

A. I. N° - 206891.0032/14-9
AUTUADO - D. E. CAFÉS DO BRASIL LTDA.
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO e
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 13.08.2015

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0144-04/15

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EFETUADAS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação do imposto: custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Afastadas as arguições de nulidade e de decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 18/08/14, para exigir ICMS no valor de R\$114.037,51, mais multa de 60%, em razão de utilização indevida de crédito fiscal, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior a estabelecida em lei complementar, convênios e protocolo, nos meses de janeiro de 2009 a dezembro de 2010.

O autuando apresenta defesa (fls. 84 a 101), na qual sustenta que a autuação não procede, conforme relatado a seguir.

Preliminarmente, argui a decadência relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a julho de 2009, pois, como o ICMS é um tributo sujeito ao lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial se faz nos termos do art. 150, § 4º, do CTN. Diz que, em relação aos meses de janeiro a julho de 2009, a fiscalização teria até o dia 31/07/14 para lhe notificar acerca do lançamento, porém, a intimação só ocorreu no dia 19/08/14. Acrescenta que houve pagamento de tributo no período em questão, conforme as DMAs acostadas às fls. 137 a 143, o que diz resultar na necessidade de aplicação do entendimento firmado pelo Superior Tribunal Federal em sede de recurso repetitivo, previsto no art. 543-C do CPC, cuja decisão reproduz. Frisa que, comprovada a existência de pagamento do imposto antecipado, deve-se aplicar o disposto no art. 150, §4º, do CTN.

Afirma que os autuantes, ao presumirem que os valores expurgados da base de cálculo do imposto não envolveriam matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, cercearam o seu direito de defesa, previsto no art. 5º, inc. LV, da Constituição Federal, acarretando, assim, a nulidade do Auto de Infração.

No mérito, sustenta que faz jus aos créditos fiscais apropriados, pois a água, a energia elétrica e o gás são “materiais secundários ou produtos intermediários”, pois empregados no processo de fabricação do café e indispensáveis à formação do produto final, o que diz justificar a sua inclusão na base de cálculo do imposto.

Explica que o gás é empregado como combustível nos torradores de café, a água é utilizada no processo de torração do café e a energia elétrica é usada no funcionamento dos maquinários da

fábrica. Diz que, portanto, esses bens são materiais secundários ou produtos intermediários utilizados diretamente na sua atividade-fim.

Após transcrever o disposto no art. 56, V, “b”, do RICMS-BA/97, afirma que a legislação é expressa ao determinar que os valores pagos a título de material secundário ou produtos intermediários devem ser incluídos no custo da mercadoria produzida, sendo legítima a apropriação do crédito do imposto quando das transferências para o Estado da Bahia.

Cita o conceito de material secundário e produto intermediário segundo a Decisão Normativa CAT nº 2, de 04/06/1982, expedida pelo Coordenador da Administração Tributária do Estado de São Paulo, cujo teor transcreve. Faz alusão ao posicionamento adotado pelo Estado de Minas Gerais ao tratar da base de cálculo na transferência interestadual por estabelecimento industrial, em resposta à Consulta nº 12/98, que definiu como sendo material secundário todo aquele consumido direta e indiretamente na produção, cujo conceito inclui a água, o gás e a energia elétrica, empregados no processo industrial.

Frisa que o próprio art. 106 do RICMS-BA/97 permite a utilização de crédito de ICMS referente a energia elétrica, material secundário e produtos intermediários, o que diz confirmar a falta de coerência na interpretação dos autuantes. Aduz que, segundo a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, basta o emprego no processo produtivo dos materiais secundários ou produtos intermediários para que seja autorizada a apropriação de créditos fiscais de ICMS. Ressalta que, se o próprio Superior Tribunal de Justiça ressalva o direito ao crédito do imposto sobre os materiais secundários ou produtos intermediários, é ilógico se afirmar que os valores pagos pela água, energia elétrica e gás, empregados diretamente na fabricação do café, não sejam incluídos na base de cálculo do ICMS.

Sustenta que os gastos gerais de fábrica e a depreciação *“são empregados diretamente no processo fabril, do que se conclui que compõe o custo das próprias mercadorias produzidas”*.

Ressalta que, em relação à água, à energia elétrica, ao gás, aos gastos gerais de fábrica, à depreciação e aos gastos fixos objeto do lançamento fiscal, não há possibilidade de prosperar a infração, pois o conceito contábil de custo abrange de maneira ampla a soma de todos os gastos efetuados com a produção, até que ele atinja o estado de comercialização.

Transcreve doutrina acerca do conceito de custo e, em seguida, conclui que a acepção contábil desse termo vai além da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra, devendo partir de todo elemento que se relaciona com a produção, razão pela qual diz que deve integrar a base de cálculo do ICMS. Reitera que a água, a energia elétrica, o gás, os gastos gerais de fábrica, a depreciação e os gastos fixos compuseram os custos dos produtos comercializados e inerentes ao seu objeto social e, portanto, não podem ser desprezados pela fiscalização.

Para demonstrar o alegado acima, acosta ao processo fotocópia de notas fiscais (fls. 145 a 173), que atestam que houve o destaque do ICMS nestas operações e que as despesas com água, energia elétrica, gás, gasto geral de fábrica, depreciação e gastos fixos integraram os custos dos produtos, de modo que não poderiam ser glosados os créditos apropriados nestas operações. Frisa que paga por essas rubricas, as quais, portanto, compõem o custo das mercadorias produzidas.

Destaca que o crédito de ICMS foi devidamente destacado na nota fiscal e, como base no princípio constitucional da não cumulatividade, apropriou o crédito fiscal destacada nas operações de transferência interestadual entre seus estabelecimentos. Afirma que o direito de utilizar o crédito fiscal está previsto na própria Constituição Federal (art. 155, § 2º, I), bem como no art. 19 da LC nº 87/96, cujo teor transcreveu. Menciona que o art. 93, § 5º, I, do RICMS-BA/97, também prevê o direito ao crédito fiscal de ICMS. Reproduz doutrina e jurisprudência acerca do princípio da não cumulatividade.

Diz que, portanto, não é razoável a glosa de créditos fiscais que compuseram o preço final dos produtos, cujo respectivo imposto foi destacado nas notas fiscais que ampararam as operações de circulação de mercadorias. Assevera que, se os valores referentes a água/efluentes, energia

elétrica, gás, gastos gerais de fábrica, depreciação e gasto fixo são considerados custos de produção, deve haver sua inclusão na base de cálculo do imposto, sendo legítima a apropriação dos créditos, sob pena de restar infringida a não cumulatividade do imposto.

Ao finalizar, requer que seja decretada a nulidade do Auto de Infração, acolhida a decadência arguida, reconhecida a improcedência do Auto de Infração. Protesta pela posterior juntada de provas admitidas em direito. Requer que as intimações sejam feitas em nome de Dolina Sol Pedroso de Toledo, OAB/SP nº 219.932, com escritório em São Paulo/SP, na Avenida Paulista, nº 1.842, Torre Norte, 12º andar, CEP 01310-923, sob pena de nulidade.

Os autuantes prestam informação fiscal às fls. 195 a 247 dos autos.

Nas considerações iniciais, esclarecem que o objetivo da informação fiscal é procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS na transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação, de modo que, didaticamente, se compreenda os lindes da controvérsia ora instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal.

Reproduzem a definição firmada na Constituição Federal Brasileira, transcrevendo os artigos 146, III, “a”, e 155, § 2º, XII, “i”. Dizem que neste esteio legal, em obediência ao contido na Carta Magna, a Lei Complementar nº 87/96, no art. 13, § 4º, II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.

Registram que em função da clareza da dicção do texto normativo inserto na Lei Complementar, não escapando a qualquer tipo de intelecção ampliativa, a legislação do Estado da Bahia, tanto na Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, §7º, II, quanto no RICMS-BA/97 (art. 56, V, “b”), traz essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/86.

Mencionam 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 87/96, para não destacar ICMS a mais 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.

Comentam sobre o papel da lei complementar no campo do ICMS e a adequada interpretação acolhida pelo CTN; bem como do que está disposto na Ciência Contábil, nas legislações dos Estados, na doutrina e na jurisprudência dos tribunais administrativos e judiciais. Reproduzem as informações consignadas no Auto de Infração, inclusive as decisões de tribunais administrativos e judiciais sobre a matéria objeto deste Auto de Infração.

Em relação à impugnação apresentada, inicialmente salientam que em nenhum momento foram contestados os cálculos e os valores constantes nos demonstrativos anexos aos autos.

Quanto à preliminar de decadência, afirmam que está pacificado nas decisões deste Conselho de Fazenda do Estado da Bahia (CONSEF) que o prazo decadencial para o exercício do direito de constituição do crédito tributário deve ser analisado com base no estatuído no art. 173, I, do CTN. Transcrevem o disposto no art. 150, § 4º, do CTN, e, em seguida, mencionam que o Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB (Lei nº 3.956/81), no seu art. 107-B, prevê que *“Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”* Acrescentam que a homologação tácita, prevista no art. 150, § 4º, do CTN, só ocorre quando o imposto devido é pago dentro das condições previstas na legislação tributária. Fazem alusão a parecer da Procuradoria Geral do Estado (PGE/PROFIS) no Acórdão CJF 0073-12/12, o qual se posicionou pelo entendimento de que a contagem do prazo decadencial se faz a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador.

Adentrando ao mérito, afirmam que o autuado tem que obedecer, em primeiro lugar, ao que está prescrito expressamente na nossa Constituição Federal e, ato contínuo, ao que prevê a Lei Complementar do ICMS. Esclarecem que, 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, apresentando a conclusão de 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 legislação). Dizem que 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.

Com relação ao frete esclarecem que a cláusula CIF é, juridicamente falando, inaplicável às transferências, pois não temos as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador. Observam que esse valor (frete CIF), quando incluído na base de cálculo das transferências, também foi expurgado, não sendo considerado para fazer parte da base de cálculo prevista no citado art. 13, §4º, II, da LC 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.

Comentam sobre a definição da base de cálculo do ICMS no âmbito da LC nº 87/96, citando o posicionamento de doutrinadores e decisões judiciais, reafirmando que a CF/88 reservou para a Lei Complementar a tarefa de fixação e de definição da base de cálculo do ICMS. Apresentam ponderações sobre a definição de efeitos tributários pela lei tributária e sobre a referência a institutos de direito privado nas normas tributárias, apresentando o entendimento de que, se o direito tributário, através da LC nº 87/96 tivesse a intenção de alterar a identidade do instituto da Ciência Contábil ou de direito privado (especificamente com relação à definição do que seja matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento), teria que fazê-lo de modo expresso para poder surtir e operar os efeitos fiscais, e é exatamente isso que lecionam os doutrinadores: “a identidade do instituto, no direito privado e no direito tributário, dá-se sempre que o direito tributário não queira modificá-lo para fins fiscais, bastando, para que haja essa identidade, que ele se reporte ao instituto sem ressalvas. Se, porém, o direito tributário quiser determinar alguma modificação, urge que o diga de modo expresso”.

Citam o que dispõe o art. 110 do CTN e ensinamentos de juristas sobre a questão em comento. Também apresentam comentários em relação às normas da Ciência Contábil e de outros institutos de Direito Privado. Definem, segundo trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, os elementos de custo de produção ou as rubricas listadas na Lei Complementar nº 87/96 (art. 13, §4º, II). Citam doutrina contábil acerca desses elementos de custo.

Em relação à energia elétrica (e outras formas de energia), lubrificantes e combustíveis asseguram que não se enquadram nos conceitos de produtos intermediários, nem de materiais secundários, tampouco no de matéria-prima. Dizem que 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 87/96, ultrapassando, conseqüentemente, os limites de sua competência e ferindo mortalmente os princípios da Federação.

Apresentam a conclusão de que as várias concepções teóricas existentes sobre o tema levam ao mesmo ponto comum: que energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação etc. não são enquadráveis pela Ciência Contábil nos elementos de custo denominados de matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento. Que a vontade do Parlamento, ao aprovar esse regramento, foi no sentido de limitar, reduzir a formação da base de cálculo do ICMS nas transferências de produtos industrializados (ou mercadorias produzidas) para filiais localizadas em diferentes unidades da Federação, na forma do art. 13, §4º, inciso II da

LC nº 87/96, definindo, taxativamente, literalmente, a parte que seria cabível a cada ente público da Federação.

Fazem o registro de que há impropriedades na legislação do Estado de Minas Gerais (art. 43, §2º, I a IV, do RICMS-BA/97). Consideram estranha a 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. O mesmo ocorrendo com relação ao conceito de “acondicionamento”, onde o citado Regulamento prescreve que o mesmo corresponde aos “custos diretos e indiretos necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica”. Para robustecer e encerrar as críticas à legislação de Minas Gerais, citam jurisprudência.

Analisa o que chamaram de impropriedades contidas na legislação do Estado de São Paulo (Decisão Normativa CAT-5, de 15/06/2005), e citam o entendimento adotado no Estado do Paraná, em resposta à Consulta 056/2002 - Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná, reproduzindo jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, Tribunais Regionais e Tribunais Superiores.

Nas considerações finais, dizem que a questão debatida neste processo consistiu em saber se é lícito a um Estado ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações, via legislação tributária (Lei Ordinária, Decreto, Decisão Normativa etc.) exclusiva do ente político interessado em obter mais recursos de impostos, no caso ICMS, em detrimento das demais unidades da Federação.

Questionam, ainda, se esse procedimento não estaria ferindo mortalmente o pacto federativo, considerando que uma unidade federada receberia mais recursos de ICMS e transferiria, de maneira inconstitucional, crédito de imposto para outro Estado, que, pelo princípio da não-cumulatividade, arcaria com o ônus de perceber uma parcela menor de tributos.

Afirmam que a Unidade que faz essa ampliação indevida da base de cálculo concede, em muitos casos, benefícios fiscais e consequentemente não arrecada, nessas operações de circulação de mercadorias, a totalidade do imposto que foi destacado na nota fiscal de origem. No entanto, o Ente Público que fica na outra ponta do sistema (destinatário) suporta integralmente o crédito fiscal de ICMS.

Lembram que o pleno do STF (RE 572.762-9/SC) reconheceu que as comunas têm o direito subjetivo de exigir a parte que lhes cabe na arrecadação daquele tributo, devendo tal raciocínio estender-se, pelas mesmas razões jurídicas, à parcela do ICMS a que têm direito, por força de expressa disposição constitucional que deferiu à Lei Complementar definir ou fixar a base de cálculo do ICMS. Com o inapropriado alargamento da base de cálculo pela legislação de uma unidade federada, a integralidade desse tributo (por força da ampliação indevida da base de cálculo) não constitui receita do Estado (origem) que assim procedeu, mas, sim, diz respeito, efetivamente, a parcela do ICMS (receita pública) que pertence de pleno direito ao Estado de destino das mercadorias industrializadas.

Apresentam o entendimento de que, consoante a interpretação das normas balizadoras contidas no art. 13, §4º, II da Lei Complementar 87/96, o legislador adotou um comando bastante específico, qual seja o da não admissão de nenhum outro tipo ou elemento de custo de produção além dos elencados no referido dispositivo legal, ou seja, matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento. Neste caso, os gastos com os demais elementos de custo de produção, tais como manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível etc., podem e devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando ou possibilitando, como mencionado alhures, o subsequente estorno (em auditoria ou fiscalização) do respectivo crédito fiscal que foi tomado indevidamente pelo estabelecimento destinatário das mercadorias.

Dizem que os contribuintes ou as empresas que não se enquadrarem nesse instrumento normativo poderão sofrer sérios impactos financeiros que poderiam ser evitados, utilizando-se tão-somente do que está claramente estatuído na citada Lei Complementar, ignorando as legislações tributárias das unidades da Federação que contrariem a Lei Maior.

Ao final, sustentam que está demonstrado o acerto do levantamento fiscal e pedem que o Auto de Infração seja julgado procedente.

Em petição às fls. 253 e 254, o autuado requer a juntada aos autos dos documentos de fls. 256 a 260, referentes a pagamentos de ICMS referentes ao período de janeiro a julho de 2009.

Instados a se pronunciar, os autuantes afirmaram, à fl. 268, que nada tinham a acrescentar à informação fiscal.

VOTO

Preliminarmente, foi suscitada a nulidade da autuação, por cerceamento de defesa, tendo em vista que os autuantes não verificaram a efetiva utilização das parcelas que foram expurgadas da base de cálculo do imposto (água/efluentes, energia elétrica, gastos gerais da fábrica, depreciação e os gastos fixos).

Afasto essa preliminar de nulidade, pois a ação fiscal que resultou na lavratura do Auto de Infração aferiu, à luz do disposto no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, a regularidade da composição da base de cálculo utilizada nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa. Conforme se pode constatar às fls. 3 a 9, a infração apurada foi descrita de forma detalhada e o Auto de Infração está acompanhado de demonstrativos que evidenciam a irregularidade detectada e a apuração dos valores exigidos. Não houve, portanto, qualquer cerceamento de defesa. Ressalto que a matéria atinente à utilização das parcelas expurgadas trata do mérito da lide e, como tal, será apreciada neste voto.

Em sua defesa, o autuado suscitou a decadência relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a julho de 2009, pois considera que a contagem do prazo decadencial se faz nos termos do art. 150, §4º, do CTN.

Esse argumento defensivo não merece acolhimento à luz da legislação tributária vigente à época dos fatos geradores. O art. 107-A, I, da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB), utilizando a permissão contida no art. 150, § 4º, do CTN, determinava que o início da contagem do prazo decadencial se dava a partir “*do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*”. Dessa forma, para os fatos geradores ocorridos durante o exercício de 2009, a Fazenda Pública tinha até o dia 31/12/14 para constituir o crédito tributário. Considerando que no caso em tela o crédito tributário foi constituído em 18/08/14, quando foi lavrado o Auto de Infração, não houve, portanto, a alegada decadência.

No que tange à revogação do art. 107-A do COTEB, decorrente da Lei nº 13.199 de 29/11/14, o posicionamento firmado, tanto neste Conselho de Fazenda (CONSEF) quanto na Procuradoria Fiscal do Estado da Bahia (PGE/Profis), é que por se tratar de norma jurídica de natureza material e não procedimental, ela não pode retroagir para surtir efeito em relação a fato gerador ocorrido sob a égide da legislação tributária à época vigente. Como exemplos desse posicionamento, cito os Acórdãos CJFs nºs 0031-11/15 e 0050-12/15.

Afastadas as preliminares, passo a apreciar o mérito da autuação, a qual trata de transferências de estabelecimentos situados em outras unidades da Federação para o estabelecimento localizado no Estado da Bahia, utilizando como base de cálculo o custo de produção.

A fiscalização, com fulcro no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, considera que nas transferências para estabelecimentos do mesmo titular, a base de cálculo deve se restringir ao custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Dessa forma, foi elaborado o demonstrativo de “Estorno de Crédito – Custo Transferência – Fábricas – Produção

do Estabelecimento – 2009 a 2010” (fls. 17 e 18), no qual foi indicado o custo unitário de cada produto e expurgados da base de cálculo os valores relativos a “Água/Efluentes”, “Energ. Elétrica”, “Gás”, “Gasto Geral de Fábrica”, “Depreciação” e “Gastos Fixo FMO”, que não constituem componentes previstos para integrar a base de cálculo nas operações de transferências para o estabelecimento do autuado, de acordo com o art. 13, §4º, II, da LC 87/96 (matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra). Assim, foi apurado o valor do crédito fiscal utilizado indevidamente, relativo à tributação a mais na origem em decorrência da inclusão indevida desses citados valores na base de cálculo das transferências.

Visando elidir a autuação, o defendente argumenta que os dados da sua escrituração contábil devem ser considerados quando da análise jurídica da norma que regula a formação do custo dos produtos transferidos.

Tendo em vista que nas transferências interestaduais a definição da base de cálculo é matéria reservada à lei complementar federal, não pode essa lei complementar ser modificada por nenhuma lei ou norma estadual. Caso fosse permitido a cada Estado interpretar a LC 87/96 de acordo com seus interesses, haveria insegurança jurídica, bem, como se atentaria contra o 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 esse custo. Não foi dada liberdade ao intérprete para adotar conceito diverso ou para integrar o texto legal de modo a lhe completar o sentido. O custo ao qual faz referência o legislador não é o custo contábil, mas sim um conceito específico para uma finalidade também específica: a base de cálculo nas transferências interestaduais. Dessa forma, não há como se considerar todos os custos incorridos pelo estabelecimento fabril na determinação da base de cálculo, como pleiteia o autuado. Do mesmo modo, a Decisão Normativa CAT nº 5 não deve ser utilizada na definição do “custo da mercadoria produzida” citado na LC 87/96.

O argumento defensivo atinente ao disposto no art. 110 do CTN não se ajusta ao caso em comento, pois a definição da formação da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa é expressamente fixada no art. 13, §4º, da LC 87/96, não cabendo a este órgão julgador administrativo discutir a constitucionalidade desse dispositivo legal.

A tese defensiva, segundo a qual o Estado da Bahia não poderia limitar o direito ao crédito destacado em nota fiscal, não se sustenta, uma vez que o direito à apropriação de crédito fiscal possui limites previstos em lei e, no caso em tela, a LC 87/96 estabelece como deve ser apurada a base de cálculo a ser utilizada nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa. Dessa forma, o valor do crédito fiscal utilizado a mais deve ser glosado, ao teor do disposto no § 5º do art. 93 do RICMS-BA, que só admite a apropriação do crédito fiscal em valor corretamente calculado. Saliento que, no caso em comento, o imposto glosado foi apenas o que excedeu ao previsto na legislação.

Não vislumbro ofensa ao princípio da não cumulatividade, pois o direito ao crédito fiscal foi respeitado, dentro da limitação imposta pela LC Nº 87/96. Apesar da abalizada argumentação defensiva, reitero que não cabe a este órgão julgador administrativo, ao teor do disposto no art. 167, inc. I, do RPAF/99, apreciar questão da constitucionalidade dessa limitação legal.

No que tange às despesas com energia elétrica e com gás, não há reparo a fazer no procedimento fiscal, uma vez que tais despesas não integram o conceito de custo de mercadoria produzida que está fixado no art. 13, §4º, II, da LC 87/96. Ademais, a Instrução Normativa 052/2013, da Superintendência da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, expressamente prevê no seu item “1.1” que *“considera-se como matéria-prima ou material secundário aquilo que se integra, de forma física ou química, ao novo produto ou aquilo que sofre consumo, desgaste ou alteração de suas propriedades físicas ou químicas no processo industrial, não se integrando a este conceito, regra geral, a energia elétrica e os combustíveis”* (grifo não do original). Quanto às despesas com água de efluentes, foi correto o procedimento

dos autuantes, pois a água em questão é utilizada no tratamento de efluentes e, portanto, não constitui matéria-prima e nem material secundário. Por seu turno, as despesas com os gastos gerais de fábrica, depreciação e gastos fixo também não se enquadram como nenhum dos custos elencados no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, quais seja, matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, o que demonstra o acerto da ação fiscal.

É mister salientar que a situação tratada no presente Auto de Infração não se confunde com o direito ao crédito fiscal de ICMS decorrente do consumo de energia elétrica, gás ou água pelo estabelecimento fabril remetente das mercadorias. O fato de o estabelecimento fabril remetente fazer jus aos créditos fiscais de ICMS decorrentes da aquisição desses elementos de custo não quer dizer que esses custos devem integrar a base e cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa, pois essa base de cálculo é fixada de forma específica no art. 13, §4º, da Lei Complementar 87/96.

Por tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento da empresa situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, incluiu valores que não constituem matéria-prima, mão de obra, material secundário ou acondicionamento, como previsto no art. 13, § 4, II da LC 87/96. Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a prevista no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior que o previsto no estabelecimento remetente. Portanto, foi correto o procedimento adotado pela fiscalização, expurgando da base de cálculo das transferências, os valores relativos depreciação, outros custos e outras despesas, apurando um crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido.

Em face ao acima exposto, a infração imputada ao autuado subsiste integralmente.

No que tange à solicitação para que as intimações acerca do presente feito sejam realizadas em nome da Dra. Dolina Sol Pedroso de Toledo, OAB/SP 219.932, no endereço que declinou, nada obsta o atendimento de tal pleito, porém ressalto que o não atendimento a esse pedido não prejudicará a validade da intimação, desde que feita em conformidade com o disposto no artigo 108 do RPAF-BA/99.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0032/14-9**, lavrado contra **D. E. CAFÉS DO BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$114.037,51**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de agosto de 2015

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

MÔNICA MARIA ROTERS – JULGADORA