

PROCESSO - A. I. N° 206891.3068/16-0
RECORRENTE - DANONE LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0102-04/17
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - PUBLICAÇÃO: 20/12/2017

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0408-12/17

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA EM LEI COMPLEMENTAR. Para fins de utilização de créditos fiscais nas transferências interestaduais de produtos fabricados, entre estabelecimentos da mesma sociedade empresária, a base de cálculo é o valor correspondente ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, nos termos do art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96 e art. 17, § 7º, II, da Lei nº 7.014/96. Cálculos efetuados em conformidade com as disposições legais e os ditames da ciência e das normas contábeis. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, com base no art. 169, I, “b”, do RPAF/BA, contra a Decisão da 4ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado em 12/12/2016, para exigir ICMS em decorrência da 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 ou protocolo. Fatos geradores do exercício de 2012 (meses de janeiro a dezembro) – valor principal exigido - R\$1.028.055,06, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, letra “a”, da Lei nº 7.014/96.

Consta na descrição dos fatos que a autuação se refere às operações de transferências interestaduais de produtos fabricados em outras unidades da Federação, para filial localizada neste Estado, cuja base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, prevê que deve corresponder aos custos da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Na composição da base de cálculo de transferência foram excluídos pelos autuantes os valores de elementos de custos das rubricas: DEPRECIAÇÃO; MANUTENÇÃO; ENERGIA; OUTROS CUSTOS, por não constarem dos elementos previstos no texto da LC 87/96.

A 4ª JJF, através do Acórdão nº 0102-04/17 (fls. 177/189), decidiu a lide administrativa, na 1ª instância de julgamento, proferindo o voto a seguir transcrito:

VOTO DA JJF

O Auto de Infração trata da exigência de ICMS, pela 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 ou protocolo, no exercício de 2012.

De acordo com a descrição dos fatos, foi efetuado estorno de crédito de ICMS na forma da LC 87/96, em virtude de a base de cálculo do imposto, nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas neste Estado, ser maior que a prevista na mencionada LC (art. 13, § 4º, Inciso II). Foram expurgadas nas notas fiscais de transferência as seguintes rubricas: energia elétrica, depreciação e outros custos por não ser parte integrante de matéria prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento.

Os autuantes elaboraram o demonstrativo de “ESTORNO DE CRÉDITO – RESUMO MENSAL - 2011 (fl. 09) e o demonstrativo “ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO TRANSFERÊNCIAS - FÁBRICAS - Produção do Estabelecimento – 2012”, sendo considerado o custo de produção fornecido pela empresa, exceto as rubricas

“Depreciação”, “Manutenção”, “Energia Elétrica” e “outros”. A autuação foi feita com base na planilha de custo de produção apresentada pelo autuado (fls. 29/33 - exemplificativa), onde constam, de forma discriminada, os itens do custo de produção. Após a apuração do custo de produção unitário, foi ele confrontado com a base de cálculo consignada em cada nota fiscal de transferência, determinando a diferença entre o valor previsto no art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96 e o que foi consignado a mais, de acordo com o demonstrativo ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, aplicando a alíquota interestadual prevista na legislação sobre a diferença apurada para calcular o valor do crédito utilizado a mais que o que seria de direito. Todo o roteiro da presente autuação encontra-se expressamente descrito no corpo do próprio Auto de Infração e cujas cópias dos documentos que o ensejou foram entregues ao contribuinte, de acordo com Recibo de arquivos eletrônicos de fl. 07.

Os papéis de trabalho desta auditoria foram elaborados tanto em meio físico quanto em meio eletrônico.

A tese do impugnante, em apertada síntese, é que o cerne da questão a ser enfrentada diz respeito a interpretação equivocada, pelo fisco, do inciso II, § 4º, art. 13, da Lei Complementar nº 87/96 - LC referente ao que considera como componentes das parcelas de custo para efeito de base de cálculo do ICMS incidente nas operações de transferências interestaduais. Nesta sua argumentação baseia-se, principalmente, nas normas contábeis (Norma de Procedimento Contábil (NPC) nº 2 do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON e Pronunciamento Técnico CPC (R1), do Comitê de Pronunciamentos Contábeis), as quais o fisco não pode violá-las, conforme disposto no art. 110, do Código Tributário Nacional – CTN, afora na legislação estadual dos estados de Minas Gerais e São Paulo (estados de origem das mercadorias transferidas). Entender, ainda, diante do princípio da não cumulatividade do imposto, ser legal e constitucional apropriar-se integralmente do crédito fiscal destacado nos documentos fiscais.

A Constituição Federal de 1988 prevê que cabe à lei complementar, entre outras determinações, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributária (art. 146, III, “b”).

Por seu turno, a Lei Complementar nº 87/1996, quando dispõe a respeito de base de cálculo e em relação à matéria em discussão, estabelece no seu art. 13, § 4º, II (reproduzido no Estado da Bahia no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96) que a base de cálculo do imposto é, na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado pertencente ao mesmo titular, o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Portanto, nas operações em comento, a definição da base de cálculo é matéria reservada à Lei Complementar, que não pode ser modificada por qualquer lei estadual, sob pena de importar em grande insegurança jurídica e claro prejuízo ao pacto federativo e ao princípio da autonomia distrital (não admitir que Estados e Distrito Federal se locupletem uns à custa dos outros). Proceder ao contrário é ônus de quem assim se posiciona.

No caso concreto, nas operações de transferências de mercadoria entre estabelecimentos fabricantes e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o “custo da mercadoria produzida”, elencado de forma taxativa na LC nº 87/96, qual seja: o somatório da matéria prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra. Assim, tal custo não pode ser definido como um custo apenas contábil, ou mesmo “industrial” e sim como um custo específico para apuração da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de produtos fabricados.

E, quanto à legislação estadual de outros estados, observo de que a mesma não tem ressonância neste Estado por total falta de competência para a sua aplicabilidade diante do princípio federativo da autonomia dos Estados, entes individualmente tributantes no que diz respeito aos seus tributos. Em consequência, em relação a Instrução Normativa CAT nº 05/2005, da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, a sua aplicação se restringe àquela unidade da Federação, não possuindo a citada Instrução Normativa o condão de modificar o previsto na legislação do Estado da Bahia.

Ainda alegou o impugnante que ao revés do sustentado pela fiscalização, os custos de depreciação, de manutenção, de energia e outros custos (componentes considerados em sua estrutura de custo dos produtos recebidos por transferência – custos diretos e indiretos), diante das determinações do art. 110, do CTN, a LC nº 87/96 não poderia criar (conforme interpretação dada pelos autuantes) nova forma contábil de apuração do custo de produção. Neste caminhar, firma que a energia elétrica, manutenção, depreciação, etc. são considerados gastos de produção quando consumidos no processo fabril.

A legislação não alterou qualquer conceito contábil. Apenas, para fins de fixação da tributação na origem e no destino das mercadorias, estabeleceu uma base de cálculo própria, no Estado de origem, albergando, tão-somente, os componentes previstos no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, devendo os outros componentes do custo industrial ser integrados nas operações subsequentes, a se realizarem no Estado de destino das transferências, cabendo a este o recebimento do imposto sobre tais parcelas. Observo, ainda, de que as despesas alegadas pelo defendente são registradas contabilmente em contas apartadas daquelas de matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

E no que concerne à energia elétrica, o STJ firmou jurisprudência no sentido de que a energia elétrica,

combustíveis e lubrificantes não representam insumos, matérias-primas, nem produto intermediários, pois não se incorporam nem são consumidos em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de “bens de uso e consumo” (AgRg no RE 731885 – PR – Rel. Ministro Luiz Fux, DJ de 20/03/2006; RESP 518656-RS – Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 31/05/2004; AgRg no AG 623105-RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21.03.2005; AgRg no RE 826689-RJ – Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 22/06/2006).

Deste modo, energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação, frete (despesas de vendas) etc., segundo a clássica e a atual lição da Ciência Contábil, não podem ser inseridos nos elementos de custos mencionados no § 4º, II, do art. 13 da LC nº 87/96.

Quanto ao princípio da não cumulatividade trazido pelo defendente para corroborar a tese apresentada em sua impugnação, a própria Lei Complementar nº 87/96, estabelece os critérios como a transferência ocorrerá, diante de toda a sistemática do ICMS e conforme disposições do art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96, reproduzido no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96, e que deve ser cumprido pelo sujeito passivo.

Quanto ao alegado direito da utilização do crédito fiscal em sua totalidade conforme destacado nos documentos fiscais (por não ser caso de isenção ou não incidência), não se contesta que o ICMS é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. E para que se processe esta compensação é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento. Ou seja, para se obedecer ao princípio da não-cumulatividade do imposto, insculpido da Constituição Federal, existem duas contra partidas a serem consideradas, ou seja, os créditos e os débitos. Por isto que o art. 155, § 2º da CF determina que o imposto é não cumulativo compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores. É o que se chama de conta corrente fiscal (“débito x crédito”), onde se abate do montante devido pelo contribuinte o valor pago por este em etapas anteriores.

Porém, débitos consignados nos documentos fiscais que não são os de fato devidos não podem ser aceitos, nem considerados, pois o Estado destino não pode suportar um ônus tributário que, de fato, não existiu conforme determinações legais. Em consequência a discussão de que a norma constitucional somente admite glosa de crédito fiscal em se tratando de isenção ou não incidência não possui o condão de desconstituir a infração ora guerreada.

É por tal motivo que o RICMS/12 deste Estado assim dispõe:

Art. 309 - ...

§ 7º Se o imposto for destacado a mais do que o devido, somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado, inclusive quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou o imposto houver sido cobrado com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.

Assim, a ação fiscal encontra-se calcada no dispositivo legal supracitado e em perfeita consonância com os preceitos da não-cumulatividade do ICMS, não tendo tal alegação força para elidir a exigência fiscal.

Além do mais, embora nas operações de transferência de mercadoria, apesar da circulação física, não seja observado um negócio jurídico mercantil, não existindo a transmissão de titularidade, tais transferências são consideradas fatos geradores de ICMS, tendo em vista a opção exercida pelo legislador quando da edição da Lei Complementar nº 87/96 (Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular), já que estas transferências interestaduais, e em função da regra matriz do ICMS, traz reflexos tributários aos estados envolvidos no processo de transferência, pois o ciclo econômico se desenrola parte em um Estado, parte em outro. E este caminho percorrido pela Lei Complementar visa equilibrar a equação do princípio da não-cumulatividade do imposto (débito X crédito).

Em conclusão, o legislador ao estabelecer regra limitativa de componentes do custo de produção, para estabelecer uma base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferências interestaduais, entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, quis promover uma partilha mais justa entre os Estados produtores e consumidores, tendo em vista que o consumidor final é que arca com o montante do ICMS pago em todas as operações de circulação, cujos valores pagos em determinadas fases, são compensados nas operações subsequentes.

Por fim, transcrevo trecho do voto vencedor no Acórdão nº 0432-12/11, prolatado pelo 2º CJF deste CONSEF (trazida pelos fiscais autuantes - fls. 164/165 dos autos) que resume toda a posição deste Colegiado a respeito do tema em debate, decisão esta de igual teor e proferidas em dezenas de decisões já prolatadas.

O assunto, objeto de dezenas de Acórdãos deste Conselho de Fazenda prolatados em primeira e segunda instância de julgamento, a exemplo dos Acórdãos CJF nº 0250-11/09, CJF nº 0251-12/10, CJF nº 0266-11/09 e, mais recentemente, Acórdão CJF nº 0312-11/11, ao qual me reportarei ainda neste voto, é a

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.

Da análise dos elementos deste processo, verifico que o ponto fulcral da discussão reside na definição dos conceitos para os quatro elementos que constam no multicitado artigo 13, § 4º, inciso II, da LC 87/96.

Assinalo que definição contábil não implica subordinação de parâmetros tributários. Assim, nem sempre a legislação tributária acompanha os preceitos estabelecidos pela Ciência Contábil.

Do ponto de vista da Ciência Contábil, as operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos, em tese, não constituiriam hipótese de incidência do ICMS, visto que nestas operações não ocorre transferência de titularidade das mercadorias; porém, considerando-se que o ICMS é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, tributado na origem (em alguns casos, no destino), estas operações são tributadas para promover a partilha do imposto entre os entes tributantes.

De igual maneira, ainda que a energia elétrica seja, evidentemente, utilizada em qualquer processo produtivo - e de modo geral na quase totalidade das atividades sociais humanas - e de fato se constitua em um custo contabilmente considerado pela empresa; que, em mesma ótica, sejam também assim contabilmente considerados custos os decorrentes de uso de gás, de água, bem como os gastos com transporte das mercadorias, com o uso de mão de obra terceirizada, com a depreciação de equipamentos e até das instalações físicas da indústria; enfim, considerando-se todos os gastos que uma indústria necessariamente tem para poder fabricar seus produtos, a legislação tributária - no caso específico a Lei Complementar nº 87/96, em obediência ao inciso III do artigo 146 da Constituição da República - essa Lei Complementar segregou, para efeito de composição de base de cálculo do ICMS nas operações de transferências interestaduais, apenas alguns dos custos operacionais que o remetente tem, para realizar suas atividades fabris.

Definiu que são quatro elementos. Dentre estes quatro não se inclui energia elétrica, gás, ou água, e nem os demais gastos indevidamente considerados pelo contribuinte autuado. O legislador infra-constitucional assim procurou delimitar a base de cálculo nas operações de transferências, relacionando itens de valores mais relevantes, tributados pelo ICMS (matéria-prima, material secundário e acondicionamento), além da mão-de-obra.

Consoante exposto, a Constituição da República, em seu artigo 146, determina que: Constituição da República:

Art. 146.

Por conseguinte, ao contrário do que argumenta o sujeito passivo nos autos deste processo, a interpretação da regra estabelecida no artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, reproduzida no artigo 17, §8º, inciso II, da Lei nº 7.014/96, na mensuração do custo, das operações de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, na apuração da base de cálculo do valor do ICMS, devem ser levados em conta, unicamente, os custos das matérias-primas, dos materiais secundários, da mão-de-obra e do acondicionamento, conforme textualmente dispõe tal Lei Complementar:

Portanto e em obediência a LC nominada, devem os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF, energia elétrica, comunicação não serem considerados para efeito de determinação da base de cálculo legal, o que implica na glosa dos respectivos créditos.

No que diz respeito ao argumento do impugnante de que a via mais correta para pacificar a matéria ora questionada seria o Estado da Bahia impetrar ADI junto ao STF, ressalto de que não cabe a esta Instância deste Colegiado tomar tal iniciativa.

O defendente ainda contesta a multa aplicada por entender ser seu percentual totalmente abusivo. Não cabe a este foro administrativo a discussão sobre o tema, nos termos do art. 167 do RPAF, além do que a multa aplicada obedece ao quanto disposto na legislação tributária estadual, mas especificamente a Lei nº 7.014/96. No que tange à sua dispensa ou redução, conforme aventado pelos autuantes, saliento que por se tratar de multa por descumprimento de obrigação principal a competência para sua apreciação não é da 1ª Instância deste Colegiado.

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

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

No Recurso Voluntário interposto (fls. 214 a 234), o contribuinte, através de seus advogados

habilitados a autuar no processo através do instrumento anexado à fl. 235, reapresentou na quase integralidade os argumentos articulados na impugnação inicial (fls. 73 a 101). Após transcrever o inteiro teor da ementa da decisão de 1ª Instância, a recorrente passou a expor as razões que motivaram a apresentação do seu apelo.

Disse inicialmente que o julgamento de piso pautou-se em interpretação restritiva das disposições da LC 87/96, que entende merecer reparo, por incorrer em violação ao art. 110 do CTN (Código Tributário Nacional) e estar em descompasso com as legislações das demais unidades federativas, inclusive em relação àquelas onde se localizam os estabelecimentos remetentes dos produtos fabricados.

Citou os dispositivos da legislação tributária federal e do Estado da Bahia, indicados como infringidos (art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, cujas normas foram reproduzidas no art. 17, § 8º, da Lei Estadual nº 7.014/96 e art. 56, V, “b”, do RICMS/BA). Afirmou que diferentemente do que foi consignado na peça acusatória, a base de cálculo, nas operações de transferências interestaduais de mercadorias fabricadas, foi corretamente apurada pela empresa autuada, seguindo as regras firmadas no art. 155, II, da CF, que outorgou competência aos Estados para instituir o ICMS (§ 2º, XII), remetendo para a lei complementar (art. 146, III, letra “a”) a competência para estabelecer normas gerais em matéria de ICMS.

Destacou que o art. 13, §4º, II da LC 87/96 estabelece que a base de cálculo nas operações de transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimento do mesmo contribuinte é o *“custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento”*. Que esses elementos de custos na interpretação firmada pelos Estados de São Paulo e Minas Gerais, em suas respectivas legislações, é estabelecida de forma exemplificativa, comportando interpretação extensiva, a exemplo do que está previsto no art. 43 do RICMS/MG (Decreto nº 43.080/02) e na Lei de regência do imposto em MG (Lei Estadual nº 6.373/75). Essas normas da legislação mineira definem serem elementos integrantes do custo de transferência os seguintes itens: **matéria-prima, nessa rubrica incluídos os encargos com exaustão dos recursos naturais utilizados na produção; insumos consumidos na produção inclusive energia elétrica; mão de obra humana: pessoal, própria e de terceiros; mão de obra tecnológica: custos de locação, manutenção, reparo, prevenção e depreciação de bens, máquinas, equipamentos.**

Em relação ao Estado de São Paulo, reproduziu parte da legislação (Lei nº 6.374/89 e Decreto nº 45.490/00), ressaltando que a Decisão Normativa CAT-5 nº 05/05, conclui que *“o artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, não deve ser interpretado como a discriminação taxativa dos itens que integram o custo da mercadoria produzida (custo da produção industrial), objetivamente definido como base de cálculo das transferências interestaduais de mercadorias fabricadas pelo contribuinte, entre estabelecimento de sua titularidade, cabendo ao próprio contribuinte apurá-lo, em conformidade com os princípios e a metodologia da Contabilidade de Custos, e à fiscalização verificar a sua correção”*.

Frisou a recorrente que foi com base nas legislações de SP e MG os estabelecimentos fabris da empresa autuada, localizadas naquelas unidades da Federação, procederam à determinação da base de cálculo do ICMS nas transferências de mercadorias, englobando tanto os custos de matérias-primas, materiais secundários, mão de obra e acondicionamento, como também os custos de depreciação, manutenções, energias e outros custos.

Sustenta, portanto, a apelante, a impossibilidade de se restringir o crédito de ICMS em hipóteses não previstas no texto constitucional, inclusive por ofender o princípio da não cumulatividade do imposto (art. 155, § 2º, inc. I, da Carta Magna de 1988 e arts. 19 e 20 da LC 87/96). Por se tratar de garantia constitucional não admite restrições ou limitações impostas pelo legislador infraconstitucional, sob pena de subversão ao princípio da hierarquia das leis. Nesse sentido transcreveu lições do tributarista pátrio, prof. Roque Antonio Carrazza.

Disse ainda que à época dos fatos geradores do ICMS em debate, vigia a Norma de Procedimento Contábil (NPC) nº 2, expedida pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON),

que trazia definição ampla do conceito de custo aplicado ao processo produtivo. Que embora a referida NPC nº 2 tenha sido revogada, o Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1), emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, atualmente vigente, ao tratar do custo de transformação, trouxe igualmente um conceito amplo acerca dos custos envolvidos nos processos produtivos, fazendo menção tanto aos custos diretamente relacionados com as unidades produzidas, assim como aos custos indiretos de produção. Pontuou mais à frente que a doutrina contábil leciona no mesmo sentido, atribuindo ao conceito de custo de produção uma noção ampla de forma a abarcar todos os gastos relacionados ao processo produtivo. Nesse sentido o clássico livro *Manual de Contabilidade Societária*, os autores Iudícibus, Martins, Gelbcke e Santos. Esses autores ao abordarem o tema sobre o plano de conta dos custos de produção, deixam evidente que tais custos são amplos, variando, inclusive, conforme o tipo de atividade de cada empresa.

Reafirmou que a interpretação restritiva atribuída pelo acórdão recorrido ao artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96 não encontra respaldo nas normas de direito privado, pois reduz, de forma indevida, o conteúdo do *custo da mercadoria produzida*, para efeito de determinação da base de cálculo do ICMS, em flagrante violação ao art. 110 do CTN, segundo o qual a legislação tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos conceitos de direito privado adotados pela Constituição para a delimitação de competência tributária.

Disse, mais à frente, que a noção do *custo de mercadoria produzida*, no caso, está diretamente relacionada ao tema da competência tributária, uma vez que representa a base de cálculo do ICMS incidente sobre as remessas interestaduais de mercadorias industrializadas entre estabelecimentos de mesma titularidade. Que a base de cálculo dos tributos é a dimensão econômica do fato tributável, de modo que as alterações de sua definição, conteúdo ou alcance trazem reflexos imediatos nos limites da competência tributária dos entes tributantes.

Mais à frente a recorrente declarou que antes de exigir o estorno de crédito, através do Auto de Infração em exame, o Fisco baiano deveria interpor uma Ação Direta de Inconstitucionalidade no STF, que tem competência exclusiva de controle de constitucionalidade dos atos normativos estaduais (art. 102, I, “a” da CF/88). Disse ser este o instrumento legítimo que deveria o Estado da Bahia se valer para impugnar as legislações estaduais de Minas Gerais e São Paulo, ao invés de simplesmente autuar a recorrente mediante estorno de parte dos créditos de ICMS que lhe foram regularmente transferidos através da emissão dos correspondentes documentos fiscais. Entende que negar os efeitos de atos normativos instituídos por outras unidades da Federação equivale a retirar aquelas normas do ordenamento jurídico, sem a utilização do meio próprio para tanto (a Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI). Em decorrência a recorrente sustenta que a autuação afronta: (i) o pacto federativo nacional (art. 1º da CF/88), diante da autonomia dos Estados para disciplinar o ICMS em seu território; (ii) a tripartição dos poderes (art. 2º da CF/88), visto que compete ao Poder Judiciário, em especial ao STF, a competência exclusiva de controle de constitucionalidade dos atos normativos estaduais (art. 102, I, letra “a”, da CF/88).

Nessa linha de entendimento transcreveu na peça do Apelo lições do Prof. José Souto Maior Borges, extraído do artigo “*O ICMS e os benefícios fiscais concedidos unilateralmente por Estado-membro*”, in ***Grandes Questões Atuais de Direito Tributário***, 4º volume, Dialética, p. 124, cujo teor reproduzimos abaixo:

“(…) não será correto reconhecer ao Estado-membro competência para, independentemente de um posicionamento jurisdicional, sobretudo em ação declaratória de inconstitucionalidade da lei ou dos atos infralegais imputáveis, glosar o crédito havido como indevido (...). O contrário importaria admitir pudesse um Estado-membro desconstituir por portas travessas a legalidade editada por outro, com comportamento ofensivo à federação, naquilo que é atributo essencial do pacto federativo nacional, a harmonia interestadual. (...)”

Subsidiariamente a recorrente argumenta que a cobrança da multa de 60% do valor do tributo deve ser afastada em razão do efeito desproporcional e confiscatório da penalidade. Aduziu que essa parcela do lançamento é totalmente descabida, violando normas de regência, bem como princípios e garantias constitucionais. Enfatiza que caso em tela refere-se a aproveitamento indevido de créditos fiscais de ICMS em operações regularmente oferecidas à tributação, conforme as legislações dos Estados de Minas Gerais e São Paulo, não havendo intenção alguma

em deixar de recolher valores em prejuízo do Estado da Bahia. Que há que se considerar que o art. 3º do CTN estabelece que tributo é uma prestação pecuniária que não constitui sanção por ato ilícito e por esse motivo não pode ser utilizado para punir, da mesma forma que as sanções não podem ser utilizadas como instrumento de arrecadação disfarçado.

Sustenta que a penalidade de 60% sobre o valor do imposto transcendem os limites da razoabilidade e proporcionalidade, carregando consigo efeitos confiscatórios, que são vedados pelo artigo 150, IV, da CF, conforme entendimento do E. STF, emanado em controle concentrado de constitucionalidade na ADIN 551-1/RJ.

Ao finalizar a peça recursal formulou os seguintes pedidos: **(i)** integral provimento do Recurso Voluntário com a consequente reforma do Acórdão recorrido e cancelamento da exigência fiscal lançada no A.I., ou **(ii)** subsidiariamente, na remota hipótese de se considerar que a RECORRENTE cometeu as infrações que lhe foram imputadas, que sejam canceladas, ou, no mínimo, reduzidas as penalidades impostas em face de sua manifesta desproporcionalidade. Protestou, ainda, pela juntada posterior de documentos que se façam indispensáveis à comprovação de suas alegações.

Requeru também a intimação do seu patrono para a realização de sustentação oral quando do julgamento da presente Impugnação. Por fim pede que as 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.

VOTO

No Auto de Infração em lide a acusação fiscal refere-se à utilização indevida de crédito fiscal, nas operações interestaduais de transferência de mercadorias industrializadas com o uso de base de cálculo superior a estabelecida em Lei Complementar nº 87/96. No Recurso interposto, o recorrente reapresentou a quase totalidade dos argumentos contidos na defesa inicial, motivo pelo qual faço um breve resumo por argumento:

- a) O art. 13, §4º, II da LC 87/96 indica de forma exemplificativa os elementos de custo, que não corresponde ao “custo de fabricação”, como definido na literatura contábil.
- b) Há conflito de interpretação do art. 13, §4º, II da LC 87/96 entre o Estado da Bahia e outras unidades federadas, a exemplo da DN CAT 05/05/SP (acata o custo de produção) e Minas Gerais (acata insumos, energia elétrica e outros). A solução para o referido conflito de interpretação normativa seria o ajuizamento pela Bahia de ADIn junto ao STF.
- c) A exigência do estorno de crédito viola o princípio da não-cumulatividade (art. 155, § 2º, II), visto que a limitação constitucional é para as hipóteses de isenção e não incidência.
- d) Em razões subsidiárias afirma a recorrente que a multa aplicada de 60% possui natureza confiscatória, o que é vedado pela Constituição Federal. Requer o contribuinte o cancelamento ou a redução da penalidade para um patamar razoável.

Consta na descrição dos fatos que a autuação se refere às operações de transferências interestaduais de produtos fabricados em outras unidades da Federação, para filial localizada neste Estado, cuja base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, prevê que deve corresponder aos custos da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Na composição da base de cálculo de transferência foram excluídos pelos autuantes os valores de elementos de custos das rubricas: DEPRECIAÇÃO; MANUTENÇÃO; ENERGIAS e OUTROS CUSTOS, por não constarem dos elementos previstos no texto do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96.

Sob o aspecto da quantificação foi juntado ao Auto de Infração planilhas com o “Demonstrativo do Custo de Transferência” por produto e respectivos resumos mensais dos débitos objeto do estorno de crédito fiscal, com a especificação das contas e valores, considerando tão somente os itens MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO, MÃO DE OBRA DIRETA e ACONDICIONAMENTO

(EMBALAGEM), conforme prescreve o art. 13, § 4º, inc. II, da Lei Complementar nº 87/96 e correspondente regra contida no art. 17, § 7º, inc. II, da Lei nº 7.014/96 - lei instituidora do ICMS no Estado da Bahia. Isso se encontra especificado nos documentos *anexados às fls. 29 a 33 (Cópia da Planilha apresentada pela empresa - Amostra e detalhamento no CD – fl. 08); Planilha referente ao Estorno de Crédito – Custo de Transferência – Produção do Estabelecimento – 2012, fls. 12/13, e, Planilha contendo o Resumo Mensal dos Estornos – 2012 (fl. 09) – partes integrantes e inseparáveis do presente Auto de Infração.*

Registre-se ainda que essas planilhas têm por fonte os relatórios de custos de produção informados pela própria empresa, após o contribuinte ter sido regularmente intimado pelos autuantes.

Pelos motivos acima expostos considero que o Auto de Infração em exame não padece dos vícios formais visto que o mesmo contém a indicação clara e precisa dos fatos que ensejaram a cobrança de ICMS e respectivo enquadramento legal, garantindo ao contribuinte o exercício pleno do direito de defesa e contraditório.

Ao adentrar no mérito observo que neste processo há um aspecto fundamental a ser analisado: *a definição dos elementos formadores da base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa de produtos industrializados, elementos esses que se encontram listados em norma específica do ICMS – o art. 13, § 4º, inc. II, a LC nº 87/96.*

Tomo com pressuposto válido o fato de que a Lei Complementar nº 87/96 fixou ou elegeu, de forma taxativa e literal, os elementos do custo de produção (matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento), que, somados, formam a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados. Na hipótese, não é possível ser acrescida à base de cálculo outros itens não previstos expressamente na lei, sob pena de se vulnerar o princípio federativo que assegura igualdade entre os membros da Federação, cujo propósito é definir um critério razoável de repartição da receita tributária entre o Estado de origem e o Estado de destino das mercadorias. A norma legal tem por objetivo, portanto, realizar um dos princípios nucleares da CF/88: o princípio federativo, através da repartição das receitas tributárias do ICMS entre o Estado produtor e o estado de destino das mercadorias.

Nessa diretiva é pacífica a jurisprudência do CONSEF, conforme se pode deduzir das decisões exaradas nos Acórdãos nºs 0160-11/16, 0373-12/14, 0238-02/13 e 098-01/15 todos mencionados no corpo do Auto de Infração e relacionados a lançamentos formalizados perante este contribuinte. Importante ressaltar que no A.I. nº 206891.0007/08-0 que envolveu exigência de ICMS sobre idêntica questão, o contribuinte aproveitando o REFIS de 2010, providenciou o pagamento dos valores lançados, conforme registra a decisão exarada pela 1ª CJF, no Acórdão nº 0348-11-10, cuja ementa abaixo transcrevo na sua íntegra:

Ementa: ICMS. EXTINÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PAGAMENTO TOTAL DO DÉBITO. O autuado, após a interposição do Recurso Voluntário, efetuou o pagamento total do débito, ficando, consequentemente, extinto o processo administrativo fiscal. Perda de objeto. Recurso PREJUDICADO. Decisão unânime.

Resolução: ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, considerar PREJUDICADO o Recurso Voluntário apresentado e declarar EXTINTO o Processo Administrativo Fiscal relativo ao Auto de Infração nº 206891.0007/08-0, lavrado contra DANONE LTDA., devendo o recorrente ser cientificado da presente decisão e os autos encaminhados à repartição fiscal de origem para fim de homologação do pagamento efetuado com os benefícios da Lei nº 11.908/10 e, após, o arquivamento do processo.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de setembro de 2010.

Na mesma linha de entendimento do CONSEF e precedendo ao mesmo, as decisões do STJ, no Resp. 1.109.298-RS e no Resp. 707.635-RS e do STF, no RE 79452-RS, também citados na peça inaugural do presente Processo Administrativo Fiscal. Na mesma trilha a manifestação da Procuradoria Fiscal da Procuradoria Geral do Estado da Bahia (PGE), no Parecer vinculado ao Processo PGE/2011405993-0, merecendo destaque o seguinte trecho:

Consta da p. 6 deste Parecer originário:

[...]

“Tem-se, portanto, que nenhum item que não possa ser enquadrado numa dessas categorias expressamente arroladas pode entrar composição da base de cálculo em questão, uma vez que a própria norma, em enumeração tipicamente numerus clausus, cuidou de restritivamente delimitar os específicos e estritos gastos que podem e devem ser computados no cálculo do aludido “custo da mercadoria produzida”.”

Já na página 7 está registrado:

“[...] Em face da enumeração restritiva constante da norma legal, somente integram o custo de produção, para fins do art. 13, §4º, II, da LC 87/96, as despesas concernentes a matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, de maneira que gastos outros, que com estes não se identifiquem, devem ficar de fora da base de cálculo, naquelas hipóteses de transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.”

O que se extrai da jurisprudência administrativa e judicial majoritária é que a norma da LC nº 87/96, em enumeração taxativa, delimitou os gastos que podem ser computados no custo das mercadorias produzidas, para efeito da formação da base de cálculo nas transferências interestaduais.

Ocorre que as 4 (quatro) rubricas mencionadas na norma legal – MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO, MÃO DE OBRA DIRETA e ACONDIONAMENTO não são definidas na LC nº 87/96 e em nenhuma outra norma tributária. Em razão disso o interprete do direito tributário, para aplicá-lo, deve necessariamente recorrer aos conceitos oriundos da ciência contábil.

Nesse sentido, observo que lastreado no texto Constitucional (art. 146, III), o Código Tributário Nacional (CTN) – lei ordinária com *status* de lei complementar – estabeleceu as “normas gerais em matéria de legislação tributária”. Os autuantes, por sua vez, ancorados no CTN, foram buscar a definição e o alcance daquelas expressões da lei complementar do imposto.

O art. 109 do CTN prescreve que os princípios gerais de direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos efeitos tributários. No silêncio da lei tributária o instituto pode ser importado do direito privado, com a mesma conformação, sem deformações, nem transfigurações. Assim, por exemplo, a compra e venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente etc., têm conceitos postos no direito privado, que ingressam na cidadela do direito tributário, sem mudar de roupa e sem outro passaporte que não o preceito da lei tributária que os “importou”.

Já o art. 110 do CTN, que estabelece que: “A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

Portanto, havendo silêncio das leis tributárias, como ocorre no presente caso em relação à LC nº 87/96, procura-se então guarida nas normas de direito privado, atentando, sempre, para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas no texto da Carta Magna, nem mesmo o Direito Tributário infraconstitucional pode alterá-los. Nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado.

Os autuantes foram buscar na regulação normativa que orienta e define os conceitos aplicáveis contabilidade empresarial, o que seja matéria-prima, mão-de-obra; material secundário e acondicionamento, haja vista que a Lei Complementar nº 87/96, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu ou fixou, de forma taxativa, os elementos do custo de produção que deverão compor ou formar a base de cálculo nas transferências de produtos industrializados, mas não conceituou o que seria cada um deles.

A partir da Contabilidade de Custos e das normas que disciplinam os regimes de escrituração e classificação das contas e tomando por referência o trabalho desenvolvido na Faculdade de

Ciências Contábeis de São Paulo, citado à fl. 151 do presente PAF, verifico que há nos autos argumentos e provas técnicas suficientes a fundamentar a metodologia de apuração da base de cálculo de transferência adotada pelos autuantes. Transcrevo abaixo os pontos relevantes relacionados com o citado estudo:

“São três os elementos básicos do Custo industrial:

Materiais;

Mão-de-obra;

Custos indiretos de fabricação.

Materiais: *Os materiais utilizados na fabricação podem ser classificados em:*

Matérias-primas: *são os materiais principais e essenciais que entram em maior quantidade na fabricação do produto. A matéria-prima para uma indústria de móveis de madeira é a madeira; para uma indústria de confecções é o tecido; para uma indústria de massas alimentícias é a farinha.*

Materiais secundários: *são os materiais que entram em menor quantidade na fabricação do produto. Esses materiais são aplicados juntamente com a matéria-prima, complementando-a ou até mesmo dando o acabamento necessário ao produto. Os materiais secundários para uma indústria de móveis de madeira são: pregos, cola, verniz, dobradiças, fechos etc.; para uma indústria de confecções são: botões, zíperes, linha etc.; para uma indústria de massas alimentícias são: ovos, manteiga, fermento, açúcar etc.*

Materiais de embalagens: *são os materiais destinados a acondicionar ou embalar os produtos, antes que eles saiam da área de produção. Os materiais de embalagens, em uma indústria de móveis de madeira, podem ser caixas de papelão, que embalam os móveis desmontados; em uma indústria de confecções, caixas ou sacos plásticos; em uma indústria de massas alimentícias, caixas, sacos plásticos.*

Você poderá encontrar, ainda, outras nomenclaturas a respeito dos materiais, como: materiais auxiliares, materiais acessórios, materiais complementares, materiais de acabamento etc. Dependendo do interesse da empresa, essas subdivisões poderão ser utilizadas. Para efeito didático, consideraremos todos esses materiais como materiais secundários.

Mão-de-obra: *Compreende os gastos com o pessoal que trabalha na empresa, envolvendo salários, encargos sociais, refeições e estadias etc.*

Custos Indiretos de Fabricação: *Compreendem os demais gastos necessários para a fabricação dos produtos, como: aluguéis, energia elétrica, serviços de terceiros, manutenção da fábrica, depreciação, seguros diversos, material de limpeza, óleos e lubrificantes para as máquinas, pequenas peças para reposição, telefones e comunicações etc.” [...]*

Nesse contexto, as energias, os combustíveis, a depreciação, manutenção e demais custos diretos ou indiretos não estão albergados no conceito de matéria- prima, material secundário ou acondicionamento.

Corroborando este mesmo entendimento cito trechos do livro “Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações”, de autoria dos professores Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke, editado pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras da Universidade de São Paulo (FIPCAFI), um dos Institutos mais respeitados do País, donde fica claro que:

- *Os custos dos materiais diretos equivalem à valoração dos consumos efetuados pela produção (...);*
- *Os custos de mão-de-obra direta incluem salários do pessoal que trabalha direta e produtivamente na fabricação do produto, adicionados a eles os respectivos encargos sociais, trabalhistas e previdenciários;*
- *Os gastos gerais de fabricação, também chamados custos indiretos industriais, incluem todos os demais custos incorridos na produção (inspeção, manutenção, almoxarifado, supervisão, administração da fábrica, depreciação, energia, seguros, etc.) e são, em geral, atribuídos aos produtos por meio de rateios. Tais custos são geralmente aplicados com base no número de horas ou valor da mão-de-obra direta, ou de horas-máquina etc.”*

(Ob. cit. 6ª ed. rev. e atual. Editora Atlas: São Paulo, 2003. P. 126).

Sob o aspecto contábil observo que foi pontuado corretamente no Auto de Infração e na peça informativa firmada pelos autuantes, a partir de literatura especializada, a diferença entre “matéria-prima” (MP) e “material secundário” (MS). A primeira (MP) é a mais importante porque entra em maior quantidade no processo produtivo, enquanto que a segunda (MS), entra em menor

quantidade no processo produtivo. Já a semelhança entre “matéria-prima” e “material secundário” é que ambos são materiais, integram o produto final e são custos diretos no processo produtivo. A título exemplificativo, podemos tomar como referência uma empresa do ramo de vestuário com os seguintes elementos de custos: MATERIAIS DE PRODUÇÃO (MATÉRIA-PRIMA): tecido de algodão; tecido sintético; MATERIAIS SECUNDÁRIOS: linha, botões, etiquetas; MATERIAL DE EMBALAGEM: envelope plástico, caixa e papelão.

O contribuinte, por sua vez, nas considerações, defensivas, tentou estabelecer uma relação entre o direito de apropriação de crédito fiscal e a formação da base de cálculo nas de transferência de produtos fabricados. Observo, todavia, que são questões totalmente distintas, conforme foi corretamente abordado pelos autuantes na informação fiscal. Uma coisa é a análise do direito ao crédito fiscal nas operações de aquisições de mercadorias em geral e em especial da ENERGIA ELÉTRICA e PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS para o processo produtivo. Outro ponto, totalmente distinto, é querer dizer, por exemplo, que ENERGIA ELÉTRICA é parte integrante do conceito de matéria-prima ou de material secundário, para efeito de composição da base de cálculo nas operações de transferência de mercadorias. Ou seja, a base de cálculo nas operações de transferência interestaduais de mercadorias nada tem a ver com o direito ao creditamento nas operações de compra e venda de mercadorias e não contraria o princípio da não-cumulatividade, por se referir a uma regra específica para as operações de TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS FABRICADOS pelos mesmos titulares.

É importante destacar que legislador ao eleger e listar os elementos de CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA que devem compor a base de cálculo nessas operações fez a inclusão da MÃO-DE-OBRA e essa rubrica não tem nenhuma correlação com operações de mercadorias para efeito de creditamento do ICMS.

Cabe agora fazer uma breve exegese (interpretação) dos dispositivos normativos em que se fundamenta a exigência fiscal e a questão atinente ao princípio da não cumulatividade citado pela defesa.

O ICMS é, por certo, não cumulativo, conforme mandamento constitucional, *"compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal"* (artigo 155, § 2º, I, da CF/88).

Não obstante a plena eficácia da norma constitucional a operacionalização do princípio em questão foi cometida ao legislador complementar (art. 155, § 2º, inciso XII, “c”).

Coube então à Lei Complementar nº 87/96 a definição do atual regime de compensação do imposto, com o intuito de dar cumprimento ao princípio da não-cumulatividade (art. 19/21, LC nº 87/97). Ou seja, o princípio operacionaliza-se por meio do abatimento, feito pelo próprio contribuinte, entre débito e crédito na sua escrituração fiscal, de tal forma que o valor efetivamente recolhido aos cofres públicos resulte do encontro dos débitos pelas saídas, subtraído dos créditos das entradas.

Portanto, o princípio da não cumulatividade outorga ao sujeito passivo o direito subjetivo de pagar ICMS relativo à diferença apurada no encerramento do período, entre seus créditos e seus débitos, na forma “imposto contra imposto”. Isto é, o montante do ICMS cobrado nas operações anteriores relativas à aquisição de bens será compensado com o devido nas operações de saídas.

Vale salientar, contudo, que a Constituição não autoriza que seja o ICMS onerado para o contribuinte de direito por conta do aludido princípio. Ao contrário, é garantido ao contribuinte nas vendas que promova, transferir ao adquirente o ônus do imposto que recolherá ao Estado, ao tempo em que se credita do imposto que suportou nas operações anteriores: isso é o que se conhece como repercussão fiscal. Assim, o texto constitucional buscou desonerar o produto nas operações intermediárias, de modo que a carga tributária recaia sobre o consumidor final, que é contribuinte de fato do tributo.

No caso em tela, por se tratar de transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma

empresa, o próprio princípio encontra efetividade na LC que, ao disciplinar o regime de compensação, fixa os elementos necessários à operacionalização do sistema de abatimentos, que não poderia, em absoluto, significar alteração de direitos nem a concessão de privilégios para quaisquer entes da mesma Federação. É a própria Lei Complementar nº 87/96 que estabelece os critérios como essa transferência deverá ocorrer, de sorte que não se amesquinhe toda a sistemática pensada para o ICMS, o que o fez através do art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96, reproduzido no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96 (Lei do ICMS-BA). Desse modo verifica-se que os créditos escriturados, e objeto do presente estorno, não são simples aplicação da não-cumulatividade constitucional do ICMS.

Por outro lado, a base impositiva constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário por conter a dimensão da obrigação quantificando o objeto da imposição fiscal.

Relativamente às operações com mercadorias aplicam-se as regras da Lei Complementar nº 87/96 que, em comando da própria Constituição Federal diz caber à lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais definindo os fatos geradores e os contribuintes (art. 155, § 2º, XII, “i” e art. 146, III, “a”).

Art. 146. Cabe à lei complementar:

...

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.

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

Art. 13 – A base de cálculo do imposto é:

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

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

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

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

Assim, a Lei Complementar a seu turno, veicula regras de estrutura que se projetam sobre as demais normas do ordenamento, exceto, óbvio, a Constituição Federal, porque dela recebeu o papel de estabelecer os pilares que serão fundamentos da materialidade (fato gerador, base de cálculo) e arrecadação do ICMS.

Isto posto, a matéria em questão, envolvendo a operação de transferência de mercadorias produzidas em um Estado e remetidas para estabelecimento localizado em outro Estado, ainda que pertencente ao mesmo titular, deve ser tratada necessariamente na forma prevista na Lei Complementar. Ainda mais porque nas operações de transferência de mercadoria, apesar da circulação física, não se observa um negócio jurídico mercantil. Não existe transmissão de titularidade. Apesar da circulação física não há circulação jurídica, porque a operação não foi realizada entre duas pessoas distintas. Em outras palavras, não houve a mudança de proprietário ou de possuidor. Não ocorrendo, portanto, a mudança de titularidade.

No entanto, tais transferências, são consideradas, por ficção, fatos geradores de ICMS tendo em vista opção exercida pelo legislador das normas gerais que produz reflexos tributários nas pessoas envolvidas no processo de transferência, ou seja no estabelecimento de origem e no estabelecimento de destino das mercadorias como também no valor do imposto a ser debitado na

respectiva operação, definindo-se o montante a ser recolhido na unidade federativa de origem das mercadorias e o crédito fiscal a ser suportado no Estado de destino.

A partir de então fácil é o entendimento: desconsiderada a *circulação* na transferência interestadual de mercadorias de um estabelecimento para o outro do mesmo titular, não haveria tributação e, nesse caso, o Estado de origem nada poderia arrecadar. Em sentido contrário tributando em excesso, fora do contexto alinhavado pela LC nº 87/96, o Estado de destino seria prejudicado, porque teria que suportar um crédito fiscal maior. É o que acontece no caso concreto e que se combate com a lavratura do presente Auto de Infração.

É do conhecimento de todos que o ICMS é um imposto sobre o consumo, e que o encargo dele decorrente é a final, suportado, pelo consumidor final. Produtor, industrial, distribuidor e comerciante se resolvem mediante o sistema de crédito do imposto pago na etapa anterior, diante do princípio não cumulatividade do imposto. Mantido o procedimento do autuado, a lógica do ICMS estaria comprometida, uma vez que o Estado onde localizado está o consumidor final, tendo recebido transferência superfaturada, deixa de receber parcela do produto que lhe compete no sistema de repartição engendrado pelo ICMS pela CF/88 e pela LC 87/96.

Isto não bastasse, tal situação fere o pacto federativo que é princípio constitucional expresso (art. 18 e 60, § 4º, CF/88) - além do princípio da autonomia distrital - a não admitir que Estados e Distrito Federal se locupletem uns às custas dos outros. Ademais, a Constituição Federal veda expressamente a União de “instituir tributo que implique distinção ou preferência em relação a Estado, em detrimento de outro” (art. 151, I). Como consequência lógica, é vedado o favorecimento de qualquer unidade da Federação, no exercício de sua competência legislativa concorrente (art. 24, I, CF/88).

Assim é que a Lei Complementar ao sujeitar todas as pessoas políticas da Federação, tem a função impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo do ICMS. Mesmo tendo a competência legislativa, os Estados e Distrito Federal devem estrita obediência às regras gerais emanadas do texto complementar. Nessa política tributária é que o legislador procurou delimitar a base de cálculo nas operações de transferências, elegendo os itens de valores mais relevantes, tributados pelo ICMS (*matéria-prima, material secundário e acondicionamento, além da mão-de-obra*), objetivando promover uma justa partilha do imposto entre o estado produtor e o consumidor.

Em decorrência do quanto acima exposto, entendo não houve declaração, por via oblíqua da inconstitucionalidade de normas dos Estados de origem das mercadorias transferidas, especialmente da legislação dos Estados de São Paulo e Minas Gerais, mas a aplicação direta da LC 87/96, de maior hierarquia e a única que poderia regular a matéria atinente base de cálculo nas transferências interestaduais (art. 146, inc. III, letra “a”, da CF/88). O Estado da Bahia não usurpou a competência do STF, que detêm a prerrogativa de declarar, através das ações de controle concentrado de constitucionalidade, entre elas a ADI, a validade de uma norma perante a Carta Magna. Não se verificou a retirada do ordenamento jurídico das normas vigentes nos Estados de origem das mercadorias transferidas (São Paulo e Minas Gerais), através da declaração de inconstitucionalidade das mesmas.

Na situação presente, agindo o contribuinte em desconformidade com as regras previstas na citada Lei Complementar 87/96, gerou débito de ICMS a maior na operação de origem e consequentemente apropriou-se de crédito fiscal de ICMS a maior no estabelecimento destinatário, situado na Bahia. Em decorrência, infringiu o disposto no art. 93, § 5º, II do RICMS/97, com correspondente previsão no art. 309, § 7º, do RICMS/12 (Dec. nº 13.780/2012). Essas regras estabelecem a admissão de crédito fiscal no valor do imposto corretamente calculado, quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em norma contida no art. 13, § 4º da lei Complementar nº 87/96.

Pelas razões acima expostas nos posicionamos pela legalidade e legitimidade dos procedimentos adotados na autuação, através dos estornos dos créditos fiscais de ICMS das rubricas DEPRECIÇÃO; MANUTENÇÃO; ENERGIAS e OUTROS CUSTOS, por não fazerem parte do rol dos

elementos taxativamente previstos no texto do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96.

Em razões subsidiárias foi alegada na peça recursal a abusividade da multa aplicada no Auto de Infração e a ausência de dolo, fraude ou simulação, em relação à forma de apuração do imposto com a apropriação dos créditos vinculados às rubricas DEPRECIAÇÃO; MANUTENÇÃO; ENERGIAS e OUTROS CUSTOS. O contribuinte postula a redução ou exclusão da penalidade de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, letra “a”, da Lei nº 7.014/96.

Conforme foi indicado no Anexo do Demonstrativo do Débito (fls. 06), se atendidas as condições estabelecidas no art. 45 e 45-B da lei de regência do ICMS, a multa por descumprimento de obrigação principal poderá sofrer redução entre 70% a 25%. De certa forma, a depender da atitude tomada pelo estabelecimento autuado perante a infração que lhe foi imputada, pode haver redução significativa do ônus da multa aplicada, menor do que o percentual de 60% grafado no Auto de Infração.

Quanto à questão da excessiva onerosidade da multa frente ao princípio constitucional do não confisco a matéria que não pode ser apreciada na instância administrativa, visto que o julgador do contencioso fiscal não pode declarar a inconstitucionalidade de norma vigente no ordenamento jurídico, deixando de aplicá-la. Incide no caso as disposições do art. 167, inc. I, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99. Essa pretensão poderá ser submetida pelo contribuinte aos órgãos competentes do Poder Judiciário através do manejo das ações próprias.

Ademais a questão pertinente à redução ou à exclusão da multa por descumprimento de obrigação principal, ao apelo da equidade, por falta pagamento ou pagamento a menor do imposto é questão que se encontra fora no campo de competência das Câmaras Ordinárias de Julgamento do CONSEF.

Frente ao acima exposto, nosso voto é pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

Observo por fim que as intimações relativas ao presente deverão ser realizadas em nome da empresa autuada e de seu patrono, o 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.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.3068/16-0**, lavrado contra **DANONE LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.028.055,06**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de novembro de 2017.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS