

AI Nº - 2068913058/16-5
AUTUADO - PANDURATA ALIMENTOS LTDA
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO e
- EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLCACÃO - INTERNET - 21.06.2017

4^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0099-04/17

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação tributária em vigor: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Não comprovada a alegação defensiva de que a base de cálculo das operações foi constituída em conformidade com o que determina a Lei Complementar nº 87/96. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 29/11/2016, exige ICMS no valor histórico de R\$471.170,27, em razão da utilização inevida 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. Trata-se de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo, de acordo com o detalhamento consignado no próprio corpo do Auto de Infração.

No campo “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração os autuantes consignaram que: *O trabalho fiscal tem amparo nas decisões do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ), RECURSO ESPECIAL N° 1.109.298 - RS (2008/0279009-9) e do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia (CONSEF), que, no caso deste Auto de Infração, diz respeito à verificação da BASE DE CÁLCULO (CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA) nas OPERAÇÕES INTERESTADUAIS envolvendo PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (em outras unidades da Federação) que foram fabricados exclusivamente pela empresa, através dos estabelecimentos remetentes, e transferidos para a filial localizada neste Estado.*

Assim o art. 56, V, ‘b’ do RICMS/BA, esta respaldado na Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II , que, por sua vez, está amparado na Lei Complementar acima indicada, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor de base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, e consequentemente, destaque e utilização a maior do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Finalmente, a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, do período de Janeiro a Dezembro de 2011, que o fez tanto em meio físico (fls. indicadas no índice) quanto em meio eletrônico (fls. indicadas no índice) onde consta a discriminação dos itens dos Custos de Produção, por código de produto, quais sejam: Matéria Prima; Embalagem; M.O.D.; Utilidades; GGF/Fretes; Manutenção; D.I.F.; Outros; Depreciação e ICMS.

Assim sendo, em consonância com a mencionada LC 87/96 e como os julgados citados, em especial a decisão do STJ, foi considerado para a definição da correta base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, o somatório de Matéria Prima; Acondicionamento; Material Secundário e Mão de Obra.

Por outro lado, foram expurgadas as seguintes rubricas: Utilidades; GGF/Fretes; Manutenção; D.I.F.; Outros; Depreciação e ICMS.

Para confirmar o acerto e a qualidade da Auditoria, transcrevem decisões de tribunais administrativos e judiciais que têm decidido sobre esta matéria.

Por advogado constituído (fls. 38/57) a empresa impugna o lançamento fiscal. Após indica a infração constestada, diz que a mesma não pode prosperar uma vez que a fiscalização, “desconsiderou inadvertidamente a verdadeira natureza de vários dos elementos que compõem sim a base de cálculo do tributo, a saber: custos com utilidades (gás, energia elétrica e água), gastos gerais de fabricação – GGF, manutenção, despesas indiretas de fabricação, depreciação, ICMS, e outros custos operacionais, os quais revelam-se como verdadeiros custos de produção”.

Além do mais, e frisa como importante, os autuantes indicaram como elemento de convicção uma planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa, mas referente ao período de janeiro a dezembro de 2011, sendo que o Auto de Infração refere-se ao período de janeiro a dezembro de 2012.

Portanto a autuação carece de revisão administrativa.

Passa a argumentar sobre as razões de improcedência do lançamento fiscal, arguindo a sua estrita observância à Lei Complementar nº 87/96.

Diz que, conforme seu contrato social, atua, principalmente, na fabricação e comercialização de produtos alimentícios. E que em decorrência de sua atuação em todo o território nacional, remete produtos de suas unidades fabris e centros de distribuições localizados em outros Estados da Federação e, no caso específico, para o seu estabelecimento situado em Simões Filho – BA, emitindo notas fiscais de transferência, recolhendo nos Estados de origem os valores de ICMS relativos às saídas de mercadorias e, de outro lado, utiliza no Estado da Bahia os respectivos créditos de entrada de mercadorias.

Que nos estritos termos da Lei Complementar 87/96, apura a base de cálculo do ICMS a ser recolhido no Estado de origem, considerando os custos de produção relativos à matéria-prima, acondicionamento, embalagem e frete, mão-de-obra (mão-de-obra operacional - MOD), manutenção, materiais secundários - utilidades (gás, energia elétrica e água), gastos gerais de fabricação - GGF, despesas indiretas de fabricação - DIF, depreciação, ICMS e outros custos.

Que os autuantes, quando da lavratura do Auto de Infração, desconsideraram a natureza de custo de produção, precisamente, a natureza de custo de acondicionamento do frete, da mão-de-obra relativa à manutenção, bem como, a natureza de todos os materiais secundários, conforme já indicados, entendimento este de cunho restritivo acerca dos custos que compõe a base de cálculo do imposto, violando ordenamento jurídico nacional e os mais abalizados entendimentos jurisprudenciais e doutrinários atinentes à matéria, inclusive do próprio Estado da Bahia.

Destaque que a despeito da ausência de regulamentação específica da legislação do ICMS sobre o que seriam o acondicionamento e a matéria-prima, diz necessário se adotar parâmetros legais sólidos para o melhor esclarecimento do tema, “rechaçando-se qualquer norma de cunho inferior e administrativa cuja finalidade meramente arrecadatória restrinja o direito creditório do contribuinte como, in casu, a Instrução Normativa nº 52/2013, adotada pela Autoridade Fiscal”, para se adotar a correta base de cálculo conforme Lei Complementar nº 87/96.

Ressalta de que a IN nº 52/2013 é claramente atentatória à Lei Complementar, tanto que o conteúdo de suas definições é diverso daquele que os Tribunais Administrativos e Judiciais adotam em seus julgados a respeito da matéria objeto da presente lide; Inclusive, a definição

utilizada pela IN nº 52/2013 já foi rechaçada por julgados da própria Autoridade Julgadora Estadual.

Afirma que o Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda), em seu artigo 290, apresenta parâmetros precisos acerca dos custos de produção, conforme transcreve, restando indiscutível a natureza de custo de produção dos materiais secundários, conforme já havia indicado e acrescenta:

As utilidades (gás, energia elétrica e água), inquestionavelmente abarcadas pelo conceito de materiais secundários, da LC nº 87/96, também encontram guarida no conceito de custo de produção do art. 290, inciso I, Regulamento do Imposto de Renda, visto que são bens aplicados e consumidos na produção.

Mais absoluta certeza ainda quanto à natureza de custo de produção revelam o material secundário relativo à depreciação e a mão-de-obra de manutenção, cuja previsão está expressa no art. 290, inciso III, Regulamento do Imposto de Renda.

Do mesmo modo, os gastos gerais de fabricação – GGF, as despesas indiretas de fabricação – DIF e os outros custos de produção, enquadram-se na definição legal do inciso I e do parágrafo único do art. 290, inciso III, Regulamento do Imposto de Renda.

Afora que as mercadorias transferidas à sua unidade no Estado da Bahia foram originárias tanto de estabelecimentos fabris como de seus centros de distribuição. Em assim sendo, também os custos de produção da unidade de armazenamento, organização para transporte e o transporte em si – como o é o centro de distribuição – deveriam ter sido considerados pela fiscalização para a formação da base de cálculo do ICMS.

Destaca, em seguida, de que a própria jurisprudência do STJ, mencionada nas razões da autuação, merece ser apreciada com melhor perspectiva quanto aos conceitos jurídicos que leva a julgamento e definição. Neste sentido, informa que o julgado apresentado – Resp nº 1.109.298 – foi objeto de recursos aclaratórios, que culminaram na definitiva conclusão de que devem ser considerados todos os custos de produção, inclusive aqueles suportados nas unidades que funcionam como centros de distribuição, conforme transcreve (EDcl nos EDcl no RECURSO ESPECIAL Nº 1.109.298 - RS (2008/0279009).

Ao tratar, especificamente, da energia elétrica e do gás, sustenta que o fisco incorreu em vício de nulidade ao não perquirir pela completa e induvidosa verdade material da sua operação. Frisa que, se assim tivesse feito, após a primeira análise das informações da composição do seu custo de produção, deveria ter questionado quais os itens que estão integrados em cada uma das rubricas que vieram a ser inadvertidamente desconsideradas na autuação. Neste sentido, transcreve trechos do ACÓRDÃO CJF Nº 0119-11/13 deste Colegiado para embasar sua argumentação. Sobre energia elétrica.

Assegura que o rol constante do artigo 13, da LC 87/96 é meramente exemplificativo, de modo que não pode o fisco, com base em normas administrativas, restringir o alcance e a finalidade da lei complementar, citando o artigo 110, do Código Tributário Nacional, doutrina sobre o tema, Norma de Procedimento Contábil (NPC) nº 02 do IBRACON e Decisão Normativa – CAT5/2005 da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. E conclui que: “*o rol do art. 13, da LC 87/96, é meramente exemplificativo, sendo certo, portanto, que abrange os custos com acondicionamento relativo ao frete; da mão-de-obra relativa à manutenção; bem como de materiais secundários relativos a utilidades (gás, energia elétrica e água), gastos gerais de fabricação – GGF, despesas indiretas de fabricação - DIF, depreciação, ICMS e outros custos, devendo a presente autuação ser julgada improcedente, sob pena de violação ao artigo 110, do CTN, e do próprio art. 13, da LC 87/96*”.

Ressalta que o Auto de Infração é nulo por vício de motivação e capitulação absolutamente contrária à realidade das suas operações praticadas, destacando que as premissas utilizadas pelos auтуantes para efetuar o lançamento mediante levantamento fiscal superficial, por serem

totalmente equivocadas, não merecem prosperar, porquanto, não houve a análise exauriente da documentação fiscal referente aos períodos de apuração sob os quais recaíram os lançamentos guerreados, o que demonstra patente violação ao princípio da verdade material, vez que não perquirida.

Destaca que em nenhum momento, conforme inclusive se verifica do relatório fiscal, a os fiscais questionaram a natureza dos referidos custos, tendo, imediatamente e sem intimá-lo, para que pudesse prestar esclarecimentos, presumido que não se enquadrariam nas hipóteses do art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96.

A título de esclarecimento, apresenta planilha, elaborada para controlar seus custos, a qual também foi tomada pelos autuantes. Argumenta que, conforme se verifica, tanto nesta planilha como do relatório fiscal que acompanha o presente Auto, não ser possível se fazer a mínima análise acerca da natureza dos custos que compõe o crédito de ICMS glosado.

Afora tal fato, o período fiscalizado corresponde a 01/01/2012 a 31/12/2012, e que o “*Relatório Fiscal expressamente consigna que “a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, no período de JANEIRO A DEZEMBRO de 2011, que o fez por meio físico (fls. indicadas no índice) quanto em meio eletrônico (fls. Indicadas no índice) onde consta a discriminação dos itens do CUSTO DE PRODUÇÃO, por código de produto*”

. Neste sentido, destaca de que o período de janeiro a dezembro de 2011 foi fiscalizado através do Auto de Infração nº 206891.0007/15-2 e que as provas das supostas infrações praticadas pela empresa no período deste lançamento fiscal (2012) são exatamente as mesmas que fundamentaram a lavratura do Auto de Infração referente ao exercício de 2011, significando dizer que ambos possuem por base “um documento que embasou outro período e outra fiscalização e que não corresponde ao período da Autuação ora combatida”.

De outro lado, não se admite que as citações de ementas transcritas sejam consideradas como a análise da natureza dos custos em análise, pois nenhuma apresenta identidade com o presente caso concreto.

Assim, uma vez que não apreciada a verdadeira natureza dos custos, inclusive com base em planilha equivocada referente ao exercício fiscalizado, revela-se completamente arbitrária e ilegal a conduta que conclui que os custos de acondicionamento do frete; da mão-de-obra relativa à manutenção; bem como a natureza de materiais secundários relativos a utilidades (gás, energia elétrica e água), gastos gerais de fabricação – GGF, despesas indiretas de fabricação - DIF, depreciação, ICMS e outros custos não corresponderiam a custos de produção.

Deste modo, verifica-se que a Autoridade Fiscal não cumpriu com o seu dever de apurar a verdade material dos fatos, maculando de nulidade o presente Auto de Infração.

Tece comentários sobre o princípio da verdade material e afirma que a ausência de abertura de intimação específica para manifestação da empresa, viola os princípios do devido processo administrativo e da ampla defesa, albergados pela Carta Magna, no art. 5º, incisos LIV e LV.

Defende que a multa aplicada é confiscatória e desproporcional, afrontando a Constituição Federal. Faz uma análise minuciosa sobre o caráter de uma multa para concluir que ela não pode ter caráter confiscatório, logo, perfeitamente cabível sua redução em face de valor excessivo, em nome dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade e que esta tem como função apenas a punição ao contribuinte pelo descumprimento de determinada obrigação, e não efetuar a recomposição do Erário.

Ao final, requer que seja decretada a improcedência do Auto de Infração guerreado haja vista que:

(i) *apurou a base de cálculo do ICMS em estrita observância à LC nº 87/96 e/ou, se assim não entenderem,*

(ii) seja decretada a nulidade plena e irrestrita do Auto de Infração devido à inobservância da verdade material da operação da Defendente pela Autoridade Fiscal, que incorreu em vício de capituloção e modalidade, conforme os argumentos consignados na presente Defesa. Subsidiariamente, caso não sejam reconhecidos seus argumentos, requer seja reduzida a multa confiscatória aplicada a percentuais condizentes com a situação concreta.

E conclui que: “*Em todas as hipóteses, caso a Autoridade Fiscal não reconheça de plano o caráter inócuo da instrução praticada na lavratura do AIIM atacado, protesta a Defendente pela produção de todas as provas em direito admitidas, em especial, a juntada de novos documentos, a realização de diligências e/ou de perícia, sempre com a sua participação/ciência nos moldes pugnados preliminarmente, visando à comprovação das alegações efetuadas, realização de sustentação oral, tudo sob pena de violação dos princípios da ampla defesa e do devido processo legal*”.

Os autuantes prestam informação fiscal (fls. 89/117). De início, ressaltam de que o objetivo da autuação é procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS na hipótese de transferência de produtos em operações interestaduais entre filiais localizadas em outras unidades da Federação, de modo que, didaticamente, se compreenda os lindes da controvérsia ora instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal.

Dizem que analisaram diversas nuances que envolve essa matéria, a começar pelo veículo normativo que o legislador deve utilizar para se encontrar ou apurar o valor monetário objeto de tributação nessas situações. Por consequência, imperiosa a colação do ordenamento jurídico iniciando pela CF, seguido a estrutura piramidal de fundamento e validade das normas existentes. Reproduzem os arts. 155, § 2º, XII e 146, II, alíneas “a” e “b”, da CF/88, que dispõem a competência da lei complementar fixar a base de cálculo desta espécie tributária, sendo, de igual modo, o art. 146, III, “a”, que impõe o emprego de idêntico veículo normativo quando da definição de bases de cálculo para os impostos de um modo geral.

Afirma que neste esteio legal, em obediência ao contido na Carta Magna, a Lei Complementar nº 87/96, no art. 13, § 4º, II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Registram que em função da clareza da dicção do texto normativo inserto na Lei Complementar, não escapando a qualquer tipo de intelecção ampliativa, a legislação do Estado da Bahia, por exemplo, tanto na Lei nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, quanto no Regulamento do ICMS Baiano (art. 56, inciso V, alínea “b”) traz essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/86.

Quanto aos seus impactos, mencionam que as empresas que transacionam em mais de um Estado não podem olvidar da compreensão do real sentido e alcance da regra prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, para não destacar ICMS a mais (quando da emissão das notas fiscais de transferências interestaduais) e recolher aos cofres do Estado de origem valor maior que o devido, pois, no conjunto das operações entre os mesmos titulares e em decorrência do princípio constitucional da não-cumulatividade, o contribuinte sempre pagará o mesmo valor de imposto.

Neste contexto, se busca examinar, em outro contexto, qual é a correta partilha do ICMS entre os entes tributantes (Estados e Distrito Federal), nas operações de transferências interestaduais de produtos industrializados, tendo a função de encontrar a melhor resposta não só para esta indagação e na ordem conceitual positivada na própria CF/88 e na LC nº 87/96, o que se faz avançar para a verificação do papel da lei complementar no campo do ICMS.

Indicam que constam no próprio corpo do Auto de Infração informações completas da autuação, conforme transcrevem.

Em relação aos argumentos de defesa, registram que, em nenhum momento, foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente PAF.

Sobre a nulidade arguida, informam que foram lavrados dois Autos de Infração de idêntica natureza contra o impugnante para os exercícios de 2008, 2009 e 2010 (Autos de Infração nºs 206891.0015/13-9 e 206891.0029/14-8) e que os mesmos foram parcelados pela empresa.

A respeito do argumento de nulidade por vício de motivo e capitulação, afirma não caber razão ao defendant, pois o presente Auto de Infração é rico quanto à forma, aos motivos e também faz a devida capitulação da infração praticada.

Quanto ao mérito, passam a discorrer sobre a alegação do impugnante quanto à incorrencia da exigência ora discutida por entender que deve ser considerado o custo total ou todos os gastos incorridos na produção.

Inicialmente aduzem que a empresa deve obedecer, em primeiro lugar, ao que está prescrito expressamente na Constituição Federal e, ato contínuo, ao que prevê a LC nº 87/96, conforme discorrem em seguida.

Papel da lei complementar no campo do ICMS - A LC nº 87/96, em seu art. 13, § 4º, II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao "*custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento*". Assim, evidente que a base de cálculo do ICMS, nesta situação, está disposta na LC nº 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu art. 13, § 4º, II. Com isso, o art. 56, V, "b", do RICMS/BA, tido como infringido, está respaldado na Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, que por sua vez está respaldada na Lei Complementar indicada, sendo legítima esta exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, e consequentemente, destaque e utilização a maior do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Na realização da auditoria, afirmam que 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, pois o comando contido no art. 13, § 4º, inciso II da LC 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo (além dos elencados). Assim, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

Em relação ao FRETE, esclarecem que a cláusula CIF é inaplicável às transferências, pois não se tem as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador (pessoas jurídicas distintas). Que este quando incluído na base de cálculo objeto das transferências, também foi expurgado, pois não considerado para fazer parte da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/86, pois não mais diz respeito a custo de produção e, sim, a uma despesa operacional para a realização da operação de transferência do produto já fabricado.

Definição de efeitos tributários pela lei tributária e sobre a referência a institutos de direito privado nas normas tributárias - dizem que ao tomar como pressuposto válido o fato de que a LC 87/96 fixou ou elegeu taxativamente os elementos de custo de que, somados, formarão a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados, restaria colher o que existe na doutrina e nas normas gerais de Direito Tributário (em especial nos artigos 109 e 110 do CTN), com o fito de construir a melhor exegese quanto ao conceito desses elementos de custo de produção.

Através do art. 109 do CTN, afirmam, a lei estabelece as "*normas gerais em matéria de legislação tributária*". Em suma, o instituto de direito privado é "importado" pelo direito tributário, com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações. 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”.

Argumentam que se o direito tributário, através da LC 87/96 tivesse a intenção de alterar a identidade do instituto da Ciência Contábil ou de direito privado (especificamente com relação à definição do que seja matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento), teria que fazê-lo de modo expresso para poder surtir e operar os efeitos fiscais, sendo exatamente como doutrinadores, pois *“a identidade do instituto, no direito privado e no direito tributário, dá-se sempre que o direito tributário não queira modificá-lo para fins fiscais, bastando, para que haja essa identidade, que ele se reporte ao instituto sem ressalvas. Se, porém, o direito tributário quiser determinar alguma modificação, urge que o diga de modo expresso”*.

Quanto ao art. 110, do CTN, o transcreve e traz à baila ensinamentos dos juristas Sacha Calmo Navarro Coelho, Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado e Aliomar Balleiro para afirmarem que é natural e lógico, em surgindo controvérsias e dúvidas, buscar soluções nas normas tributárias. Havendo silêncio destas, como ocorre no presente caso, se procura 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. Em outra situação, chama atenção que não pode o legislador, 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 LC 87/96, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu, fixou os elementos de custo de produção que deverão compor ou formar a base de cálculo, mas não conceituou o que seria cada um deles, isto é, o que se entende por matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento. Para tanto, o correto é recorrer às normas da Ciência Contábil, da Contabilidade ou de outros institutos de Direito Privado.

Normas da ciência contábil (contabilidade de custos) ou de outros institutos de direito privado - registram que o exame dos estudos doutrinários se revela bastante expressivo no ponto de suprir a lacuna deixada pelo legislador infraconstitucional, assim como, para facilitar a percepção dos termos ou expressões utilizadas pela LC 87/96 (art. 13, §4º, II). Dizem ser de grande valia o trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo (FACULDADES INTEGRADAS DE ITACARÉ - SP (FAFIT – FACIT). que define os quatro elementos de custo de produção quais sejam matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento e os custos indiretos de fabricação (transcrevem).

Afirmam de que a diferença entre matéria-prima (MP) e material secundário (MS) é que a MP entra com maior quantidade em relação à MS, sendo ambos semelhantes em relação aos materiais que o produto final e são custos diretos no processo produtivo. Este entendimento também pode ser verificado ao analisar a resposta à consulta feita ao Portal de Auditoria ([mailto:portaldeauditoria@portaldeauditoria.com.br]), de lavra de Paulo H. Teixeira, onde foi analisada a definição de matéria prima (todo o material incorporado ao produto - MP, MS e embalagem) e que as rubricas “energia elétrica”, “depreciação” e “manutenção” foram englobadas no rol dos “materiais indiretos”. De igual forma, também mencionaram que o vernáculo “mão-de-obra” se vincula ao pessoal que trabalha e não às máquinas e equipamentos.

Ressaltaram que os materiais de produção mais importantes do processo de industrialização são as matérias primas e os materiais de produção menos importantes, suplementares, auxiliares ou secundários são exatamente os materiais, dito secundários. Assim, não se pode ignorar que a Ciência Contábil sempre relaciona mão-de-obra à “pessoal”, ao “homem”, e nunca à “máquina” e aos “equipamentos”. Transcrevem ensinamentos Prof. de Contabilidade de Custos,

Dr. Creso Cotrim Coelho, com referência a mão-de-obra, como também Eliseu Martins Leone (Contabilidade de Custos. 9ª ed. – 6. reimpr. – São Paulo: Atlas, 2006).

Desse modo, nada justifica a alteração do conceito, pois segundo os autores o vínculo do vernáculo “mão-de-obra” ao homem, ao pessoal, ao operário, ao trabalhador, nada tendo a ver, portanto, com máquinas, equipamentos (ativo immobilizado) e respectivas depreciações como pretendeu, de forma equivocada, o legislador mineiro.

Quanto ao componente denominado frete CIF (Cost Insurance Freight) a importância do estudo desta matéria reside no fato de que, em trabalho realizado pelo Fisco (não divulgado por força do sigilo fiscal), constataram que a maioria das empresas, nas operações de entradas de mercadorias industrializadas em transferência interestadual, faz a inserção da parcela do frete denominado “frete CIF” quando da composição da base de cálculo do ICMS, pois está consignada nas notas fiscais das empresas remetentes a expressão “frete pago pelo emitente” (código “1”), e seu valor incluso no “preço” da mercadoria.

Acrescentam que é evidente que esse procedimento adotado pelas empresas não tem amparo legal e, da mesma forma, não é o mais adequado tecnicamente, pois, pela Ciência Contábil, a parcela desse frete não é elemento de custo de produção. Assim sendo, pelo simples fato de não ser parte integrante do custo de produção, não poderia compor a base de cálculo nas operações de transferência interestadual prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96. Assim, como não poderia deixar de ser, a parcela do frete nas operações subsequentes de vendas ou transferências (após o produto acabado ou a mercadoria já produzida) é uma despesa, pois somente é conhecida quando do processo de comercialização ou de transferência dessa mercadoria, pronta para o consumo, não existindo nenhum vínculo (direto nem indireto) com o custo de produção. Menciona ensinamentos do professor Creso Cotrim (Base de cálculo do ICMS nas Operações Interestaduais. Custo - Transferência – entendimento art. 13, §4º, II da LC 87/96 - matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento) e esclarecem que a cláusula CIF, juridicamente falando, é inaplicável às transferências, pois não temos as figuras do “remetente - vendedor” e do “destinatário -comprador” (pessoas jurídicas distintas), sendo palmar que a operação realizada, sendo classificada como uma despesa operacional e nunca como custo de produção e, por conseguinte, essa parcela também deve ser desconsiderada quando da formação da base de cálculo prevista no nominado art. 13, § 4º, II, da LC 87/96.

Com objetivo de melhor contextualizar a questão sob exame e para uma melhor visualização dos elementos de custo de produção de uma empresa industrial, dizem ser imprescindível recorrer ao mestre Leone (2006), onde se verifica que a classificação dos diversos elementos de custo, com o subsequente agrupamento dos mesmos, cujos excertos, pela clarividência.

Demonstram que os elementos de custo formadores da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 estão claramente identificados nesta planilha: “*1) matéria-prima (materiais de produção principais); 2) materiais secundários (materiais de produção suplementares ou secundários); 3) Acondicionamento (material de embalagem); e 4) Mão-de-obra (direta e indireta)*”, que são os quatro elementos de custo de produção que, somados os seus valores, formaria a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência de produtos industrializados. Os demais componentes do custo de produção ficariam excluídos dessa base de cálculo por imposição taxativa da LC 87/96. Reproduzem a Súmula nº 12 do Segundo Conselho de Contribuintes da Secretaria da Receita Federal do Brasil: “*Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidas em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria prima ou produto intermediário*”.

Enfatizaram que o STJ reafirma a orientação e firma jurisprudência no sentido de que a energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumo, matéria-prima, nem produto intermediário, pois não se incorpora nem é consumida em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de “bens de uso e consumo” (AgRg no RE 731885 – PR –

Rel. Ministro Luiz Fux, DJ de 20/03/2006; RESP 518656-RS – Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 31/05/2004; AgRg no AG 623105-RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21.03.2005; AgRg no RE 826689-RJ – Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 22/06/2006).

Asseveram que energia elétrica (e outras formas de energia), lubrificantes e combustíveis também não se enquadrava nos conceitos de produtos intermediários, nem de materiais secundários, tampouco no de matéria-prima. Diante disto, o legislador infraconstitucional (via lei ordinária, decreto, decisão normativa etc.), com o único objetivo de ampliar a sua participação no “bolo da arrecadação do ICMS”, não pode nem deve contrariar o que a própria Ciência Contábil que define e conceitua os seus institutos, a exemplo de matéria-prima; mão-de-obra, material secundário e condicionamento (Embalagem), desvirtuando o sentido e o alcance do que está prescrito no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, ultrapassando, consequentemente, os limites de sua competência e ferindo mortalmente os princípios da Federação, sendo por fim, os “materiais de produção principais” são as “matérias-primas” e os “materiais de produção não-principais” são os próprios “materiais secundários”. Ambos, matéria-prima e material secundário são materiais diretos. Fazem parte, diretamente, do processo produtivo e se incorporam na mercadoria produzida. O mesmo pode-se dizer para o material de embalagem ou acondicionamento, pois a mercadoria produzida não se apresenta para o mercado consumidor sem estar devidamente acondicionada ou sem a respectiva embalagem.

Por fim, consideraram que energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação etc. não são enquadráveis pela Ciência Contábil nos elementos de custo denominados de matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento. Em outras palavras, o Parlamento, ao aprovar esse regramento, foi no sentido de limitar, reduzir a formação da base de cálculo do ICMS nas transferências de produtos industrializados (ou mercadorias produzidas) para filiais localizadas em diferentes unidades da Federação, na forma do art. 13, §4º, II da LC nº 87/96, definindo, taxativamente, literalmente, a parte que seria cabível a cada ente público da Federação.

Impropriedades contidas na legislação do Estado de Minas Gerais-MG (art. 43, §2º, incisos I a IV do RICMS) – que mesmo não mencionado, afirmam importante tecer considerações a este respeito. Que estranharam a figura da “mão-de-obra tecnológica” que corresponde aos custos de locação, manutenção, reparo, prevenção e os encargos de depreciação dos bens, representados pelas máquinas, equipamentos, ferramentas, instalações e similares, utilizados direta e indiretamente na produção, inclusive impostos sobre a propriedade e seguros, sendo que o mesmo ocorre em relação ao conceito de “acondicionamento”, onde o citado Regulamento prescreve que o mesmo corresponde aos “custos diretos e indiretos necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica”. Assim, não há de senão concluir que a única alternativa exegética em tese suscitável perante o tema deste artigo merecedora de endosso, por enquanto, é a que foi elaborada por Márcio Alexandre Freitas e as observações assinaladas pelo Min. Luiz Gallotti, no Voto Preliminar que proferiu no julgamento do RE nº 71.758/GB.

Impropriedades em relação ao Estado de São Paulo (Decisão Normativa CAT-5 de 15/06/2005) - Recorrendo ao entendimento exarado por Marcio Alexandre Freitas e do Prof. Alexandre Freitas, dizem serem elas suficientes para elucidar as incongruências da legislação de São Paulo, inclusive julgado do STJ.

Trazem jurisprudência do Tribunal Superior de Justiça (STJ) para corroborarem o que ora advogam.

Em seguida, ressaltam de que dois autos de infração (206891.0029/14-8 e 206891.0015/13-9) de idêntica natureza, lavrados contra a autuada, foram reconhecidos como devidos, tanto que os mesmos foram parcelados pela impugnante. Trazem posicionamentos do Superior Tribunal de Justiça – STJ através do Recurso Especial nº 1.109.298 - RS (2008/0279009-9), Recurso Especial nº 707.635 - RS (2004/0171307-1) e parecer jurídico da PGE/PROFIS 20014.407801-0.

A respeito do erro de registro das operações (janeiro a dezembro de 2011) consignado no corpo do Auto de Infração, ressaltam de que tanto as Intimações quanto os demonstrativos e recibos de entrega do resultado da Auditoria evidenciam, nitidamente, tratar-se de AUDITORIA DO PERÍODO DE JANEIRO A DEZEMBRO DE 2012 (fls. 04/26 do PAF).

Pugnam pela procedência da autuação.

VOTO

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: custos com utilidades (gás, energia elétrica e água), gastos gerais de fabricação – GGF, manutenção, despesas indiretas de fabricação, depreciação, ICMS, e outros custos operacionais, por não serem partes integrantes de matéria prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento.

Os autuante elaboraram o demonstrativo de “ESTORNO DE CRÉDITO – RESUMO MENSAL - 2012 (fl. 06) 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. 23/26 - 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. 04.

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

Não acolho as preliminares de nulidade requeridas pela defesa, pois não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, pois os autuantes expuseram com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descrevem a infração, fundamentando com a indicação dos fatos, normas e documentos, bem como de seus dados, como já indicado. Não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do Processo Administrativo Fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados pelos aspectos abordados na impugnação, bem como, pela narrativa dos fatos e correspondente infração imputada.

Em relação à alegação da nulidade por vício de motivo e capitulação, não pode ser acolhida, pois o Auto de Infração expressamente, e de forma minuciosa, explicita a forma, os motivos e também faz a devida capitulação da infração constatada.

De igual forma, não cabe acolhimento o argumento defensivo de necessidade de intimação para apresentar esclarecimento antes da lavratura do Auto de Infração. A Intimação para

apresentação de defesa ocorre após a lavratura e registro do Auto, o que foi observado na presente lide.

No que diz respeito ao fato de que no corpo do Auto de Infração, por equívoco, os autuantes informaram que os dados (custo de produção) que serviram de base à autuação seriam de 2011, entendo que poderia ser argumento pertinente se o conjunto de todas as provas existentes no processo, não espelhasse o fato concreto, ou seja, o exercício de 2012. Inclusive ressalto de que o demonstrativo apresentado pelo defendant no corpo de sua defesa não espelha a realidade dos fatos ao comparar a sua planilha de custo sobre o produto “Colomba Baud Maxi 12X500g (fl. 50) com a sua planilha de produção (fl. 25) e a planilha elaborada pelos fiscais autuantes constantes no CD (arquivo: CustoMediosSKU_2012.xls). E mais, a própria planilha exemplificativa trazida na defesa, e para os meses que indica, equivoca-se em relação aos preços de produção.

Portanto, não existindo dúvida quanto ao exercício fiscalizado, é o argumento do defendant sem motivação para ser acolhido.

Quanto ao pedido de perícia e diligência fiscal, formulado pelo autuado, o indefiro, haja vista que os elementos de prova constantes nos autos são suficientes para a formação da minha convicção, possibilitando decidir a presente lide, e a prova do fato não depende de conhecimento especial de técnicos, conforme previsto no art. 147, incisos I e II, do RPAF/99.

A tese do recorrente, 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), que o fisco não pode violá-la, conforme disposto no art. 110, do Código Tributário Nacional – CTN, na legislação estadual do Estado de São Paulo (IN CAT nº 05/2005) e Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda).

Afora que a autuação teve por base a Instrução Normativa nº 52/2013 e que este CONSEF já havia se posicionado a respeito da energia elétrica quando do Acórdão CJF nº 0119-11/13.

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. O

custo ao qual faz referência o legislador não é o custo contábil, mas um conceito específico para uma finalidade também específica: base de cálculo das transferências interestaduais.

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, assim como ao Decreto nº 3.000/99 que trata, a nível federal e não estadual, a respeito da norma do imposto de renda e não sobre base de cálculo de transferências de mercadorias.

Alegou o impugnante que ao revés do sustentado pela fiscalização, os custos de depreciação, de manutenção, de energia, gás e outros custos (componentes considerados em sua estrutura de custo dos produtos recebidos por transferência – custos diretos e indiretos) já que diante das determinações do art. 110, do CTN, a LC nº 87/96 não poderia criar (conforme interpretação dada pelos autores) nova forma contábil de apuração do custo de produção. Neste caminhar, firma que a energia elétrica, gás, manutenção, depreciação, etc. são considerados gastos de produção quando consumida 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 estas parcelas. Observo, ainda, de que as despesas alegadas pelo defensor 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, gás, 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.

No tocante a decisão deste CONSEF citadas pela defesa, ela não é capaz de ilidir a autuação, pois não reflete a jurisprudência dominante deste foro administrativo a respeito da matéria em pauta. Registro que o objeto do presente lançamento de ofício já foi exaustivamente debatido por este órgão julgador, inexistindo qualquer discordância quanto ao entendimento de que a Lei Complementar nº 87/96 de forma expressa e restritiva determina qual a base de cálculo a ser aplicada nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, podendo citar inúmeras decisões deste órgão, a exemplo dos Acórdãos nº CJF 0239-02/12, CJF 0266-11/09, CJF 0012-11/10, CJF 0231-12/12 CJF 0289-12/12 e CJF 0196-12/10.

Além do mais, e somente para concluir tal argumentação, 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.

Em assim sendo, caso o remetente tenha destacado o ICMS em valor superior ao devido, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias dentro do limite legal estabelecido, sendo que agindo da maneira contrária, impõe ao Estado da Bahia a absorção de um crédito fiscal superior àquele efetivamente devido, devendo adequar-se a norma legal que rege a matéria:

E, a respeito da Instrução Normativa nº 052/13, publicada no Diário Oficial de 18/10/2013, ela não foi a base legal da autuação por tudo acima exposto. Esta, como inclusive é a sua finalidade, esclarece a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadoria, nos termos da Lei Complementar nº 87/96 e o crédito fiscal admitido ao estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, destinatário da mercadoria.

E nestes esclarecimentos consta que:

1. Na transferência interestadual de mercadoria industrializada pela própria empresa, destinada a outro estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, para efeito de apuração do valor do crédito a ser apropriado pelo estabelecimento destinatário, deverá ser observado o seguinte:

1.1. considera-se como matéria-prima ou material secundário aquilo que se integra, de forma física ou química, ao novo produto ou aquilo que sofre consumo, desgaste ou alteração de suas propriedades físicas ou químicas no processo industrial, não se integrando a este conceito, regra geral, a energia elétrica e os combustíveis;

1.2. a base de cálculo é a soma do custo da matéria-prima, do material secundário, da mão-de-obra e do acondicionamento, ainda que a mercadoria tenha sido transferida de um estabelecimento comercial da mesma empresa (centro de distribuição - CD, por exemplo), acrescido do ICMS incidente na transferência, que integra a base de cálculo do imposto;(grifo)

Em obediência ao quanto disposto no art. 167, III, do RPAF/BA, alinho-me ao voto vencedor da 2ª CJF, cujo voto sobre a questão a seguir transcrevo (Acórdão CJF Nº 351-12/13), ressaltando neste momento que, embora exista decisão judicial contrária a este entendimento, ela não é definitiva, não fazendo coisa julgada.

No tocante às operações oriundas de outros estabelecimentos que não se caracterizem como industriais, e sim, estejam na condição de Centros de Distribuição, alinho-me ao posicionamento externado pela PGE/PROFIS, acorde Parecer de fls. 829 a 832, devidamente convalidado pela ilustre Procuradora Assistente, em despacho de fl. 834.

Some-se a isso, o fato de que conforme posto, o entendimento do Poder Judiciário, através dos Tribunais Superiores, tem sido no sentido de equiparar as operações realizadas por Centros de Distribuição àquelas realizadas por estabelecimentos industriais, o que ensejou, inclusive, a transcrição da decisão do ministro Castro Meira, quando da apreciação do REsp 1109298/RS, transcrita em trechos às fls. 830 e 831.

Em decorrência de tal fato, e visando esclarecer a questão, a Administração emitiu a Instrução Normativa 52/13, de 18 de outubro de 2013, a qual esclarece procedimentos acerca do tratamento de tais operações de transferências.

Ocorre que, na forma estatuída pelo Código Tributário Nacional (CTN), especialmente no inciso I do artigo 106 que "a lei aplica-se a ato ou fato pretérito em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados."

Isso por que a regra, é a irretroatividade da Lei, especialmente em matéria tributária, que possui gênese na aliena ‘a’ do inciso III, do artigo 150 da Constituição Federal, o qual dispõe que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) III- cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; (...).”

Tal princípio, encontra-se de forma genérica, nos direitos e garantias individuais, especialmente no inciso XXXVI do art. 5º da Constituição brasileira, impedindo seja um tributo cobrado em face de fatos geradores havidos em período pretérito ao da égide da lei que os haja instituído ou majorado.

Trata-se de verdadeira garantia de segurança jurídica de um direito subjetivo atinente ao contribuinte, parte teoricamente mais fraca da relação a qual é submetido em razão do poder de tributar do Estado, com o fito de assegurar certeza quanto a atos pretéritos praticados, direcionando a atuação da lei nova, seja ela mais gravosa, seja ela criadora de novos encargos ou ônus, para o futuro, isto é, de modo prospectivo.

Eduardo Sabbag, em seu Manual de Direito Tributário. p. 186, assim entende a respeito: “(...) não é inoportuno afirmar que não existem ‘exceções’ ao princípio da irretroatividade tributária. De fato, não há tributo que a tal regra não se submeta. (...) as hipóteses do art. 106, I e II, do CTN são a própria corroboração da regra da irretroatividade, pois é natural que estipule, no plano da hermenêutica, a retroação para uma lei ‘interpretativa’ e para uma lei mais benéfica, o que não se confunde com a dimensão semântica assumida pelo vocábulo ‘exceção’. (...).”

Esta é a regra geral. Todavia, como visto linhas acima, o mencionado artigo 106 do CTN nos fala acerca da possibilidade de retroação da norma legal, quando meramente interpretativa, a qual parte da doutrina entende inaplicável, diante de ferir o princípio da segurança jurídica.

Todavia, em que pesem tais críticas, os Tribunais Superiores não vislumbram qualquer vício de constitucionalidade acerca do dispositivo contido no mencionado diploma legal, razão pela qual o mesmo deva ser aceito.

Como exemplo, posso citar o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF) a respeito da validade de lei interpretativa, desde que limitada a esclarecer preceitos anteriores à referida legislação editada, conforme manifestação do Pleno quando da apreciação de Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 605/DF, cujo relator foi o Ministro Celso de Mello:

"EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. MEDIDA PROVISÓRIA DE CARÁTER INTERPRETATIVO. A QUESTÃO DA INTERPRETAÇÃO DE LEIS DE CONVERSÃO POR MEDIDA PROVISÓRIA. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE. CARÁTER RELATIVO. LEIS INTERPRETATIVAS E APLICAÇÃO RETROATIVA (...).

1. É plausível, em face do ordenamento constitucional brasileiro, o reconhecimento da admissibilidade das leis interpretativas, que configuram instrumento juridicamente idôneo de veiculação da denominada interpretação autêntica.

2. As leis interpretativas – desde que reconhecida a sua existência em nosso sistema de direito positivo – não traduzem usurpação das atribuições institucionais do Judiciário e, em consequência, não ofendem o postulado fundamental da divisão funcional do poder.

3. (...)

4. (...)

5. Na medida em que a retroação normativa da lei não gere e nem produza os gravames referidos, nada impede que o Estado edite e prescreva atos normativos com efeito retroativo.

6. As leis, em face do caráter prospectivo de que se revestem, devem ordinariamente, dispor para o futuro. O sistema jurídico-constitucional brasileiro, contudo, não assentou, como postulado absoluto, incondicional e inderrogável, o princípio da irretroatividade”.

Dito isso, analisemos a natureza jurídica da Instrução Normativa. A princípio, ela nada mais é do que ato administrativo expresso por ordem escrita expedida pela Administração Pública, de forma detalhista, a fim de satisfazer os preceitos contidos nas Leis, as quais devem estar em consonância com a Constituição.

Sua função precípua é a de completar o que está em uma Portaria de um superior hierárquico, num Decreto ou em uma outra norma, jamais inovando o ordenamento jurídico. Assim, a Instrução Normativa nunca poderá passar colidir com Leis ou decretos, pois estes devem guardar consonância com as Leis.

A instrução Normativa diz o que os agentes do órgão público devem seguir, executar, fazer ou respeitar, bem como descreve a respeito das atribuições que devem ser seguidas por aqueles parâmetros específicos naquele ato administrativo, ou seja, e em síntese, a trata-se de ato administrativo o qual deve estar em consonância com todo o ordenamento jurídico.

Dito isso, observo que a Instrução normativa não cria, modifica ou extingue norma. apenas e tão somente a interpreta, e aclara a aplicação de norma posta.

O entendimento do Poder Judiciário é pacífico no reconhecimento de que elas perfazem atos administrativos secundários, somente auxiliares à lei e, logo, não podem extrapolar o que está disposto na norma.

O STF, no que diz respeito à hierarquia normativa, tem entendimento pacificado desde 1991 (o qual é aplicado até hoje nas decisões dos tribunais e do STJ), e que não deixa dúvidas com relação a posição hierárquica e validade das Instruções Normativas, como o da ADI 531/DF relatada pelo Ministro Celso de Melo:

"As instruções normativas, editadas por órgão competente da administração tributária, constituem espécies jurídicas de caráter secundário. Cuja validade e eficácia resultam, imediatamente, de sua estrita observância dos limites impostos pelas Leis, tratados, convenções internacionais, ou Decretos presidenciais, de que devem constituir normas complementares. Essas instruções nada mais são, em sua configuração jurídico-formal, do que provimentos executivos cuja normatividade está diretamente subordinada aos atos de natureza primária, como as Leis e as medidas provisórias, a que se vinculam por um claro nexo de acessoria e de dependência."

Da mesma forma, posso mencionar decisão prolatada na ADI 536/DF a respeito:

"Ementa: - CONSTITUCIONAL. ADMINISTRATIVO. TRIBUTÁRIO. INSTRUÇÃO NORMATIVA: NATUREZA. CTN , ART. 110 . I. Os atos normativos expedidos pelas autoridades fazendárias tem por finalidade interpretar a lei ou o regulamento no âmbito das repartições fiscais. CTN , art. 100 , I. Destarte, se essa interpretação vai além da lei, a questão é de ilegalidade e não de inconstitucionalidade, pelo que esse ato normativo não está sujeito a jurisdição constitucional concentrada. II. Precedente do Supremo Tribunal Federal : ADIn n. 311- 9- DF. III. Ação direta de inconstitucionalidade não conhecida".

Dessa forma, tal instrumento normativo, ato administrativo puro, destina-se ao corpo da administração pública, apenas se cumpre a interpretar a norma legal já vigente.

Por tais razões, tornando-se a diligência solicitada pelo relator desnecessária, entendo que seus argumentos não podem prosperar, motivo pelo qual discordando do mesmo, posiciono-me no sentido de que também tais operações de transferências devem ser devidamente consideradas, e cobradas, tal como no lançamento pelo uso indevido do crédito fiscal, o que torna o Recurso Voluntário NÃO PROVÍDO.

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

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, saliento que por se tratar de multa por descumprimento de obrigação principal a competência para sua apreciação não é da 1ª Instância deste Colegiado.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206891.3058/16-5, lavrado contra **PANDURATA ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$471.170,27**, 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, 12 de junho de 2017

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS - RELATORA

VALTÉRCIO SERPA JUNIOR - JULGADOR