

**A. I. N° - 206891.0006/15-6**

**AUTUADO - QUÍMICA AMPARO LTDA.**

**AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA**

**ORIGEM - IFEP COMÉRCIO**

**PUBLICAÇÃO - INTERNET - 17/11/2015**

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF N° 0229-03/15**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. BASE DE CÁLCULO FIXADA PELA UNIDADE DA FEDERAÇÃO DE ORIGEM SUPERIOR À ESTABELECIDADA EM LEI COMPLEMENTAR, CONVÊNIOS OU PROTOCOLO. Fato demonstrado nos autos. A imputação diz respeito ao parâmetro fixado pelo art. 13, §4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96. Não importa o “conceito de custo contábil” segundo a técnica dos manuais de contabilidade. Para integrar a base de cálculo do ICMS nas saídas, em transferência, de mercadoria destinada a outro estabelecimento do mesmo titular situado em outro Estado deve prevalecer o “conceito legal” do custo da mercadoria produzida expressamente veiculada no dispositivo normativo. Não é todo e qualquer custo de produção que integra a base de cálculo, de acordo com o regramento supracitado da Lei Complementar nº 87/96. A base cálculo é constituída, tão-somente, pela soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. A enumeração erigida pelo legislador especifica taxativamente quais as rubricas que devem ser incluídas na base de cálculo. Infração subsistente. Não acatadas as preliminares suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 06/04/2015, imputa ao autuado o cometimento de 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, nos meses de janeiro a dezembro de 2011. Exigido o valor de R\$317.107,59, acrescido da multa de 60%. Demonstrativos às fls. 11 a 25 e CD, recibo de entrega, fl. 09.

Em complemento consta que “Trata-se estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base cálculo, tudo em consonância com o detalhamento registrado no próprio corpo deste Auto de Infração.”

O autuado, por meio de advogada com procuração às fls. 134 e 135, apresenta defesa, fls. 94 a 124, depois de observar a tempestividade e sintetizar o teor da acusação fiscal, articula os seguintes argumentos.

Aduz que o Auto de Infração não tem suporte, por todos os ângulos que se analise a questão, sendo de rigor o julgamento de sua improcedência, sob os seguintes fundamentos: *i)* ocorrera afronta ao princípio da não cumulatividade, uma vez que a empresa tem todo o direito de se creditar do ICMS nas operações interestaduais; *ii)* impossibilidade de se alterar a forma de apuração estabelecida pela Constituição, com a devida obediência dos atos normativos dos

Estados da Bahia e de São Paulo, tendo sido utilizado na apuração da base de cálculo o custo definido e apurado do produto, segundo as normas brasileiras de contabilidade - regra exigida e imposta pelo Estado de São Paulo; ii) aplicação indevida de multa em patamares extorsivos, encontrando-se eivada de vícios de inconstitucionalidade, devendo subsidiariamente ser feita a aplicação da regra do §7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, haja vista que a situação da impugnante se subsume ao cancelamento total da multa imposta, especialmente porque foi obrigada pelo Estado de São Paulo a agir como agiu.

Menciona que o Auto de Infração foi lavrado com base nos arts. 93, §5º, inciso II, 97, inciso VIII, e 124 do RICMS-BA/97, mas, embora tenham sido elencados inúmeros artigos do RICMS-BA/97, tidos como violados, resta evidente que não houve qualquer tipo de especificação exata sobre a infração supostamente cometida pela impugnante, uma vez que a capitulação apresentada, no que concerne ao art. 124, não detalha ao certo o que de fato acarretou a autuação fiscal descrita nestes autos.

Observa que, embora se presuma que o ilícito fiscal tenha o que foi descrito, o que se revela da leitura da capitulação apontada nos autos é que foi suprimido qual dos incisos, alíneas ou parágrafos teriam sido infringidos, especificamente com relação ao art. 124 do RICMS-BA/97, impossibilitando a exata conclusão de qual teria sido o ilícito cometido, de modo que o Auto de Infração se mostra manifestamente inconsistente, pois não indica de forma precisa qual a exata infração cometida e que ensejou a presente autuação, devendo ser declarada nula a cobrança fiscal, pelo que se vê completamente impossibilitada de proceder à devida elaboração de sua defesa de forma eficaz e satisfatória, pois não pode se defender, se nem ao menos tem condições de obter a devida informação, por meio da especificação da infração imputada.

Frisa que o Auto de Infração ofende os princípios da legalidade, da ampla defesa e do contraditório, não respeita o princípio do formalismo, segundo o qual devem ser observadas as formalidades fundamentais para a devida e correta lavratura do Auto de Infração, de maneira a possibilitar a adequada e específica defesa do autuado. Trás a colação ensinamentos do juristas Hugo de Brito Machado Segundo e James Marins.

Destaca decisões deste Conselho, citando os Acórdãos CJF 0180-11/11 e CJF 0190-12/11, e reproduz trechos de suas ementas, resolução e dos votos. Reclama que, no presente caso, em que nem sequer a infração imputada foi devidamente capitulada, impossibilitando a compreensão do que ocasionou, efetivamente, a cobrança e correspondente imposição da multa. Registra que o enquadramento legal da infração não foi apresentado de forma completa e satisfatória, de maneira a possibilitar a devida defesa, eis que o autuante não especifica quais os incisos de cada um dos artigos elencados e tidos como infringidos se ajustam à infração supostamente cometida, ficando à mercê do fisco, sem que tenha condições para se defender plenamente, pelo que pugna pela anulação da autuação.

Pondera também que o Auto de Infração não especifica quais elementos extrapolaram o conceito contido no art. 13, §4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, firmando-se apenas na descrição formal, sem adentrar em seu conteúdo.

Assevera que a lei complementar, muito menos a Instrução Normativa 52/13, que não pode ser aplicada retroativamente a fatos pretéritos, identificam quais os elementos podem ou não ser considerados dentro do conceito de custo de produção, ou ainda, por exemplo, dentro do subgrupo material secundário, cabendo à autuação discriminar quais são e o porquê que determinados elementos considerados pela empresa não teriam sido corretamente por ela elencados.

Alega que cabe ao fiscal discriminar quais elementos estariam além do previsto pela legislação, mas nada disso foi feito, uma vez que a fiscalização limitou-se em indicar um julgamento proferido pelo STJ, o qual dirimiu questão diferente da tratada no presente caso, pois ali o contribuinte autuado teria lançado mão do inciso I do §4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, enquanto que a autuação lhe impôs a aplicação do inciso II, próprio para o estabelecimento fabril, porém no presente Auto lançou mão do inciso II do §4º do art. 13 da referida Lei Complementar,

havendo apenas uma divergência do conceito de custo de produção, de modo que toda a discussão, aqui, está dentro do conceito alocado no inciso II, diferentemente do caso citado pelo auditor fiscal.

Aduz que, dessa forma, da simples leitura do Auto de Infração, não há qualquer indicativo ou qualquer menção específica por parte do fiscal no sentido de demonstrar qual ou quais elementos teriam extravasado o conceito de custo de produção, o porquê e em qual extensão. Indaga como pode se defender dessa forma.

Revela que todos os elementos alocados foram efetivamente utilizados na produção do bem, estando dentro do conceito de custo de produção, e, não havendo menção específica por parte do fiscal daquilo que ele entenderia como supostamente incorreto, não há como saber qual o limite da discussão deste processo.

Assinala que, se aplicou o conceito de custo de produção, dentro dos patamares exigidos pela legislação federal, caberia ao fiscal especificar por que essa aplicação estaria incorreta, indicando quais elementos extrapolaram o conceito por ele apropriado e em qual lugar da legislação baiana está dito isso, mas nada disso foi feito. Arremata assinalando que também por esse enfoque o Auto de Infração deve ser declarado nulo.

Ressalta que a lavratura do Auto de Infração, nos termos em que foi lançado, culminou com a evidente e manifesta violação a um dos princípios mais importantes de nossa Constituição Federal, qual seja, o princípio da não-cumulatividade. Destaca ser o ICMS imposto de caráter não-cumulativo (CF/88 - art. 155, §2º, inciso I), que determina que em seu pagamento deve ser compensado o imposto devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

Observa que, a despeito da amplitude e generalidade da norma constitucional consagradora do princípio da não-cumulatividade, os Estados da Federação vieram a estabelecer restrições indevidas ao direito de crédito dos contribuintes, não previstas na norma constitucional, que acabaram por tornar cumulativo o imposto. Explica que a técnica da não-cumulatividade, aplicável aos impostos sobre o consumo, tem por finalidade evitar sua incidência em cascata, de forma a impedir o acúmulo progressivo da carga tributária em função do número de transações pelas quais passarem os produtos e mercadorias, até que cheguem ao consumidor final.

Revela que, por se processar de forma aleatória, acaba por levar a situações de injustiça fiscal, nas quais produtos idênticos poderiam apresentar carga tributária desigual, dependendo do volume de etapas do processo produtivo pelas quais cada uma, bem como seus insumos, tiverem sido submetidas, o que acaba levando à integração vertical das empresas, propiciando a concentração econômica, nociva à economia do país. Remata frisando que, por outro lado, a não observância ao princípio da não-cumulatividade provoca um aumento de carga tributária desordenado, (i) desestimulando a atividade econômica como um todo; (ii) prejudicando as exportações, já que se torna impossível, justamente em função dessa imprevisibilidade, a desoneração da carga tributária incidente sobre cada bem; (iii) favorecendo, em contrapartida, as importações, visto que os bens importados acabam passando somente por uma ou duas transações antes de chegarem ao consumidor final, ao contrário do que ocorre com os bens nacionais; e, por fim, (iv) aumentando a regressividade dos tributos, uma vez que produtos essenciais podem acabar sendo taxados aleatoriamente de forma muito mais significativa do que produtos supérfluos ou suntuosos.

Observa que o próprio art. 155, §2º, inciso I, da CF/88 estabelece, taxativamente, que o ICMS “*será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação (...) com o montante cobrado nas anteriores*”. Sustenta Como se pode observar, não há margem para digressões: o princípio deveria ter sido e deve ser aplicado integralmente. Diz restar estabelecido o princípio de maneira absoluta e geral, sem quaisquer condições ou restrições, do que decorre que deverá sempre ser aplicado indistintamente. Revela não haver como se conceber, diante do ordenamento

jurídico, a possibilidade de que a legislação complementar ou ordinária (como no presente caso) viesse a limitá-lo, por absoluta incompatibilidade com os amplos desígnios constitucionais.

Assevera que tal situação deriva da própria hierarquia das leis, onde a Constituição Federal ocupa posição de destaque, subordinando todas as demais regras do ordenamento jurídico que, obrigatoriamente, deverão observar as suas disposições. Para corroborar esse seu entendimento colaciona fragmentos de ensinamentos dos juristas pátrios, Paulo de Barros Carvalho, Aliomar Baleeiro, José Eduardo Soares de Mello, Geraldo Ataliba, Roque A. Carrazza e Cléber Giardino.

Explica que no presente caso é fundamental e imprescindível a aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade, tendo em vista que, assim como o quanto constante do art. 155 da CF/88, deve-se aplicar também, o art. 19 da Lei Complementar nº 87/96.

Sustenta que resta evidente que, em havendo crédito de operações decorrentes do ICMS, como no presente caso, em que há, efetivamente, a apuração de créditos em face das operações interestaduais ocorridas, com base na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 87/96, tem o direito de proceder ao seu creditamento, sem que seja autuada em razão de tal operação, sendo vetado a qualquer Estado ou ao Distrito Federal, alterar a sua forma e critério de apuração, sob pena de violação à própria Constituição Federal.

Observa que, ao se pretender cobrar os valores relativos ao creditamento entendido como indevido, em face das operações interestaduais realizadas para estabelecimento de sua titularidade, resta evidente que foi aviltado o quanto constante da Constituição Federal, assim como a Lei Complementar nº 87/96, na sua essência. Assevera que procedera ao cálculo da sua base de cálculo de ICMS, para fins de creditamento, o valor correspondente ao custo da produção de suas mercadorias, nos exatos termos do quanto obrigatoriamente imposto pelo Estado de São Paulo, por meio da Decisão Normativa CAT nº 5, de 15/06/2005, expedida dentro do conceito de legislação tributária - CTN, artigos 96 e 100, inciso I.

Afirma que a Decisão Normativa CAT nº 05/2005, evidencia não haver qualquer óbice para a apuração da base de cálculo do ICMS, ao se considerar que o art. 13, §4º, inciso II, Lei Complementar nº 87/96 não deverá ser interpretada de forma taxativa, devendo ser considerada de forma mais abrangente, como se deu no presente caso.

Assevera que ao interpretar, literalmente, o quanto constante da Decisão Normativa CAT nº 05/2005, entendeu, de forma acertada, que não haveria qualquer prejuízo na sua aplicação, porque alcançou o conceito de custo, mínimo necessário, para a produção do bem e consequentemente os conceitos relativos ao quanto entendido como “matéria-prima”, “material secundário”, “mão-de-obra” e “acondicionamento”.

Ressalta que no caso em questão não trata da imposição da base de cálculo, “o custo da mercadoria produzida”, pois, nos termos do art. 146, inciso III, da CF/80, cabe à Lei Complementar, tanto definir as normas gerais em matéria de tributação, como as regras de determinação dos fatos geradores e bases de cálculo. Observa que, com este próprio dispositivo, o art. 110 do CTN, limita o alcance das leis tributárias quando essas pretendam explorar e invadir definições, conteúdos e alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado. Assinala que a interpretação literal do art. 13, §4º, inciso II, da LC 87/96, ao caso em questão, não se coaduna com a regra do art. 111 e incisos do CTN que estabelece as situações em que a legislação tributária será interpretada literalmente.

Aduz que inexistente qualquer razão que justifique a autuação, tendo em vista que procedeu aos cálculos da base de cálculo do ICMS, com base nos custos apurados de acordo com as normas de procedimentos contábeis vigentes e registrado nos Livros de Inventários dos períodos auditados, acrescido do próprio imposto, conforme regra de tributação estabelecida para este tributo, a título de base de cálculo para suas transferências, qual seja, o custo da mercadoria, em toda a sua abrangência.

Diz que a terminologia constante do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, considerada, de forma equivocada como sendo taxativa pelo Fisco baiano, é puramente exemplificativa, devendo-se entender que “matéria-prima”, “material secundário”, “mão-de-obra” e “acondicionamento”, podem ser interpretados como custos de produção, devendo, para tanto, ser alargado o conceito apresentado pelo dispositivo legal em questão, em face da autorização expressa concedida pela própria Portaria CAT 05/2005.

Cita que de um modo geral e corretamente mais abrangente, os custos realizados na produção antes mesmo de estar pronto para a sua comercialização, serão denominados custos de produção.

Afirma restar evidente ser a definição de custo constante da Lei Complementar nº 87/96 nitidamente de natureza exemplificativa e não taxativa, como pretende o Fisco Baiano.

Assevera que amparando-se nas fundamentações abstratas trazidas pelo auto de infração, é possível aferir que este cita aleatoriamente a IN nº 052/2013 (*que não pode ser aplicada retroativamente a fatos pretéritos*). Afirma que a mera citação da IN não indica no quê especificamente teria incorrido em erro, porque, ali, não está dito quais os elementos podem ou não ser considerados dentro do conceito de custo de produção, ou ainda, por exemplo, dentro do subgrupo material secundário.

Revela que na mesma linha a autuação ainda indicou como paradigma julgamento proferido pelo STJ, o qual dirimiu questão diferente da tratada no presente caso, na qual o contribuinte autuado teria lançado mão do inciso I, do §4º, do art. 13, da Lei Complementar nº 87/96, enquanto que a autuação lhe impôs a aplicação do inciso II, próprio para o estabelecimento fabril.

Afirma que nos presentes autos, lançou mão corretamente do inciso II, do §4º, do art. 13, da LC 87/96, havendo apenas uma suposta divergência do conceito de custo de produção. Diz que toda a discussão, aqui, está dentro do conceito alocado no inciso II, diferentemente do caso trazido pelo autuante.

Observa que ao se considerar como taxativo o quanto estabelecido pelo art. 13, da Lei Complementar nº 87/96, está-se interpretando de forma manifestamente equivocada tal dispositivo legal, além de, por certo, estar sendo desrespeitado o quanto constante na Decisão Normativa CAT 05/2005, ao impedir que tais expressões tenham a sua interpretação corretamente estipulada, restringindo o creditamento do contribuinte, de forma ilegítima.

Diz que a Fazenda do Estado da Bahia procura, sem sombra de dúvidas, de todas as formas, autuar, ainda que seja de maneira contraditória. Observa que no presente caso foi autuado em razão de ter se utilizado, indevidamente, de créditos fiscais de ICMS, relativos às operações interestaduais em função de ter utilizado a base de cálculo fixada pela unidade de origem, superior àquela estabelecida pela lei complementar, convênios e protocolos.

Registra que também foi autuado, pela mesma SEFAZ, em situação inversa à presente, no Auto de Infração nº 281082.0022/12-7, cuja infração entendida como tendo sido cometida. Prossegue assinalando que, neste caso, em particular, a infração cometida foi capitulada nos termos constantes dos arts. 56 e 124, inciso I do RICMS-BA/97, tendo sido reconhecida como devida, com a sua conseqüente quitação integral, conforme constante da própria decisão proferida pela 1ª JF, nos termos do acórdão JF nº 0026-01/14. Destaca que o Fisco entendeu, por meio da aludida autuação, que o custo deveria ser contábil, sem as considerações constantes da Lei Complementar nº 87/96, tendo sido utilizado, neste caso, base de cálculo do ICMS em valor inferior ao preço médio das mercadorias. Arremata salientando que a única distinção existente entre ambos os processos administrativos é o fato de que no presente caso, é beneficiário de créditos e no caso ora mencionado, qual seja, do Auto de Infração nº 281082.0022/12-7, é a própria devedora do débito, sendo certo que a discussão limita-se a uma única questão, qual seja, o critério utilizado para se apurar o valor correspondente à base de cálculo do ICMS, nas operações de transferência de produtos industrializados.

Menciona que para o caso tido como paradigma, verifica-se que o critério utilizado para se proceder à autuação é, justamente, o de que o custo da produção deveria ser o contábil, ou seja, calculado de uma forma mais abrangente, sem que seja necessária a obediência às restrições estabelecidas pelo art. 56, da Lei Complementar nº 87/96. Sustenta que não se pode admitir que tenha sido autuado em dois Autos de Infração, pela mesma SEFAZ, de competência do Estado da Bahia, em razão de justificativas autuantes exatamente opostas, decorrentes da mesma natureza.

Esclarece que, ao proceder ao recolhimento dos valores relacionados à infração 5 do A.I. nº 281082.0022/12-7, confessou que, efetivamente, cometeu a infração apontada pela Secretaria da Fazenda, sem, ao menos, questionar o valor decorrente de tal débito. Relata que, por óbvio, procedeu dessa forma, tendo em vista ter reconhecido que calculou equivocadamente a base de cálculo do ICMS, tendo sido apurado um valor inferior ao preço médio das mercadorias transferidas, entendendo-se, assim, que, de fato, o valor constante da autuação era devido, na sua integralidade.

Observa que a própria SEFAZ aceitou o pagamento do débito correspondente à mencionada infração, sendo que o critério de apuração da base de cálculo utilizado foi, exatamente, da forma inversa àquela cobrada no presente caso, não há razão alguma para se entender como devidos os valores cobrados na presente autuação fiscal. Assevera que não se pode compreender que, no presente caso, o critério utilizado para a apuração da base de cálculo, qual seja, o custo da produção, seja equivocado e o critério utilizado para a apuração da base de cálculo nos autos do Auto de Infração nº 281082.0022/12-7, do mesmo modo, também esteja errado, por não ter apurado a base de cálculo do ICMS, com base no valor correspondente ao custo da produção como critério necessário, obrigatório e fundamental.

Afirma que o Fisco baiano adotou dois critérios para o mesmo caso, de acordo com a sua conveniência e os seus interesses arrecadatários, utilizando, para tanto, o critério que melhor se adequar, de acordo com a situação do contribuinte, sem que seja adotada qualquer regra específica e universal para o caso de operação de transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, como é o caso em questão, o que, por certo, não se pode admitir.

Diz restar evidente que no presente caso o que se constata é que toda a sistemática adotada pelos Estados da Federação envolvidos, quais sejam, os Estados da Bahia e de São Paulo estão permeados pela guerra fiscal, visando abarcar a maior quantidade de impostos e receitas possível para os seus respectivos Estados.

Relata que tal entendimento é corroborado pelo artigo publicado pelo Fiscosoft Impresso (Artigo - Estadual - 2012/0306), que, neste caso, constata-se que o próprio STJ, quando da prolação do acórdão nos autos do Resp nº 1.109.298/RS, citado nos presentes autos, corroborou com esse entendimento. Sendo assim, resta evidente que se a sistemática de cálculo adotada para o caso constante do Auto de Infração nº 281082.0022/12-7, aliada à evidente existência de guerra fiscal entre ambos os Estados da Federação, está equivocada, tendo sido reconhecido tal erro pelo próprio contribuinte e pela SEFAZ, como sendo uma operação de apuração de créditos de ICMS eivada de vícios, por ter se creditado a menos, só se pode concluir que a sistemática adotada no presente caso, está claramente adequada para a apuração da base de cálculo, visando ao creditamento de ICMS, por meio da apuração de cálculos com base no custo da produção das mercadorias comercializadas.

Reafirma que foi forçada pelo próprio Estado de São Paulo a praticar a sistemática de cálculo da base de cálculo para o recolhimento de ICMS e o seu conseqüente creditamento, sob pena de ser autuada no próprio Estado produtor, qual seja, o Estado de origem. Continua asseverando que, neste sentido, o próprio corpo do presente processo administrativo reconhece que agiu nos termos estabelecidos na legislação do Estado de São Paulo, não havendo, portanto, qualquer razão para se entender necessária a incidência de multa nos termos cobrados, conforme o quanto constante da própria legislação baiana, em seu §7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, cujo teor reproduz.

Frisa que não teve intenção em burlar qualquer norma do Fisco baiano, tendo agido, em total consonância com o quanto constante da Lei Complementar nº 87/96, bem como em obediência ao quanto disposto pela legislação paulista, caso contrário, seria autuada pelo próprio Estado de São Paulo.

Esclarece, que além de não ter agido com fraude, dolo ou simulação, o que, por si só já desconfigura a incidência de multa nos patamares cobrados pelo Fisco baiano, por meio da operação realizada, também não se furtou ao recolhimento do próprio ICMS, o que demonstra a própria atuação fiscal, ao ser multada com base na hipótese prevista no inciso VII, do art. 42, da Lei nº 7.014/96.

Afirma não haver que se falar em incidência de multa, sobretudo, nos patamares cobrados, devendo-se considerar, para tanto, que foram plenamente cumpridos os requisitos constantes do §7º do art. 42, da Lei nº 7.014/96, uma vez que o próprio agente fiscal capitulou a infração como sendo aquela em que não houve descumprimento de obrigação principal ou mesmo pagamento do imposto devido, tornando-se, necessário o cancelamento da multa imposta no presente caso.

Frisar que a multa aplicada mostra-se desproporcional, até mesmo porque não houve qualquer dolo, no tocante à operação realizada, quanto à infração descrita na autuação.

Trás a colação ensinamentos a respeito do princípio da proporcionalidade da lavra do jurista, Celso Antônio Bandeira de Mello.

Afirma que o Fisco deve observar não apenas a letra fria da lei, aplicação positivista rigorosa, mas também deve observar e evitar a aplicação de penalidades que não apresentam as características de razoabilidade e desconformes com o próprio objetivo que pretendeu alcançar o legislador estadual.

Diz restar evidente que a aplicação de multa, nos montantes aplicados é manifestamente indevida, e ainda que assim não se entenda, apresenta-se como evidente violação aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, razão pela qual, deve ser corrigido o Auto de Infração.

Conclui requerendo a decretação da nulidade do Auto de Infração, em face dos vícios apontados como nele existentes, que maculam, por completo a sua lavratura, no que tange à ausência de especificação das infrações supostamente cometidas. Caso assim não se entenda, pugna pela insubsistência Auto de Infração, haja vista que este não possui o mínimo suporte para ser mantido, por todos os ângulos que se analise a questão, como já expendido, sendo de rigor o julgamento pela improcedência da presente autuação fiscal, porquanto:

- a) lícitas as operações de creditamento efetuadas, uma vez que se valeu para os cálculos dos créditos apurados, com base no custo da produção, em absoluta consonância com a Lei Complementar nº 87/96, e conforme foi obrigada a agir pelo Estado de São Paulo, o que foi inclusive narrado pelo próprio Agente Fiscal;
- b) situação inversa ocorrida no Estado da Bahia, em que formou sua base de cálculo em saída do Estado da Bahia, e foi autuada porque não havia formado sua base conforme os mesmos critérios contábeis ora impugnados pelo autuante. Ou seja, comparando-se ao auto de infração nº 281082.0022/12-7, lavrado pela mesma autoridade fiscal, em sentido inverso ao presente caso, encontra-se sob dois pesos e duas medidas perante o Estado da Bahia, o que não se pode admitir;
- c) impossível de se manter multa desproporcional apurada e constante do Auto de Infração, requerendo-se, inclusive, a total aplicação da regra contida no §7º, do artigo 42, da Lei Estadual n.º 7.014/1996, haja vista que, como narrado pelo autuante, agiu obrigado pela legislação do Estado de Origem e, portanto, não paira qualquer elemento sujeito de dolo, fraude ou simulação.

Por fim, requer que todas as futuras intimações sejam exclusivamente realizadas em nome do advogado José Manoel de Arruda Alvim Netto, advogado inscrito na OAB/SP nº 12.363 e Eduardo

Arruda Alvim, advogado inscrito na OAB/SP nº 118.685, ambos com endereço na Rua Atlântica, nº 516, Jardim América, São Paulo - CEP 01440-902, sob pena de nulidade.

Os autuantes prestam informação, fls. 138 a 175, tecendo inicialmente considerações acerca da legislação e da jurisprudência que consideram pertinentes ao lançamento ora em lide.

Transcrevem o teor da imputação descrita no Auto de Infração.

Registram que não foram contestados os cálculos e os valores constantes nos demonstrativos anexos aos autos.

No tocante às preliminares suscitadas pela defesa, o fiscal considera que falece razão à defendente, pois o Auto de Infração é composto de seis folhas, onde, nitidamente, está descrito, com riqueza de detalhes, a infração cometida.

No mérito, dizem que, como está registrado no próprio corpo do Auto de Infração, a autuação foi baseada em planilha de custo de produção apresentada pela empresa, onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção, por código de produto, e, em consonância com a Lei Complementar nº 87/96 e com os julgados citados, em especial a decisão do STJ, foi considerado, para definição da correta base de cálculo prevista no art. 13, §4º, inciso II, da referida lei complementar, o somatório de matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão de obra. Rebatem o entendimento da defesa, de que teria direito de formar a base de cálculo nas transferências de produtos industrializados com base na legislação de São Paulo, com a inclusão de todos os elementos de custo de produção.

Assinalam que a Lei Complementar nº 87/96, no art. 13, §4º, inciso II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências, deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, sendo que o art. 56, inciso V, alínea “b”, do RICMS-BA/97 está respaldado na Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, inciso II, que por sua vez está respaldada na lei complementar acima indicada, e consequentemente houve destaque e utilização a mais do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Afirmam que neste caso 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. Dizem que o comando contido no art. 13, §4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo além dos citados, e por conseguinte os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal. Explicam por que considera que o frete CIF a seu ver seria inaplicável às transferências.

Discorrem acerca da definição de efeitos tributários pela lei tributária e da referência a institutos de direito privado nas normas tributárias, com fundamento nos arts. 109 e 110 do CTN, citando Luciano Amaro, Sacha Calmon, Hugo de Brito e Aliomar Baleeiro. Consideram que, para compreensão dos conceitos de matéria-prima, mão de obra, material secundário e acondicionamento, deve-se recorrer às normas da ciência contábil, da contabilidade ou de outros institutos de direito privado.

Tomam por referência um trabalho encontrado na internet, desenvolvido por uma faculdade de Itacaré (SP), em que são enunciados os conceitos dos elementos básicos do custo industrial: materiais (matérias-primas, materiais secundários e materiais de embalagem), mão de obra (gastos com pessoal, envolvendo salários, encargos sociais, refeições, estadias, etc.) e custos indiretos de fabricação (demais gastos necessários para a fabricação).

Destacam que a diferença entre matéria-prima e material secundário é que a primeira é mais importante porque entra em maior quantidade no processo produtivo, enquanto que o segundo entra em menor quantidade, sendo que aqueles dois elementos se assemelham porque, tanto a matéria-prima, quanto o material secundário integram o produto final e são custos diretos no processo produtivo.



Mencionam outro trabalho encontrado numa pesquisa feita na internet acerca dos conceitos de matéria-prima, mão de obra direta e gastos gerais de fabricação, observando que no referido trabalho a definição de matéria-prima foi equiparada à de material direto, correspondendo a todo o material incorporado ao produto, inserindo-se no mesmo conceito a embalagem e o material secundário, sendo feita menção também às rubricas energia elétrica, depreciação e manutenção, englobadas no rol dos materiais indiretos, sendo que a mão de obra é vinculada ao pessoal que trabalha, e não às máquinas e equipamentos.

Reportam-se também a uma resposta que teria sido dada a uma consulta que diz ter sido formulada ao presidente do CRC-SE acerca dos elementos de custo de produção previstos na Lei Complementar nº 87/96.

Destacam o conceito de matéria-prima na doutrina de George Sebastião Guerra Leone e Rodrigo José Guerra Leone.

Reafirmam 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 os materiais ditos secundários.

Voltam a falar do trabalho dos citados Leone e Leone acerca das definições de depreciação e mão de obra, considerando que com isso são refutadas as incongruências do Regulamento do ICMS de Minas Gerais, haja vista que depreciação nada tem a ver com mão de obra, porque contabilmente mão de obra é relacionada a pessoal, ou seja, ao homem, e nunca a máquinas e equipamentos.

Citam ensinamentos de um auditor fiscal e professor de contabilidade de custos, obtidos através de mensagens recebidas por “mcarneiro” pelo correio eletrônico da SEFAZ acerca do significado do termo “mão de obra”.

Transcrevem trecho em que é dito que a legislação não manda excluir aquela [mão de obra] vinculada aos departamentos auxiliares de produção, pois toda mão de obra vinculada à produção deve compor o custo de produção para efeito de transferência, de modo que, se a mão de obra estiver vinculada aos departamentos produtivos ou aos departamentos auxiliares de produção (manutenção de fábrica, controle de qualidade, programação da produção, utilidades, segurança patrimonial, almoxarifado, compras, etc.), trata-se de elemento de custo de produção, porém ficará fora do custo a mão de obra vinculada às áreas administrativa, de vendas e financeira, por serem tratadas como despesas.

Expõem em seguida enunciados do magistério de Eliseu Martins: i) mão de obra direta é aquela relativa ao pessoal que trabalha diretamente sobre um produto em elaboração; ii) o operário que movimenta um torno, por exemplo, trabalhando um produto ou um componente de cada vez, tem seu gasto classificado como mão de obra direta; e iii) custo de mão de obra direta não se confunde com o valor total pago à produção, mesmo aos operários diretos, somente se caracterizando como tal a utilizada diretamente sobre o produto.

Revelam que nada pode justificar a alteração do conceito de mão de obra que acaba de expor, vinculada ao homem, ao pessoal, ao operário, ao trabalhador, nada tendo a ver com máquinas e equipamentos e respectivas depreciações.

Com relação ao frete CIF, consideram não ser admissível sua inclusão na base de cálculo das transferências interestaduais, uma vez que frete não é elemento de custo de produção, e além disso a cláusula CIF é inaplicável às transferências. Consideram que numa operação realizada com a cláusula CIF o frete constitui uma despesa operacional, e não um custo de produção.

Esquematizam os elementos de custo de produção de uma empresa industrial, destacando as rubricas materiais de produção, materiais secundários, material de embalagem, mão de obra direta, despesas dos setores administrativos, despesas dos setores operacionais e despesas do setor de produção de energia.

Com base nesse esboço de planilha de custos, observam que os elementos de custo formadores da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96 são estes: a) matérias-primas: materiais de produção principais; b) materiais secundários: materiais de

produção suplementares ou secundários; c) acondicionamento: material de embalagem; e d) mão de obra: direta e indireta.

Citam decisões do Conselho de Contribuintes da União acerca do crédito presumido da lei federal que indica, e também do STJ.

Reiteram que energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação, frete, etc., não podem ser inseridos nos elementos de custos mencionados no § 4º, inciso II, do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96.

Assinalam o que consideram impropriedades na legislação dos Estados de Minas Gerais e São Paulo.

Quanto ao Auto de Infração nº 206891.0021/13-9 citado pela defesa, de idêntica natureza, lavrado contra essa mesma empresa, o fiscal transcrevem a ementa do Acórdão CJF 0249-11/14; analisam a questão da manutenção e da depreciação, dizendo que, em geral, essas rubricas são contabilizadas como despesas, não devendo integrar a base de cálculo, conforme decisões que apontam; frisam que tal custo não pode ser definido como custo contábil, e sim como um custo “específico” para apuração da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de produtos fabricados, e portanto, em obediência à lei complementar, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF, energia elétrica, comunicação, etc., não devem ser considerados para efeito de determinação da base de cálculo legal, o que implica glosa dos respectivos créditos, se assim foi apurada a base de cálculo pelo contribuinte, não cabendo serem aventadas as situações dos estornos de crédito como determina o art. 21 da referida lei complementar.

Reproduzem posicionamentos do STJ e Citam parecer da Procuradoria Fiscal da Bahia.

Mencionam que a Instrução Normativa nº 052/2013 que cuida da interpretação da base de cálculo nas operações de transferência interestadual e a vinculação à mesma por força do disposto no CTN, com o objetivo de demonstrar que a autuação obedeceu literalmente ao teor nela contido.

Transcrevem os artigos 100, 106, inciso I e 96, 144, §1º do CTN para salientar o caráter das normas interpretativas, como é o caso da aludida Instrução, e sobre a necessidade de obediência à legislação.

Reproduzem o inciso III do art. 167 do RPAF-BA/99, para frisar que aos órgãos julgadores na esfera administrativa não cabem denegar a aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Pugnam pela procedência do Auto de Infração.

## VOTO

O lançamento em discussão refere-se à glosa de crédito fiscal de ICMS utilizado indevidamente nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem em valor superior ao estabelecido em lei complementar, convênios ou protocolo.

Em preliminar, a defesa suscita a nulidade do lançamento, aduzindo suas razões em dois enfoques, primeiro, por falta de especificação exata da infração, pois não indica qual o inciso do art. 124 do RICMS foi infringido, impossibilitando a elaboração de uma defesa de forma eficaz e satisfatória, violando os princípios da legalidade, da ampla defesa e do contraditório, e segundo, no que concerne ao art. 13, §4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, por ter a autuação se pautado somente na descrição formal, sem adentrar em seu conteúdo.

Sustenta que a lei complementar, muito menos a Instrução Normativa 52/13, que não pode ser aplicada retroativamente a fatos pretéritos, dizem quais os elementos podem ou não ser considerados dentro do conceito de custo de produção, ou ainda, por exemplo, dentro do subgrupo material secundário, cabendo à autuação discriminar quais são e o porquê que determinados elementos considerados pela empresa não teriam sido corretamente por ela elencados.

Quanto ao primeiro enfoque aduzido pela defesa, não vislumbro que a falta de indicação do inciso do art. 124 do RICMS-BA/97 prejudicou a defesa neste caso. A rigor, o art. 124 nem precisava ser

citado, pois cuida de prazos de recolhimento do imposto, e o caso em exame diz respeito a utilização indevida de crédito. A menção ao prazo é apenas uma decorrência da situação em análise, pois, ao se utilizar crédito indevido, isso implica falta de pagamento ou pagamento a menos do imposto no prazo regulamentar.

Já no tocante ao segundo enfoque, embora na descrição da infração não sejam especificadas as rubricas dos insumos ou materiais consideradas no levantamento fiscal, as explicações constantes no campo “Descrição dos Fatos” e os demonstrativos fiscais deixam claro esse aspecto.

Entendo, portanto, presente a existência dos elementos fundamentais na constituição do presente lançamento tributário, sendo acostados aos autos as provas que sustentam a exigência e demonstram a motivação da autuação, ao tempo em que permitiu ao contribuinte autuado o exercício do contraditório e da ampla defesa. Ademais, o pedido de nulidade articulado não encontra amparo em qualquer das hipóteses elencadas no art. 18 do RPAF-BA/99.

Assim, considero ultrapassada a preliminar de nulidade suscitada.

No tocante ao mérito, de acordo com os elementos que integram os autos, constato que ao ser apurado o custo de produção das mercadorias transferidas de outros estabelecimentos da empresa para o estabelecimento situado na Bahia, a fiscalização constatou que na base de cálculo das transferências foram incluídos gastos que não se enquadram como matéria-prima, material secundário, mão de obra ou acondicionamento.

Convém salientar que o fisco baiano não está, a rigor, negando vigência à legislação do Estado de origem das mercadorias, haja vista que nos presentes autos, tão-somente, apurou, segundo sua interpretação, o fiel cumprimento da legislação, que nesse ponto deve ser uniforme em todo o país, pois a base de cálculo do ICMS é fixada pela Lei Complementar nº 87/96, que é uma lei nacional, de observância obrigatória por todos os entes tributantes.

Apesar da menção a “lei complementar, convênios ou protocolo”, na descrição do fato, resta patente nos autos que o fato nada tem a ver com convênio ou protocolo, pois base de cálculo é matéria de reserva legal. A questão diz respeito ao parâmetro fixado pelo art. 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, segundo o qual nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular a base de cálculo é o custo da mercadoria produzida, entendendo-se para esse fim como custo da mercadoria produzida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, consoante redação do dispositivo em apreço, *in verbis*:

“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:

[...]

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

Quanto ao argumento do sujeito passivo de que o art. 13, §4º, inciso II, Lei Complementar nº 87/96 não deve ser interpretado de forma taxativa, devendo ser considerado de forma mais abrangente, não deve prosperar, uma vez que, neste caso, independe do “conceito de custo contábil”, preconizado pela técnica dos manuais de contabilidade. Deve prevalecer o conceito legalmente estatuído expressamente como custo numa situação específica. Trata-se, portanto, não de um conceito da prática contábil, mas de um conceito legal. É cediço que, a guisa de exemplo, manutenção e depreciação, são custos de produção. No entanto, consoante expressa determinação legal, nem todos os custos de produção integram a base de cálculo do ICMS nas transferências. De acordo com a regra do art. 13, §4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, na saída, em transferência, de mercadoria destinada a outro estabelecimento do mesmo titular situado em outro estado, a base de cálculo é o custo da mercadoria produzida, estabelecendo a lei que como “custo da mercadoria produzida” deve ser entendida “a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento”. Eis que, afigura-se claramente evidenciada na

intelecção de seu teor que a enumeração feita pela lei complementar é taxativa, e não é exemplificativa como quer interpretar a defesa. É indubitoso que se pretensão fosse imprimir o caráter exemplificativo, o legislador teria adotado expressões indicativas nesse sentido, mediante expressões do tipo “por exemplo”, “tais como”, “e semelhantes”. Ao contrário, o legislador especificou expressamente quais, e somente aquelas as rubricas enunciadas é que deveriam ser incluídas na base de cálculo.

Logo, sob pena de desnaturar o cerne do dispositivo legal, que elencou expressamente os elementos de custos, remanesce patente que não é todo e qualquer custo de produção que deve compor a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais feitas por estabelecimento industrial, mas apenas o custo relacionado a matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.

Por conseguinte, não devem integrar a base da cálculo do ICMS em tal situação quaisquer custos ou despesas que não se enquadrem no conceito dos custos das quatro categorias especificadas pelo §4º do art. 13 da lei complementar.

No que pertine ao paralelo articulado pela defesa entre a imputação constante no presente Auto e a do item 5º do Auto de Infração nº 281082.0022/12-7, verifico que não há como fazer o cotejo da presente situação com a do referido Auto, haja vista o item 5º do Auto de Infração nº 281082.0022/12-7 não foi impugnado.

Nestes termos, concluo pela subsistência da autuação.

Quanto ao questionamento do impugnante acerca da multa sugerida, alegando que ela atinge patamares extorsivos e desproporcionais, observo que, além da multa tipificada ter previsão legal não é razoável discutir no âmbito administrativo o direito posto.

No que diz respeito ao pedido da defesa para aplicação do §7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, saliento que esta Junta não tem competência para apreciar esse pleito, haja vista que a faculdade prevista no citado dispositivo legal diz respeito apenas à possibilidade de redução ou cancelamento de multas por descumprimento de obrigações “acessórias”, e no presente caso trata-se de multa por descumprimento da obrigação dita principal.

A defesa requer que todas as futuras intimações sejam exclusivamente realizadas em nome dos advogados José Manoel de Arruda Alvim Netto, inscrito na OAB/SP nº 12.363, e Eduardo Arruda Alvim, inscrito na OAB/SP nº 118.685, ambos com endereço na Rua Atlântica, nº 516, Jardim América, São Paulo - CEP 01440-902, sob pena de nulidade. Recomendo à secretaria deste Conselho que as intimações sejam feitas na forma requerida. No entanto, observo que não implicará nenhum vício se as intimações forem feitas diretamente ao próprio sujeito passivo, atendidas as regras do art. 108 do RPAF-BA/99.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0006/15-7**, lavrado contra **QUÍMICA AMPARO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$317.107,59**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos demais acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de novembro de 2015.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – JULGADORA