

A. I. N° - 2068910009/15-5  
AUTUADO - DANONE LTDA.  
AUTUANTES - PAULO CESAR DA SILVA BRITO, EUZIANEGOUVEIA DA SILVA e MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO- INTERNET 17.03.2016

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0020-02/16**

**EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. USO INDEVIDO.**  
Demonstrado que o remetente incluiu itens do sistema produtivo que não compõe a base de cálculo nas transferências interestaduais, conforme definida em lei complementar. Auto de infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O auto de infração em lide, lavrado em 06/04/2015, formaliza a exigência de ICMS no valor total de R\$404.326,93, em decorrência de ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias industrializadas pelo remetente, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo utilizada na unidade federada de origem, ficando superior ao estabelecido no inciso II do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96 (01.02.23), ocorrido no exercício de 2011, acrescido de multa de 60% prevista na alínea "a" do inciso VII do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

O autuante afirma que este auto de infração tem amparo no inciso II do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96 e na Instrução Normativa nº 52/2013, tendo decisões favoráveis no Superior Tribunal de Justiça e no CONSEF. A base de cálculo tomou por base planilha de custo de produção apresentada pelo autuado e é composto do somatório da matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão de obra.

O autuado, através de representante legal, apresentou defesa das fls. 108 a 158, alegando que os Estados de São Paulo e Minas Gerais, de onde se originaram as mercadorias, editaram legislação do ICMS considerando que a definição prevista no inciso II do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96 acerca da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de mercadorias industrializadas entre estabelecimentos do mesmo contribuinte seria exemplificativa, comportando interpretação extensiva. Apresenta texto do art. 43 do Decreto Estadual nº 43.080/2002, editado pelo Estado de Minas Gerais, e a Decisão Normativa CAT-5 nº 05, de 15 de junho de 2005, editada pelo Estado de São Paulo.

Desta forma, o autuado protesta pela retirada das rubricas “depreciação”, “manutenção”, “energia” e “outros custos” da 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 de forma extensiva.

O autuado considera que o art. 110 do Código Tributário Nacional foi violado, pois 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. Assim, entende que 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.

Entende o autuado que a necessidade de estorno dos créditos fiscais utilizados implica em patente violação ao princípio da não-cumulatividade, na medida em que restringe o seu direito ao crédito apurado com base na legislação vigente nos Estados onde se localizavam os estabelecimentos de onde foram remetidas as mercadorias.

Para o autuado, em vez de autuar, o Estado da Bahia deveria declarar a inconstitucionalidade das normas estaduais através de uma Ação Direta de Inconstitucionalidade e esperar a posição do Supremo Tribunal Federal para que não se afronte o pacto federativo nacional e a tripartição dos poderes, visto que compete ao Judiciário, em especial ao Supremo Tribunal Federal, a competência exclusiva de controle de constitucionalidade dos atos normativos estaduais.

O autuado alerta que os entes políticos só podem tributar dentro do restrito campo que lhes foi reservado pela Constituição Federal, uma vez que dela receberam não o poder tributário incontestável e absoluto, mas apenas uma parcela deste, bastante limitada. Assim, o titular do imposto estadual incidente na operação interestadual de remessa de mercadoria a contribuinte do imposto é o Estado onde está sediado o estabelecimento remetente da mercadoria, no caso, os Estados de Minas Gerais e São Paulo. E a alíquota aplicável em tal operação deve ser a interestadual fixada pelo Senado Federal. Entende que a competência dos Estados de destino para a instituição do ICMS na operação interestadual está restrita ao diferencial de alíquota, isto é, a cobrança do imposto estadual por meio da diferença resultante entre a alíquota interna e a alíquota interestadual aplicada.

Deste modo, ao vedar o crédito do ICMS referente ao imposto que foi recolhido aos Estados de origem, o Estado da Bahia acaba por alargar indevidamente a sua competência tributária, invadindo o campo de competência delineado pelo texto constitucional aos Estados de origem, além de impor tratamento discriminatório em razão da origem e destino de mercadorias adquiridas em outras unidades federadas.

O autuado apresenta diversas decisões do STF e do STJ em que fica caracterizado que o creditamento do ICMS em regime de não-cumulatividade prescinde do efetivo recolhimento na etapa anterior, bastando que haja a incidência tributária.

Conclui o autuado que o Estado de destino não pode simplesmente glosar créditos considerados indevidos sem que o Supremo Tribunal Federal tenha retirado a validade da norma contestada em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade.

Em relação à multa aplicada, entende o autuado que foi aplicada não apenas com finalidade punitiva, mas como reparo pelo descumprimento de obrigação tributária por parte do contribuinte. Sendo, portanto, tão elevada que implica verdadeiro confisco, vedado pelo artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal. Assim, requer que a multa seja cancelada ou diminuída ao patamar máximo de 2%.

O autuado requer, por fim, 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.

Os autuantes, em contrapartida, alegam das fls. 207 a 249 que o art. 155, § 2º, XII, “i” da CF/88 e a Lei Complementar nº 87/96, no art. 13, § 4º, II, prescrevem 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, sendo este texto reproduzido no art. 17, § 7º, II da Lei Estadual nº 7.014/96.

Alertam que não foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal e que o autuado já efetuou pagamento de outro auto de infração cujo objeto era o mesmo da presente lide e também foi autuado em outros processos idênticos cujos julgamentos no CONSEF foram pela procedência.

Os autuantes entendem que o autuado deve obedecer, em primeiro lugar, ao que está prescrito expressamente na Constituição Federal e na Lei Complementar do ICMS. Compreendem ser 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. Concluem 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 elencados.

Os autuantes citam o art. 109 do CTN alertando que para os efeitos tributários a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos de direito privado podem sofrer restrições. Citam opiniões de doutrinadores e atestam que o uso de institutos de direito privado de forma restritiva no direito tributário é admissível mas essas ressalvas precisam estar expressas na legislação.

Entendem os autuantes, com base no art. 110 do CTN, que o legislador não pode 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 acondicionamento, haja vista que a Lei Complementar 87/96, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, fixou os elementos de custo de produção que deverão compor ou formar a Base de cálculo, mas não conceituou o que seria cada um deles, isto é, o que se entende por matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento.

Para tanto, o correto é recorrer às normas da Ciência Contábil, da Contabilidade ou de outros institutos de Direito Privado. Desta forma, entendem que energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação, frete etc., segundo a clássica e a atual lição da Ciência Contábil, não podem ser inseridos nos elementos de custos mencionados no §4º, II, do art. 13 da LC 87/96. Os autuantes explicam que não incluiu energia elétrica pois é contabilizada como despesa em conta específica e distinta de matéria-prima, embalagem e material secundário. Em consequência, os autuantes discordam das legislações de Minas Gerais e de São Paulo que buscaram incrementar a base de cálculo do ICMS ampliando os itens que a compõe.

Os autuantes explicam que expurgaram da base de cálculo a despesa com frete pois não diz respeito a custo de produção e porque a cláusula CIF é inaplicável às transferências, pois não existem pessoas jurídicas distintas na relação.

Os autuantes entendem como inadequado o procedimento adotado pelo autuado incluindo o frete no preço da mercadoria sob a alegação de tratar-se de saídas CIF. A parcela desse frete não é elemento de custo de produção e não poderia compor a base de cálculo nas operações de transferência interestadual prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96.

Por fim, requerem a procedência total do auto de infração.

## VOTO

Inicialmente, verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõe o auto de infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99. O autuado não apresentou nenhuma arguição de nulidade do presente auto de infração.

A presente lide reside na interpretação de norma que define base de cálculo do ICMS nas transferências de mercadorias produzidas no estabelecimento do remetente.

Uma vez publicada uma norma não é possível se buscar a intenção do legislador para se dar a interpretação correta. A interpretação dada pelos Estados de Minas Gerais e São Paulo, ao editarem normas infralegais, buscam uma interpretação que associem uma lógica da definição de custo de produção com a contabilidade de custos. Essa é uma tentativa que visa apenas aplicar uma interpretação extensiva que lhes seja mais benéfica. Se o legislador tivesse intenção de aplicar o conceito de custo de produção estabelecido pela contabilidade de custos, não haveria de fazer a ressalva contida na norma que restringe os itens que a contabilidade associa ao custo de produção.

Não pode haver outra interpretação senão a de que a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias produzidas pelo remetente deve ser composta apenas pelos itens do custo de produção expressamente estabelecidos. Se a intenção do legislador fosse estabelecer como base de cálculo o custo de produção na forma entendida pela contabilidade de custos, não haveria de redefinir-lo expressamente como fez na lei complementar.

Se a intenção fosse apenas ser exemplificativo, não haveria de utilizar expressão que indica redefinição restritiva "assim entendida a soma do custo da matéria-prima...", mas utilizaria expressão que revelasse intenção de apenas citar itens que fizessem parte do conceito aplicado, como "assim entendida a soma de itens como custo da matéria-prima...".

Como há na lei Complementar nº 87/96 uma redefinição restritiva da expressão "custo de mercadoria produzida" de forma taxativa, e não uma citação de seus itens de forma exemplificativa, não é possível dar uma interpretação extensiva a esta norma. De fato, a base de cálculo estabelecida na lei complementar contraria propositalmente a metodologia contábil de apuração de custo, à medida que apenas admite na hipótese em lide a utilização de parte dos itens que compõe os custos relacionados ao sistema produtivo.

Considerar que é taxativa a interpretação dada pela lei complementar à expressão "custo da mercadoria produzida" não viola os ditames do art. 110 do Código Tributário Nacional, como sugeriu o autuado. O conceito de custo de mercadoria produzida para efeito de tributação não foi utilizado nem expressamente nem implicitamente na Constituição Federal. Logo, tal interpretação não altera a definição nem a limitação das competências tributárias estabelecidas pela Magna Carta.

Impedir o uso indevido de crédito fiscal, objeto do presente auto de infração, não se caracteriza como afronta ao princípio constitucional da não-cumulatividade. A compensação do imposto devido em operações sujeitas ao ICMS com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado é garantia constitucional. Mas para que se tenha direito à utilização do imposto cobrado nas operações anteriores é necessário que o imposto cobrado não ultrapasse o estabelecido como devido pela legislação.

A base de cálculo do imposto devido nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa é definida pela Lei Complementar nº 87/96 e não pelas legislações estaduais. Assim, a cobrança que excede a devida não pode ser admitida pelo Estado de destino como crédito fiscal para o destinatário. O princípio da não-cumulatividade não está sendo ferido pois o cálculo do crédito admitido está pautado na mesma base de cálculo exigida para cálculo do imposto devido nas saídas interestaduais em transferência originadas do Estado da Bahia e o remetente não está obrigado a estornar os créditos referentes aos outros itens do custo de produção que não fizeram parte da base de cálculo das mercadorias.

Cabe ao autuado pedido de restituição à unidade Federada de origem da mercadoria relativamente ao valor do imposto cobrado sobre a base de cálculo que excedeu aos limites taxativos estabelecidos na lei Complementar nº 87/96, sob a garantia constitucional do princípio da não-cumulatividade.

Esperar decisão do Supremo Tribunal Federal acerca de constitucionalidade de atos normativos não implica em não iniciar ações fiscais de reclamação de créditos tributários sob pena de se caracterizar a decadência do direito do Estado por não ter sido exercido no prazo legal.

O uso indevido de crédito fiscal, objeto deste auto de infração, não representa uma invasão ao poder do Estado de localização do remetente em instituir o ICMS incidente na operação. Não cabe ao Estado da Bahia definir o imposto incidente nestas operações. Espera-se, entretanto, que sejam observados os limites estabelecidos na Constituição Federal e em lei complementar. Qualquer cobrança de imposto em operação interestadual que exceda os limites estabelecidos na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 87/96 não obriga o Estado destinatário da mercadoria a absorver estes créditos.

A presente cobrança por uso indevido de crédito fiscal não representa tratamento discriminatório, mas observância dos limites estabelecidos na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 87/96 e visa evitar prejuízos na repartição das receitas tributárias entre os Estados. Aceitar créditos tributários decorrentes de utilização de base de cálculo que extrapola os limites citados seria o mesmo que aceitar créditos tributários decorrentes de aplicação de alíquota superior ao estabelecido pelo Senado Federal para as operações interestaduais.

O que estamos discutindo não é se o imposto destacado foi efetivamente pago ou não. Motivo pelo qual levou o STF e o STJ a produzir jurisprudência no sentido de afirmar que o creditamento do ICMS em regime de não-cumulatividade prescinde do efetivo recolhimento na etapa anterior, bastando que haja a incidência tributária. O que estamos discutindo é a extração dos limites estabelecidos para a base de cálculo nas operações interestaduais que repercute em extração da carga tributária que deveria ser exigida dos contribuintes. Neste caso, o Estado prejudicado é o do destino das mercadorias caso absorva os créditos fiscais decorrentes da utilização de uma base de cálculo que extrapolou os limites previstos na legislação.

Em relação ao frete, entendo que a Lei Complementar nº 87/96 não estabeleceu nenhuma limitação à sua base de cálculo quando da efetiva prestação de serviço nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa. A limitação está voltada à mercadoria e não à prestação do serviço. Concordo, entretanto, que não há porque se falar em frete CIF nas transferências. Por se tratar de uma só pessoa jurídica, a contratação do frete sempre ficará a cargo do emitente, como de fato ficou registrado nas notas fiscais de remessas do autuado. Entretanto, se o emitente declara ser o frete CIF, este deve ser expurgado da base de cálculo da mercadoria, como de fato foi, e o remetente deverá escriturar como crédito fiscal o imposto destacado no conhecimento de transporte emitido pelo prestador do serviço.

Não sendo declarado o frete como CIF, o ICMS referente à prestação de serviço de transporte nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, destacado no conhecimento de transporte ou no corpo da nota fiscal, nas hipóteses em que o remetente figurou como substituto tributário, é de legítimo direito do estabelecimento destinatário da mercadoria. Não admitir o uso do crédito fiscal relativo à prestação de serviço seria efetivamente uma afronta ao princípio da não-cumulatividade.

Desta forma, deve a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa ser limitada à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Voto pela **PROCEDÊNCIA** do Auto de Infração.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **2068910009/15-5**, lavrado contra **DANONE LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$404.326,93**, acrescido da multa de 60%, prevista na alínea "a" do inciso VII do art. 42 da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de março de 2016.

JOSÉ CARLOS BACELAR - PRESIDENTE

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - RELATOR

MAURICIO SOUZA PASSOS - JULGADOR