 551-1 RJ – Rel. Min. Ilmar Galvão – DJU 14.2.2003, p. 58).

Ressalta que a Ação Direta de Inconstitucionalidade acima referida trata de caso semelhante ao discutido no presente feito, em que se constata a tentativa de imposição de multas abusivas e revestidas de caráter confiscatório. Reproduz as palavras proferidas pelo Ministro Relator Ilmar Galvão, por ocasião de julgamento da ADI nº 551-1, em seu voto. Acrescenta que para afastar a natureza confiscatória das penalidades, a jurisprudência mais recente passou a fixar a multa no

patamar máximo de 2% . Invoca e reproduz lição de Misabel Abreu Machado Derzi e Sacha Calmon Navarro Coelho sobre a hipótese de confisco através de multas extorsivas.

Conclui que resta demonstrada a impertinência da multa imposta, devendo ser cancelada ou, ao menos, diminuída ao patamar máximo de 2%, uma vez que a multa de 60% do valor do crédito fiscal indevidamente apropriado configura exigência abusiva e confiscatória, não respeitando os limites impostos pela Constituição Federal à aplicação de penalidades no Direito Tributário.

Finaliza a peça defensiva requerendo:

- que sejam cancelados os débitos de ICMS, dadas as fartas razões a atestarem a legitimidade do aproveitamento de créditos fiscais;
- que caso assim não se entenda, o que admite apenas a título de argumentação, subsidiariamente, seja afastada a multa aplicada ou, no mínimo, reduzida ao patamar de 2%;
- que as publicações e intimações relativas ao presente feito sejam realizadas exclusivamente, sob pena de nulidade, em nome do advogado Marcelo Neeser Nogueira Reis, inscrito na OAB/BA sob o nº 9.398, com endereço profissional na Av. da França, nº 164, Sala 11, Ed. Futurus, Comércio Salvador, CEP 40010-000, Estado da Bahia.

Protesta pela produção de provas por todos os meios em direito admitidos, bem como pela realização de sustentação oral por ocasião do julgamento.

Os autuantes prestaram informação fiscal, fls. 164 a 205, consignando, inicialmente, que o objetivo da autuação é procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS, na hipótese de transferência de produtos fabricados pela empresa, em operações interestaduais entre filiais, i.é, para filiais localizadas em outras unidades da Federação, no caso no Estado da Bahia, de modo que, didaticamente, se compreenda a controvérsia ora instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal.

Acrescentam que, em obediência ao contido na Carta Magna, a LC nº 87/96, no art. 13, § 4º, incisos I e II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao valor da entrada mais recente (inciso I) ou ao custo da mercadoria produzida (inciso II – que deve corresponder ao somatório de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento). Registram ainda que há um imperativo consignado no texto constitucional asseverando que a base de cálculo do ICMS deve ser fixada ou definida em Lei Complementar. Dizem que dessa forma atuou o legislador, conforme consta da LC nº 87/96 e suas alterações (art. 13, § 4º, II).

Salientam que, em função da clareza da LC, portanto, a qualquer tipo de inteligência ampliativa, a legislação do Estado da Bahia, por exemplo, tanto na Lei instituidora do ICMS de nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, quanto no Regulamento do ICMS Baiano (art. 56, inciso V, letra “b”) traz essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da LC nº 87/96. Com isso, não é possível duvidar do acerto dos legisladores estaduais que assim atuaram, em face da clareza com que se apresenta a redação da norma esculpida no inciso II do § 4º do artigo 13º da LC nº 87/96.

Quanto aos seus impactos, registram que as empresas que transacionam em mais de um Estado não podem olvidar da compreensão do real sentido e alcance da regra prevista no art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96, para não destacar ICMS a mais (quando da emissão das notas fiscais de transferências interestaduais) e recolher aos cofres do Estado de origem valor maior que o devido, pois, no conjunto das operações entre os mesmos titulares e, em decorrência do princípio constitucional da não-cumulatividade, o contribuinte sempre pagará o mesmo valor de imposto, o que deve ser sublinhada pelo simples fato de que, se incorrer em erro, ou seja, se pagar imposto a menos para qualquer ente tributante, possíveis implicações financeiras poderão ocorrer, haja vista que o Fisco tenderá utilizar os meios ao seu alcance para ter de volta o que lhe pertence.

Frisam que nesse contexto, se busca examinar, qual é a correta partilha do ICMS entre os entes tributantes (Estados e Distrito Federal), nas operações de transferências interestaduais de produtos industrializados, tendo a função de encontrar a melhor resposta não só para esta

indagação e na ordem conceitual positivada na própria CF/88 e na LC nº 87/96, o que se faz avançar para a verificação do papel da lei complementar no campo do ICMS.

No mérito, registram que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa (fls. indicadas no índice), que o fez tanto em meio físico, quanto em meio eletrônico, onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção. Por código de produto, quais sejam: a) MP -MATÉRIA-PRIMA; b) MP - Secundária; c) EMBALAGEM; d) MOB - Mão-de-obra; e) DEPRECIAÇÃO; f) MANUTENÇÃO; g) ENERGIA; h) OUTROS CUSTOS.

Dizem que, assim sendo, em consonância com a mencionada LC nº 87/96 e com os julgados citados, especialmente a decisão do STJ, consideraram para a definição da correta base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96 o somatório de MATÉRIA PRIMA, ACONDICIONAMENTO, MATERIAL SECUNDÁRIO E MÃO DE OBRA, rubricas estas listadas acima.

Assinalam que, conforme relatado no próprio corpo do Auto de infração em lide, foram expurgadas as seguintes rubricas: a) DEPRECIAÇÃO; b) MANUTENÇÃO; c) ENERGIA; e d) OUTROS CUSTOS, por não ser parte integrante nem de MATÉRIA-PRIMA; nem de MÃO-DE-OBRA; nem de MATERIAL-SECUNDÁRIO; tampouco de ACONDICIONAMENTO.

Registram que para a correção dessa situação foi elaborado demonstrativo de “ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA”, em meio físico e em meio eletrônico (fls. indicadas no índice).

Observam que, no entanto, o autuado 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 Minas Gerais e 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. Ainda, assevera que o Decreto nº 43.080/2002 de Minas Gerais e a Decisão Normativa CAT nº 05/2005 de São Paulo reforçam o seu entendimento.

Sustentam que, nesse sentido, o autuado tem que obedecer, em primeiro lugar, ao que está prescrito expressamente na Constituição Federal e, ato-contínuo, ao que prevê a Lei Complementar do ICMS.

Referem-se sobre o papel da Lei Complementar no campo do ICMS. Consignam 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.

Assinalam que, desse modo, na realização da 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, concluindo-se, nesse diapasão, que o comando contido no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo, além dos elencados acima.

Asseveram que, diante disso, 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.

No que tange ao frete dizem que a cláusula CIF é, juridicamente falando, inaplicável às transferências, pois não há a figura do remetente-vendedor e do destinatário-comprador, pessoas jurídicas distintas. Acrescentam que esse valor, despesa com frete-CIF, quando incluído na base de cálculo objeto das transferências, também foi expurgado, ou seja, não foi considerado para fazer parte da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, pois não mais

diz respeito a custo de produção e sim a uma despesa operacional para a realização da operação de transferência do produto já fabricado.

Referem-se à definição de efeitos tributários pela lei tributária e referência a institutos de direito privado nas normas tributárias.

Dizem que, nesse diapasão, tomando como pressuposto válido o fato de que a Lei Complementar nº 87/96 fixou ou elegeu taxativamente, literalmente, os elementos de custo de produção (matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento), que, somados, formarão a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados, resta-lhes, nesta oportunidade, colher o que existe na doutrina e nas normas gerais de Direito Tributário, em especial nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional, com o fito de construir a melhor exegese quanto ao conceito desses elementos de custo de produção.

Discorrem, também, quanto ao Código Tributário Nacional – CTN, art. 109, que no texto Constitucional (art. 146, III), o Código Tributário Nacional – lei ordinária com *status* de lei complementar – estabeleceu as “normas gerais em matéria de legislação tributária” e assim está expresso no art. 109 do CTN. Nesta ordem conceitual mencionam e reproduzem as referências feitas por Leandro Paulsen.

Invocam e reproduzem, ainda, posição doutrinária de Luciano Amaro, Sacha Calmon Navarro Coelho, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleeiro, 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. Afirmam que 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.

Asseveram que, numa ou noutra situação, não pode o legislador, para o caso em discussão, dizer de forma diferente do que está previsto no Direito Privado, em especial na Ciência Contábil, o que seja matéria-prima, mão-de-obra; material secundário e condicionamento, haja vista que a Lei Complementar nº 87/96, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu, fixou os elementos de custo de produção que deverão compor ou formar a base de cálculo, mas não conceituou o que seria cada um deles, isto é, o que se entende por matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento. Acrescentam que, para tanto, o correto é recorrer às normas da Ciência Contábil, da Contabilidade ou de outros institutos de Direito Privado.

Consignam que é de grande valia a transcrição do importante trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo (FACULDADES INTEGRADAS DE ITACARÉ - SP (FAFIT – FACIT). Elementos Básicos do Custo Industrial, que define os quatro elementos de custo de produção ou as rubricas listadas na Lei Complementar nº 87/96, art. 13, § 4º, II..

Destacam que, segundo essa definição, a diferença entre “matéria-prima” (MP) e “material secundário” (MS) é que a primeira (MP) é mais importante porque entra em maior quantidade no processo produtivo, enquanto que o segundo (MS) entra em menor quantidade no processo produtivo. Já a semelhança entre “matéria-prima” e “material secundário” é que ambos são materiais, integram o produto final e são custos diretos no processo produtivo. Acrescentam que essa percepção também pode ser verificada na resposta à consulta feita ao Portal de Auditoria dada por Paulo H. Teixeira, sobre a Base de cálculo do ICMS nas Operações de Transferência Interestadual.

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

Explicam que a menção às rubricas “energia elétrica”, “depreciação” e “manutenção” as engloba no rol dos “materiais indiretos”. Da mesma forma, ao mencionar o vernáculo “mão-de-obra” a vincula ao pessoal que trabalha e não às máquinas e equipamentos.

Trazem à tona 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 nº 87/96, tendo em vista que este os define semanticamente e de modo sintético com a competência que lhe é peculiar. Acrescentam o entendimento de Leone e Leone.

Ressaltam que os materiais de produção mais importantes do processo de industrialização são as matérias-primas e os materiais de produção menos importantes, suplementares, auxiliares ou secundários são exatamente os materiais ditos secundários.

Frisam que nesse mesmo direcionamento, não poderiam deixar de fazer o registro do magistério notável, lúcido e extremamente atual de Leone e Leone, que também autoriza proclamar e ratificar o que está pacificado nas normas contábeis, consoante expõem, refutando, portanto, as incongruências da legislação de Minas Gerais (RICMS – MG, aprovado pelo Decreto nº 43.080/2002, art. 43, §2º, incisos I a IV), que distorce e modifica o que a Ciência Contábil define como depreciação e mão-de-obra.

Afirmam que a depreciação, no dizer da Ciência Contábil, nada tem a ver, portanto, com a mão-de-obra de pessoal da produção, mas sim com o ativo imobilizado da fábrica.

Afirmam que não se pode ignorar que a Ciência Contábil sempre relaciona mão-de-obra à “pessoal”, ao “homem”, e nunca à “máquina” e aos “equipamentos”. Dizem que do mesmo modo, é de sobremaneira importância aflorar os ensinamentos do nobre Auditor Fiscal e Professor de Contabilidade de Custos, Dr. Creso Cotrim Coelho, com referência a mão-de-obra, conforme texto que reproduzem.

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

Ressaltam que outra questão que precisa ser bem analisada diz respeito ao frete CIF (Cost Insurance Freight) que se verifica quando o fornecedor se responsabiliza pelo frete e o inclui no preço da mercadoria, em contraponto ao frete FOB (Free on Board) que é o frete por conta do destinatário e, portanto, neste caso, este montante não é embutido no orçamento do fornecedor.

Frisam que a importância do estudo desta matéria reside no fato de que, em trabalho realizado pelo Fisco da Bahia, do qual não houve divulgação em face do sigilo fiscal, foi constatado que a maioria das empresas, nas operações de entradas de mercadorias industrializadas em transferência interestadual, faz a inserção da parcela do frete denominado “frete CIF” quando da composição da base de cálculo do ICMS, pois está consignada nas notas fiscais das empresas remetentes a expressão “frete pago pelo emitente” (código “1”), ou seja, o valor do frete está incluso no “preço” da mercadoria.

Sustentam que esse procedimento adotado pelas empresas não tem amparo legal e, da mesma forma, não é o mais adequado tecnicamente, pois, pela Ciência Contábil, a parcela desse frete não é elemento de custo de produção. Assim sendo, pelo simples fato de não ser parte integrante do custo de produção, não poderia compor a base de cálculo nas operações de transferência interestadual prevista no art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96. Registram que igual pensamento é de Leone e Leone que expressa *despesas de vendas são todos os gastos que a empresa realiza relacionados diretamente à atividade de vendas: comissões aos vendedores..., frete de vendas (...)* etc.

Reafirmam que como não poderia deixar de ser, a parcela do frete nas operações subsequentes de vendas ou transferências do produto acabado ou mercadoria já produzida, é uma despesa, pois somente é conhecida quando do processo de comercialização ou de transferência dessa

mercadoria, pronta para o consumo, não existindo nenhum vínculo, direto ou indireto, com o custo de produção.

Dizem que é palmar que a operação realizada com a cláusula CIF tem o valor do frete classificado como uma despesa operacional e nunca como custo de produção e, por conseguinte, essa parcela também deve ser desconsiderada quando da formação da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96.

Asseveram que restou demonstrada a cristalina e irrefragável impossibilidade de o autuado considerar uma despesa operacional, no caso, frete - CIF, incorrida e materializada após o produto já estar pronto e acabado, como um elemento de custo de produção.

Recorrem aos ensinamentos de Leone e Leone para afirmarem que os elementos de custo formadores da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96 estão claramente identificados na planilha: 1) matéria-prima (materiais de produção principais); 2) materiais secundários (materiais de produção suplementares ou secundários); 3) Acondicionamento (material de embalagem); e 4) Mão-de-obra (direta e indireta).

Sustentam que estes seriam sem sombra de dúvidas 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 nº 87/96.

Frisam que, nessa mesma linha de raciocínio, o Segundo Conselho de Contribuintes da Secretaria da Receita Federal do Brasil editou várias súmulas, dentre as quais destacam a de nº 12 que estabelece que: *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.*

Assinalam que o STJ, em vários julgados, reafirmou essa 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.

Afirmam, desse modo, que energia elétrica e outras formas de energia, lubrificantes e combustíveis também não se enquadram nos conceitos de produtos intermediários, nem de materiais secundários, tampouco de matéria-prima.

Dizem que, diante do que foi amplamente demonstrado, o legislador infraconstitucional, via lei ordinária, decreto, decisão normativa etc., com o único objetivo de ampliar a sua participação no bolo da arrecadação do ICMS, não pode nem deve contrariar o que a própria Ciência Contábil define e conceitua os seus institutos, a exemplo de matéria-prima; mão-de-obra, material secundário e acondicionamento (Embalagem), desvirtuando o sentido e o alcance do que está prescrito no art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96, ultrapassando, consequentemente, os limites de sua competência e ferindo mortalmente os princípios da Federação.

Consignam que, além disso, encontraram na legislação de Minas Gerais (art. 43, § 2º, incisos I a IV do Regulamento do ICMS) a estranhíssima figura da “mão-de-obra tecnológica” que corresponde aos custos de locação, manutenção, reparo, prevenção e os encargos de depreciação dos bens, representados pelas máquinas, equipamentos, ferramentas, instalações e similares, utilizados direta e indiretamente na produção, inclusive impostos sobre a propriedade e seguros.

Observam que com relação ao conceito de “acondicionamento”, o citado Regulamento estabelece que o mesmo corresponde aos *custos diretos e indiretos necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica*. Assim, na

conformidade das considerações feitas, não há senão concluir que a única alternativa exegética em tese suscetível perante o tema deste artigo merecedora de endosso, por enquanto, é a que foi elaborada por Márcio Alexandre Freitas. E, para robustecer e encerrar as críticas à legislação de Minas Gerais, forçoso trazer à tona as veementes observações assinaladas pelo Min. Luiz Gallotti, no Voto Preliminar que proferiu no julgamento do RE nº 71.758/GB (BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). RE nº 71.758/GB - Guanabara. Tribunal Pleno, Rel. Min. Thompson Flores, julgado em 14/06/1972. RTJ 66/140.

Invocam e reproduzem, ainda, lição de Marcio Alexandre Freitas para apontar as impropriedades contidas na legislação do Estado de São Paulo (Decisão Normativa CAT-5 de 15/06/2005)

Mencionam que as palavras do Prof. Alexandre Freitas são suficientes para elucidar as incongruências da legislação do Estado de São Paulo. Dizem que esse entendimento, agora específico para o ICMS, também foi avalizado pelo STJ, consoante Acórdão que transcrevem.

No que tange à questão da contabilização da rubrica ENERGIA ELÉTRICA, afirmam que é contabilizada em conta específica nº 41217001 e distinta de MATÉRIA-PRIMA, EMBALAGEM E MATERIAL SECUNDÁRIO. Assim sendo, também por esse motivo não pode integrar a BASE DE CÁLCULO prevista no art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96. Registram que para confirmar esse fato, seja verificado o *e-mail* do próprio autuado.

Registram que existem outros Autos de Infração, de idêntica natureza, lavrados contra empresas com processo produtivo semelhante ao do autuado, no caso A.I. Nº 206891.0023/08-5; b) A. I. Nº 206891.0023/08-5; c) A. I. Nº 206891.0003/10-6; d) A. I. Nº 206891.0019/10-0; e) A. I. Nº 206891.0025/11-8; f) A. I. Nº 206891.0022/11-9; g) A. I. Nº 206891.0023/11-5.

Salientam que analisaram a questão da energia elétrica e da depreciação e afirmam que a regra geral é que a energia é contabilizada como DESPESAS, em conta distinta de MATÉRIA-PRIMA, EMBALAGEM E MATERIAL SECUNDÁRIO. Assim sendo, também por esse motivo a mesma não pode integrar a BASE DE CÁLCULO prevista no art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96.

Dizem que, além disso, o próprio CONSEF já definiu também essa questão ao analisar os processos 2ª CJF - ACÓRDÃO 0082-12/12; ACÓRDÃO CJF Nº 0432-12/11; ACÓRDÃO CJF Nº 0166-12/13). Citam posicionamento do STJ (RECURSO ESPECIAL Nº 1.109.298 - RS (2008/0279009-9) - RELATOR: MINISTRO CASTRO MEIRA; RECURSO ESPECIAL Nº 707.635 - RS (2004/0171307-1) - de 13.06.2005, TRANSITADA EM JULGADO EM NOVEMBRO DE 2005. Reproduzem trecho do parecer da Procuradoria fiscal da Procuradoria Geral do Estado da Bahia – Processo PGE/2011405993-0.

Relativamente à arguição defensiva de que a multa é confiscatória, consignam que cabe ao CONSEF analisar se ao editar a Instrução Normativa acostada aos autos (fls. 90/91), não estaria o contribuinte amparado pela aplicação da regra do CTN que prevê a não aplicação de penalidade nos casos de se tratar de lei interpretativa. Nesse sentido, invocam e reproduzem os artigos 100, 106, inciso I, e 96, todos do CTN.

Assinalam que é de conhecimento de todos que as Portarias, em algumas situações, e as Instruções Normativas são normas complementares ao Decreto. Da mesma forma, como a referida Instrução Normativa esclarece a matéria disciplinada, deixou claro se tratar de norma expressamente interpretativa.

Finalizam opinando pela procedência do Auto de Infração.

VOTO

Versa o Auto de Infração em exame sobre exigência de ICMS por utilização indevida de crédito fiscal, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, no caso o art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96.

Inicialmente, cabe observar que a Constituição Federal de 1988 ao tratar especificamente sobre o ICMS estabelece as matérias que devem ser reguladas por meio de lei complementar, certamente no intuito de afastar a possibilidade de que, através de leis ordinárias os Estados e Distrito Federal possam legislar sobre tais matérias, gerando com isso conflitos entre estes entes com insegurança jurídica para os contribuintes. Nessa linha delimitativa constitucional encontra-se elencada expressamente no art. 155, § 2º, inciso XII, da Constituição Federal, a base de cálculo do ICMS.

Em obediência estritamente ao texto constitucional acima referido a Lei Complementar nº 87/96, determina no seu art.13, § 4º, incisos I, II, III, a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, conforme redação abaixo reproduzida.

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.

A leitura do dispositivo legal acima transcrito permite constatar a existência de previsão de três hipóteses de apuração da base de cálculo, na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, isto é, nas operações de transferências.

No presente caso, a controvérsia gira em torno do que dispõe o inciso II, ou seja, a base de cálculo é *o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento*.

Verifico que no lançamento de ofício em exame os autuantes tomaram por base os elementos que formam o custo de produção, considerados para se encontrar o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, sendo expurgados apenas os elementos que foram inseridos na base de cálculo, constantes nas notas fiscais de transferência, que não dizem respeito ao custo de produção, ou seja, excluídas rubricas da base de cálculo parte não integrante da matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e do acondicionamento, no caso as rubricas DEPRECIÇÃO, MANUTENÇÃO, ENERGIA, OUTROS CUSTOS.

Dessa forma, na apuração os autuantes elaboraram o demonstrativo “ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA”, em meio físico e em meio eletrônico, sendo que na formação da base de cálculo do ICMS foram considerados apenas os elementos que correspondem à matéria-prima; material secundário; acondicionamento; e mão-de-obra, portanto, expurgadas as rubricas DEPRECIÇÃO; MANUTENÇÃO; ENERGIA; OUTROS CUSTOS; por não integrarem os elementos considerados. Ou seja, foram excluídas as rubricas DEPRECIÇÃO, MANUTENÇÃO, ENERGIA, OUTROS CUSTOS, que não integram os elementos listados no art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, e incluído o valor correto do ICMS com a alíquota correspondente à Unidade da Federação de origem.

Observo que a autuação foi feita com base na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa, onde constam de forma discriminada os itens do custo de produção. Destes custos, foram separados os custos que estão de acordo com o art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, no caso matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, sendo expurgados os demais itens. Após a apuração do custo de produção unitário, foi confrontado com a base de cálculo consignada em cada nota fiscal de transferência, determinando a diferença entre o valor previsto no art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96 e o que foi 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 fiscal utilizado a mais que o que seria de direito.

Conforme consignado linhas acima, a base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC nº 87/96, reproduzido no Estado da Bahia no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96.

Assim sendo, na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, isto é, nas operações de transferências, sendo a definição da base de cálculo matéria reservada à Lei Complementar, certamente que não pode ser modificada pela legislação de qualquer Estado, haja vista que, se possível fosse a cada unidade da Federação interpretar a LC 87/96 de acordo com a sua conveniência, implicaria em total insegurança jurídica e, por óbvio, em prejuízos ao pacto federativo.

É certo que o legislador definiu na Lei Complementar nº. 87/96 a base de cálculo nas transferências interestaduais como sendo “o custo da mercadoria produzida”, afastando a possibilidade de que fosse dada interpretação extensiva pelo legislador ordinário e aplicador do direito de qualquer Estado.

Assim sendo, não há como prosperar a argumentação defensiva de que o art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, comporta interpretação extensiva, a fim de se determinar a real adequação de um custo empresarial como sendo ou não “custo de produção”, decorrente da atividade desenvolvida e que a partir da própria legislação tributária, tudo quanto fora computado como custo de sua produção encontra respaldo e legal, como as depreciações, energia elétrica, e outros custos.

Vale reiterar que o levantamento levado a efeito pela Fiscalização foi fundamentado em dados contidos em documentos fornecidos pela própria empresa, e na defesa não foram indicados erros ou inconsistências nos cálculos, tendo o defendente conduzido a sua argumentação de forma genérica, alegando que foram incluídos valores indevidos.

Cabe registrar quanto à energia elétrica que o STJ, em vários julgados, reafirmou a orientação e firmou jurisprudência no sentido de que a energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não são insumo, matéria-prima, nem produto intermediário, pois não se incorporam nem são consumidos 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).

Diante disso, energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação, frete, etc., não podem ser inseridos nos elementos de custos mencionados no § 4º, II, do art. 13 da LC nº 87/96.

Relativamente ao princípio da não cumulatividade aduzido pelo defendente, a própria Lei Complementar 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 (ICMS/BA), e que deve ser cumprido pelo sujeito passivo.

A legislação do ICMS do Estado da Bahia (RICMS), repetindo a Lei, trata a questão conforme os dispositivos a seguir reproduzidos:

Art. 93 (...)

§ 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;

Portanto, verifica-se que a ação fiscal fundamentada nos dispositivos legais acima referidos encontra-se em perfeita consonância com os preceitos da não-cumulatividade do ICMS, não tendo tal alegação força para elidir a exigência fiscal.

Vale consignar que, conforme a jurisprudência deste CONSEF, sobre a mesma matéria tratada no Auto de Infração em exame, 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, pretendeu promover uma repartição de receita tributária 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 as operações de circulação, cujos valores pagos em determinadas fases, são compensados nas operações subsequentes.

Diante do exposto, concluo que a autuação se apresenta correta, haja vista que os estabelecimentos fabricantes, situados nos Estados de São Paulo e Minas Gerais, transferiram mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular, localizado no Estado da Bahia, com a inclusão de valores não previstos na LC nº 87/96, art. 13, § 4º, II, gerando um débito fiscal a mais no estabelecimento remetente e, conseqüentemente, um crédito fiscal a mais no estabelecimento destinatário - autuado - , 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.

Quanto à multa imposta de 60% , observo que está prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei n. 7.014/96, não tendo este órgão julgador administrativo competência para apreciar o seu aspecto confiscatório aduzido pelo autuado. No que tange à sua dispensa ou redução, saliento que por se tratar de multa por descumprimento de obrigação principal a competência para sua apreciação é da Câmara Superior deste CONSEF.

Por fim, quanto ao pedido para que as intimações relativas ao presente feito sejam realizadas, exclusivamente, em nome do advogado Marcelo Neeser Nogueira Reis, inscrito na OAB/BA sob o nº 9.398, com endereço profissional na Av. da França, nº 164, Sala 11, Ed. Futurus, Comércio Salvador, CEP nº 40010-000, Estado da Bahia, nada obsta o seu atendimento, entretanto, observo que a sua inobservância não implica em nulidade, haja vista que as formas de intimação do contribuinte se encontram previstas no art. 108 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF/99 - aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0043/14-0**, lavrado contra **DANONE LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$438.897,93**, 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, 18 de junho de 2015.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR