

A.I. Nº - 206891.3068/160  
AUTUADO - DANONE LTDA.  
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO e  
- EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLCIACÃO - INTERNET - 28.06.2017

**4<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0102-04/17**

**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 12/12/2016, formaliza a exigência de crédito tributário no valor de R\$1.028.055,06, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. Período de ocorrência: janeiro a dezembro de 2012.

Consta no campo “Descrição dos Fatos” que a ação fiscal se refere à verificação da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação, que foram transferidos para filiais localizadas neste Estado. A Lei Complementar nº 87/96, no seu art. 13, § 4º, II, prescreve que nessa situação a base de cálculo deve corresponder aos custos da mercadoria produzida, que compreende a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. A LC 87/96 dá amparo à Lei nº 7.014/96 (art. 17, § 7º, II), que, por sua vez, respalda o disposto no art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, que exige a glosa de crédito fiscal decorrente de base de cálculo a mais na situação tratada no Auto de Infração.

A autuação encontra-se baseada na planilha de custo de produção apresentada pelo autuado, onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção, por código de produto, no caso MP-MATÉRIA-PRIMA; MP-Secundária; EMBALAGEM; MOB-Mão-de-obra; DEPRECIAÇÃO; MANUTENÇÃO; ENERGIA; OUTROS CUSTOS. Na apuração, foi elaborado o demonstrativo “ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA”, que também se encontra em meio eletrônico. Consta ainda que para formação da base de cálculo do ICMS foram considerados apenas os elementos que correspondem à matéria-prima; material secundário; acondicionamento; e mão-de-obra, tendo sido expurgadas as rubricas DEPRECIAÇÃO; MANUTENÇÃO; ENERGIA; OUTROS CUSTOS por não integrarem os elementos considerados, ou seja, matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra.

O autuado, através de advogados legalmente constituídos, apresentou defesa (fls.73/101) na qual discorre, inicialmente, sobre os fatos que culminaram na autuação, ou seja, se lastreia no entendimento de que, nas operações de transferências interestaduais de mercadorias entre os seus estabelecimentos localizados nos Estados de Minas Gerais e São Paulo, para seu estabelecimento no Estado da Bahia, a base de cálculo utilizada para apuração do ICMS foi maior do que aquela prevista na Lei Complementar nº 87/96 e reproduzida na Legislação do Estado da Bahia.

Afirma que os autuantes se pautaram em interpretação restritiva da legislação a respeito de “custo de produção”, que não merece prevalecer, dado que os créditos em discussão foram legitimamente aproveitados à luz da legislação pertinente conforme 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, violando o disposto no art. 110, do Código Tributário Nacional – CTN.

Comenta toda esta legislação citada para firmar que os custos com matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento compõem, apenas, parte do custo de produção. Em assim sendo, o art. 110, do CTN veda que a lei tributária altere a definição, o conteúdo e o alcance de conceitos de direito privado *“que foram adotados pela Constituição para atribuição de competência tributária”*. Apresenta julgados do STF neste sentido.

Afirma de que a tese contrária ao que entendem os autuantes não se trata, tão somente, de tese defensiva a favor dos contribuintes, mas sim, da própria legislação estadual, como ocorre em Minas Gerais e São Paulo, *“que expressamente atribuem interpretação extensiva ao artigo 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, assumindo que o custo da mercadoria produzida engloba outros gastos além daqueles descritos pelo referido dispositivo legal”*.

Neste sentido, transcreve e comenta o art. 13, § 8º, da Lei nº 6.373/75 e art. 43, do Decreto nº 43.080/12, ambos do Estado de Minas Gerais, bem como, o art. 26 da Lei nº 6.374/89 e art. 39 Decreto nº 45.490/00 do Estado de São Paulo.

Seguindo, transcreve a Decisão Normativa CAT-5, de 15/06/2005 do Estado de São Paulo e afirma que foi, justamente, com base nessas legislações que os seus estabelecimentos localizados nos Estados de Minas Gerais e São Paulo consideraram, para fins de determinação da base de cálculo do ICMS, que o custo da mercadoria vendida englobava tanto os custos da matéria-prima, do material secundário, da mão de obra e de acondicionamento, como também, os custos de depreciação, de manutenção, de energia e outros custos. Ou seja, *“de acordo com a legislação tributária vigente (LC nº 87/96 e legislações estaduais de MG e SP), nas operações interestaduais de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve ser adotado como base de cálculo do ICMS o custo da mercadoria produzida, o qual deve ser entendido como a soma de todos os gastos incorridos no processo produtivo de dado bem, não se restringido apenas aos custos com matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, como pretendido pela fiscalização baiana no Auto de Infração impugnado”*, a qual diz não poder prevalecer.

Salienta que o art. 155, II, da Constituição Federal outorgou competência aos Estados e ao Distrito Federal para a instituição do ICMS, dispondo, em seu § 2º, I, sobre a não-cumulatividade do imposto, objetivando evitar a incidência “em cascata” do ICMS, desonerando a cadeia produtiva. E este mesmo artigo, no § 2º, II estabelece somente duas limitações ao princípio da não-cumulatividade, quais sejam as hipóteses de isenção e não incidência. Com essas diretrizes, o referido artigo e parágrafo constitucional no seu inciso XIII, alínea “c” conferiu ao legislador complementar competência para disciplinar a forma pela qual seria posto em prática o princípio da não-cumulatividade, base da edição da LC nº 87/96, *“que traçou, em âmbito nacional, as diretrizes aplicáveis à consecução do princípio da não-cumulatividade quanto ao ICMS”* e conforme disposto nos seus arts 19 e 20 e seu § 1º.

Com tais argumentos afirma que “*fora das hipóteses de isenção e não incidência, o princípio da não-cumulatividade, no tocante ao ICMS, deve ser aplicado de maneira ampla, sendo ilegal e inconstitucional qualquer espécie de limitação ao referido princípio criada pelo legislador infraconstitucional*”, apresentando caráter imperativo “*não só para o sujeito ativo da obrigação tributária como também para o próprio contribuinte, bem como possui índole absoluta, em decorrência da exaustão do próprio texto constitucional em catalogar as suas exceções, quais sejam, as hipóteses de isenção ou não incidência (art. 155, § 2º, II, da Constituição Federal)*”.

No entanto e conforme tal impossibilidade, o Fisco baiano exige o estorno dos créditos utilizados pela empresa por entender que, na apuração da base de cálculo do ICMS que gerou este direito ao crédito fiscal, foram incluídas rubricas que não estavam previstas no artigo 13, § 4º, II, da LC nº 87/96 em desacordo com os procedimentos adotados pelos seus estabelecimentos nos Estados de Minas Gerais e São Paulo que adotaram a base de cálculo correta para fins de apuração do imposto devido, conforme LC nº 87/96 e as respectivas legislações estaduais.

Conclui que, sendo assim, resta demonstrado que a autuação contraria o primado da não cumulatividade, na medida em que cria restrição ao crédito de ICMS em hipótese não prevista no texto constitucional, devendo, portanto, ser julgada absolutamente procedente a impugnação, com o consequente cancelamento da autuação.

Prosseguindo, manifesta o entendimento de que pela violação da Lei Complementar nº 87/96 deveria o Estado da Bahia se utilizar do veículo legítimo para pugnar pela inconstitucionalidade de referidas normas, no caso Ação Direta de Inconstitucionalidade, e não lhe autuar, ou seja, “*não pode o Estado baiano, ao bel-prazer, desconsiderar os ditames do artigo 13, da Lei Estadual n.º 6.373/75, c/c o artigo 43, do RICMS/MG, bem como do artigo 26, da Lei Estadual n.º 6.374/89, c/c o artigo 39, do RICMS/SP e a Decisão Normativa n.º 05/05, exigindo o estorno de parte do crédito utilizado pela Impugnante no exercício estrito de seus deveres legais, sem antes ser decretada a nulidade desta legislação, na medida em que todos os atos normativos estão protegidos pela presunção de constitucionalidade até posição contrária do STF, a quem compete o controle de constitucionalidade dos atos normativos*”.

Afirma que não se podem negar os efeitos de ato normativo devidamente instituído por outra unidade da Federação, na esteira da legalidade, seria o mesmo que retirar aquela norma do ordenamento jurídico, sem utilizar-se do meio próprio para tanto a Ação Direta de Inconstitucionalidade sob pena de afronta (i) ao pacto federativo nacional (art. 1º da CF/88), diante da autonomia dos Estados para disciplinar sobre o ICMS em seu território, bem como (ii) à tripartição dos poderes (art. 2º da CF/88), visto que compete ao Judiciário, em especial ao Supremo Tribunal Federal, a competência exclusiva de controle de constitucionalidade dos atos normativos estaduais (art. 102, I, “a” da CF/88).

Aduz que, desse modo, antes de lhe exigir o estorno integral ou proporcional dos créditos tomados em operação interestadual, deve o Estado da Bahia promover a respectiva Ação Direta de Inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal, a fim de ver declarada a inconstitucionalidade dos atos normativos promulgados pelos Estados de Minas Gerais e São Paulo que, considerando o rol do artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96 como sendo meramente exemplificativo, incluíram no conceito de “custo da matéria produzida” outras rubricas não expressamente previstas na legislação complementar.

Alega que, mesmo que fosse notória a inconstitucionalidade dos atos normativos dos Estados de Minas Gerais e São Paulo, o que admitia apenas por hipótese, conforme reiteradamente decidido pelo Supremo Tribunal Federal em casos análogos, não pode o Estado da Bahia considerar ilegítimos os créditos a que tem direito os adquirentes de mercadorias, salvo se decorrentes de operações beneficiadas por normas já julgadas inconstitucionais pela Suprema Corte, pois, caso contrário, seria uma forma de exclusão de ato normativo válido do ordenamento jurídico por via transversa, não admitida pela Carta Magna. Nesse sentido, invoca e reproduz lições de José Souto Maior Borges e Paulo de Barros Carvalho. Diz que, dessa forma, a despeito da suposta

ilegalidade e constitucionalidade dos atos normativos dos Estados de Minas Gerais e São Paulo, o Estado de destino não pode simplesmente negar os créditos utilizados pelo contribuinte na regular aplicação da legislação sem antes se valer do veículo próprio para declarar a constitucionalidade do ato normativo impugnado, porquanto “inconstitucionalidades não se compensam” (ADI 2.377-MC, Min. Sepúlveda Pertence).

Acrescenta que por mais esta razão a autuação não subsiste.

Prosseguindo, diz que, ainda que prevalecesse a exigência da cobrança de ICMS exigido na autuação, o que admitia apenas para argumentar, não lhe poderia ser exigido o valor decorrente da aplicação de multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, do valor do crédito apropriado em razão de suposto creditamento indevido.

Salienta que a severidade das sanções tem por objetivo proteger a arrecadação do Estado e estimular, por vias oblíquas, o pagamento de tributos devidos. Entretanto, deve haver proporcionalidade entre as penalidades aplicadas e as infrações cometidas; deve existir uma graduação razoável entre o que se paga e o que se recebe, bem como entre o que se recebe em decorrência do que não se paga pontualmente. A punição deve guardar relação direta entre a infração cometida e o mal causado, assim como com o bem jurídico que se deseja proteger.

Reitera que as multas, em geral utilizadas não apenas com finalidade punitiva, servem também como reparação do Estado pelo descumprimento de obrigação tributária por parte do contribuinte, quando for este o caso. Entretanto, a penalidade aplicada no presente caso, além de indevida, é tão elevada a ponto de implicar verdadeiro confisco, o que é vedado pelo art. 150, IV, da Constituição Federal. Reproduz entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal ao apreciar a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551-1/RJ, ajuizada pelo Governador do Estado do Rio de Janeiro, arguindo a inconstitucionalidade dos §§ 2º e 3º do art. 57 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias do Estado do Rio de Janeiro (ADIn 551-1 RJ – Rel. Min. Ilmar Galvão – DJU 14.2.2003, p. 58). Ressalta que esta Ação Direta de Inconstitucionalidade trata de caso semelhante ao discutido no presente feito, em que se constata a tentativa de imposição de multas abusivas e revestidas de caráter confiscatório. Reproduz as palavras proferidas pelo Ministro Relator Ilmar Galvão, por ocasião de julgamento da ADIn 551-1, em seu voto.

Conclui que resta demonstrada a impertinência da multa imposta, devendo ser cancelada ou, ao menos, diminuída a patamar não confiscatório, uma vez que a multa de 60% do valor do crédito fiscal indevidamente apropriado configura exigência abusiva e confiscatória, não respeitando os limites impostos pela Constituição Federal à aplicação de penalidades no Direito Tributário.

Finaliza a peça defensiva requerendo:

- que sejam cancelados os débitos de ICMS, dadas as fartas razões a atestarem a legitimidade do aproveitamento de créditos fiscais;
- que caso assim não se entenda, o que admitia apenas a título de argumentação, subsidiariamente, seja afastada a multa aplicada ou, no mínimo, reduzida ao patamar não confiscatório.

Protesta pela produção de provas por todos os meios em direito admitidos, bem como pela realização de sustentação oral por ocasião do julgamento da presente ação fiscal.

Requer, ainda, que as publicações e intimações relativas ao presente feito sejam realizadas exclusivamente, sob pena de nulidade, em nome do advogado Marcelo Neeser Nogueira Reis, inscrito na OAB/BA sob o nº 9.398, com endereço profissional na Av. da França, nº 164, Sala 11, Ed. Futurus, Comércio Salvador, CEP 40010-000, Estado da Bahia.

Os autuantes prestam informação fiscal (fls. 136/171). 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 e que o autuado já havia parcelado outro Auto de Infração nos mesmos termos do presente, apenas referente ao exercício de 2010 (fls. 138/143).

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

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 discorre 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 conseqüentemente, 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-las. 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](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, ditos 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 imobilizado) 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), restou constatado 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, pois, 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. Mencionam 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 apresentam, 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*”.

Enfatizam 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 enquadra 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, consideram que energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação etc. não são enquadráveis pela Ciência Contábil aos 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) - afirmam 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 com julgado do STJ.

Voltam a discorrer sobre a questão da energia elétrica e da depreciação. Observam de que a energia elétrica é contabilizada como DESPESAS, em conta distinta de MATÉRIA PRIMA, EMBALAGEM E MATERIAL SECUNDÁRIO. Assim sendo, juntaram julgados deste Colegiado para afiançar que este já definiu tal questão a apresentam Autos de Infração da mesma natureza lavrados contra o contribuinte e cometam sobre o Parecer da PGE/Profis a respeito da matéria.

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

Relativamente à arguição defensiva de que a multa é confiscatória, consignam que cabe ao CONSEF analisar se ao editar a Instrução Normativa, transcrita no corpo do Auto de Infração, não estaria o contribuinte amparado pela aplicação da regra do CTN que prevê a não aplicação de penalidade nos casos de se tratar de lei interpretativa. Nesse sentido, invocam e reproduzem os artigos 100, 106, inciso I, e 96, todos do CTN. Assinalam que é de conhecimento de todos que as Portarias, em algumas situações, e as Instruções Normativas são normas complementares ao Decreto. Da mesma forma, como a referida Instrução Normativa esclarece a matéria disciplinada, deixou claro se tratar de norma expressamente interpretativa. Finalizam opinando pela procedência do Auto de Infração.

## 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: 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 papeis 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 defendantee 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 defendantee 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 glossa 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.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206891.3068/16-0, lavrado contra **DANONE LTDA.**, devendo ser intimado o autuado 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, 19 de junho de 2017

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – JULGADOR