

**A. I. Nº** - 206891.0013/17-9  
**AUTUADO** - NESTLÉ BRASIL LTDA.  
**AUTUANTES** - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO e  
- EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 18.12.2017

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACÓRDÃO JJF Nº 0228-04/17

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EFETUADAS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fim 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 acatada a preliminar de nulidade. Rejeitado o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 05/06/2011, formaliza a exigência de ICMS no valor de R\$460.807,65, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS imputada ao autuado: *Utilizou indevidamente credito 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*. Consta que “*Trata-se de ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL, em decorrência de ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PREVISTA NO ART. 13, §4º, i, DA LEI COMPLEMENTAR 87/96*”. Período de ocorrência: julho de 2013 a dezembro de 2015.

O autuado, por meio de advogado, apresenta impugnação ao lançamento fiscal (fls. 46/65 do PAF). Informa, inicialmente, de que os produtos ora em lide são fabricados em seus estabelecimentos fabris localizados no Estado de São Paulo, os quais os transferem aos seus diversos estabelecimentos comerciais em todo o país, inclusive ao estabelecimento localizado no Município de Feira de Santana, Estado da Bahia, recolhendo o ICMS ao Estado de São Paulo à alíquota de 12%.

Quando das ocorrências destas transferências, o fisco bahiano lavrou o presente Auto de Infração, que não merece prosperar, tendo em vista o completo descabimento da acusação.

Antes de adentrar as questões de nulidade que argui, elenca diversos outros Autos de Infrações contra si lavrados no ano de 2017, referentes à mesma matéria, abrangendo os mesmos períodos fiscalizados e que se encontram na mesma fase processual. Solicita que eles sejam julgados em conjunto por entender possível e necessária, não só como medida de economia processual, mas, também, como forma de garantir que não sejam proferidas decisões conflitantes sobre os mesmos fatos.

Suscita, em seguida, a nulidade da ação fiscal por entender que o fisco, ao alegar que a empresa havia utilizado erroneamente a base de cálculo do imposto nas transferências interestaduais, limitou-se a indicar tão somente os dispositivos legais que o levou a assim proceder, sem, contudo, demonstrar as razões (fundamentação) que o levou à apuração de tal fato, o que desaguava em cerceamento ao seu direito de defesa.

Com tal argumento e afirmando não existir no lançamento fiscal a motivação de sua lavratura, discorre sobre o princípio da motivação, apresentando entendimentos externados por Celso Antônio Bandeira de Melo e diz que a sua falta é inaceitável e incompatível com o rigor que se exige dos atos administrativos, ou seja, o Auto de Infração deve ser claro e preciso, informar com exatidão e detalhamento a infração supostamente cometida e *“adequá-la ao artigo correto, sem generalidades, sem artigos amplos e frases passíveis de múltipla interpretação”*.

Em assim sendo, diz que se impõe a nulidade da presente ação fiscal.

No mérito, afirma que ao contrário do que mencionou a fiscalização, as notas fiscais, objeto do presente Auto de Infração, não dizem respeito tão somente às aquisições de estabelecimentos fabricantes, mas também de estabelecimentos comerciais (Centro de Distribuição – CD) localizados no Estado de São Paulo. Portanto, e neste caso, o cálculo do preço de transferência deve ser realizado pela regra do art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/96, como, inclusive, havia procedido. Requer o encaminhamento do processo em diligência para que seja calculado o valor exato da exclusão do valor autuado de todas as notas fiscais relativas às aquisições feitas de CD em São Paulo, as quais devem ser excluídas da autuação.

E, subsidiariamente, caso se entenda que o art. 13, § 4º, II da nominada lei complementar é aplicável a tais casos (admite apenas a título de argumentação), requer sejam considerados, também, os custos desses CDs no cálculo do preço de transferência.

Passa a seguir a discorrer sobre o caráter exemplificativo do artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, fundamento à lavratura do presente lançamento fiscal. Após expor o entendimento do fisco sobre a matéria em pauta, afirma que se faz necessário uma abordagem sistemática para a plena compreensão do referido dispositivo legal. Nesta linha de condução, apresenta o conceito de custo da mercadoria decorre do direito privado, de modo que, nos termos do art. 110 do Código Tributário Nacional, a lei tributária não pode alterar sua definição. Informa que a Lei nº 10.406/2002 – Código Civil no art. 1.187 prevê, expressamente, que os fabricantes deverão escriturar o seu estoque com base no "custo de fabricação". Que a NPC nº 02 (Norma e Procedimento de Contabilidade) do IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil) define este custo de fabricação e que o Pronunciamento Técnico nº 16 do CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) indica que *“o valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais”*, conforme apresenta. Destaca, ainda, que a nível federal, o art. 290 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda), bem como, o art. 15, § 5º, da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.312/2012 apresentam maiores detalhes sobre o que se deve entender como "custo da mercadoria", conceito que foi tratado na Lei Complementar nº 87/96 apenas de forma exemplificativa e não taxativo como entende o fisco, sob pena de violação frontal ao art. 110 do CTN.

Afora que pontua:

1. O art. 17, § 7º, II, da Lei nº 7.014/96 trata os custos de produção como custos imputáveis à produção, geração, extração ou fabricação (transcrito).
2. O art. 56, V, “b”, do RICMS/97 apenas reproduzia o teor do referido art. 13 da LC nº 87/96, sendo, também, exemplificativo.
3. Que o RICMS/12 não regula a matéria, que permanece disciplinada, em nível estadual, somente pela Lei nº 7.014/96.

Diz, ainda, de que não merece prosperar o argumento do fisco de que o Superior Tribunal de Justiça – STJ teria jurisprudência consolidada sobre a matéria, uma vez que o caso discutido no Recurso Especial nº 1.109.298/RS não tratou das aquisições de estabelecimentos fabricantes, maioria dos fatos geradores objeto do presente auto de infração, conforme comenta. Em assim sendo, não definiu quais elementos de custo estão incluídos no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96.

E na presente autuação, sua fábrica, localizada em São Paulo, enviou as mercadorias diretamente ao seu estabelecimento localizado no Estado da Bahia. Portanto, o que está em discussão aqui é exatamente quais elementos de custo estão incluídos no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, matéria que não foi apreciada pelo STJ e que deverá ser discutida no Supremo Tribunal Federal - STF, diante de nítido conflito entre os Estados pelo direito de arrecadar o ICMS nas transferências interestaduais.

Informa, ainda, que o Estado de São Paulo já regulou, internamente, a matéria, determinado que o conceito de "custo da mercadoria" deve ser interpretado de forma extensiva, incluindo todos os custos de produção, conforme Decisão Normativa CAT nº 05/2005. E, neste momento, comenta que embora reconheça a autonomia dos Estados da Federação, a análise deste entendimento é relevante para evidenciar que procedeu da forma prevista na legislação quando da remessa da mercadoria, não podendo *“sofrer retaliações do Estado da Bahia, sob pena de ser vítima de disputas arrecadatórias protagonizadas pelos dois Estados em questão”*. E arremata: *“Em momento algum a Autuada deixou de recolher o ICMS ora exigido. O que não pode ocorrer, sob pena de violação crassa ao princípio constitucional da não-cumulatividade, é o recolhimento de tributo ao Estado de São Paulo em obediência à legislação daquele Estado e à LC 87/96, e não ter direito de escriturar o crédito relativo a esse recolhimento feito. Caso os Estados de São Paulo e da Bahia discordem dos parâmetros fixados em lei para a base de cálculo do imposto em situações similares a ora discutida, devem buscar solução para este conflito perante o Supremo Tribunal Federal ou perante o Congresso Nacional. O que não se pode aceitar é que a Autuada fique refém desta “guerra fiscal” e arque com os custos de recolher o ICMS em dobro”*.

E, que se considerar como correta a interpretação restritiva do art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, é necessário se analisar os elementos ali elencados, cotejando-os com as rubricas expurgadas pela fiscalização.

Destaca que o fisco expurgou da base de cálculo do imposto as rubricas “custos indiretos”, “energia”, “depreciação”, “manutenção”, e “encargos comuns”, contudo, não ofereceu fundamento jurídico que justificasse tal exclusão. E que em solução de consulta, o Estado de Minas Gerais já pacificou o entendimento de que todos os materiais e insumos consumidos direta e indiretamente na produção devem ser considerados, inclusive energia elétrica, como a seguir elencados.

matéria-prima: o custo da matéria-prima consumida na produção, nele incluído os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção;

material secundário: o custo de todos os materiais e insumos consumidos direta e indiretamente na produção, inclusive energia elétrica;

mão-de-obra: humana: o custo da mão-de-obra pessoal, própria e de terceiros, utilizada direta e indiretamente na produção, acrescido dos encargos sociais e previdenciários; tecnológica: os 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;

condicionamento: todos os custos diretos e indiretos necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica.

Destaca, em seguida, que o Estado da Bahia considera a energia elétrica como custo de produção, gerando direito ao crédito fiscal, conforme art. 309 do RICMS/12.

Passa a contestar a multa aplicada com base no art. 2º do Decreto-Lei nº 834/69 (transcrito). Além do mais, resta evidente o seu caráter confiscatório em dissonância ao que dispõe o art. 5º, XXII e art. 170, II, da Constituição Federal, que garantem a propriedade privada, além de ferir os princípios constitucionais da razoabilidade, da proporcionalidade e do não-confisco (art. 150, IV).

Sobre o tema, discorre de forma minuciosa, trazendo ensinamentos do Professor José Eduardo Soares De Mello, Sampaio Dória e decisões do STF para concluir que resta claro que a penalidade ora discutida não pode ser aceita, na medida em que está muito longe de ser considerada como apenas punitiva, possuindo, na realidade, verdadeira natureza confiscatória.

*Por fim requer:*

(i) *O processamento e julgamento da presente defesa em conjunto com as defesas apresentadas nos Autos de Infração citados acima; e*

(ii) *Preliminarmente, declarada a nulidade do Auto de Infração, com fundamento na nulidade acima apontada;*

(iii) *No mérito, seja cancelada a parte do Auto de Infração que diz respeito às aquisições de estabelecimentos comerciais (centros de distribuição) localizados em São Paulo, uma vez que nesses casos a Autuada devidamente calculou o preço de transferência com base no artigo 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96;*

(iv) *Ainda no mérito, requer seja julgada improcedente a autuação, seja pelo caráter exemplificativo do artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, seja pela necessidade de se reconhecer que as rubricas expurgadas da base de cálculo do ICMS se enquadram nos elementos de custo elencados por tal dispositivo legal; e*

(v) *Caso não seja cancelada integralmente a autuação, o que se admite apenas para argumentar, a Autuada requer seja afastada a multa aplicada, com base no artigo 2º do Decreto-Lei nº 834/69. Subsidiariamente, caso assim não se entenda, requer-se a redução da multa para patamares razoáveis (20%).*

Requer, ainda:

1. A realização de diligência para verificar os números apresentados no item acima, nos termos dos arts. 123, § 3º e 145 do RPAF/BA.
2. A realização de sustentação oral na sessão de julgamento,
3. Que todos os avisos e intimações relativas a este processo sejam realizadas exclusivamente em nome do advogado **JOÃO ALBERTO P. LOPES JÚNIOR (OAB/BA nº 11.972)**, com endereço profissional na Av. da França, 164, Edf. Futurus, 7º andar, Comércio, Salvador-Bahia CEP 40.010-000.

Os autuantes prestam sua informação fiscal (fls. 105/124).

Nas considerações iniciais esclarecem que o objetivo da Informação Fiscal é procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS na hipótese de transferência de produtos adquiridos de terceiros para posterior entrega nas filiais localizadas em outras unidades da Federação, de modo que, didaticamente, se compreenda os lindes da controvérsia instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal.

Discorrem sobre as diversas nuances que envolvem 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.

Começam pelo art. 155, § 2º da Constituição Federal, e afirmam que o mencionado dispositivo é específico para o ICMS e estatui que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo desta espécie tributária, e, de igual modo, o art. 146, III, “a” impõe o emprego de idêntico veículo normativo quando da definição de bases de cálculo para os impostos de um modo geral.

Dizem que a LC nº 87/96, no art. 13, §4º, inciso I, prescreve que a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias (adquiridas de terceiros) entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao valor da entrada mais recente da mercadoria, assim entendido o valor correspondente ao custo de aquisição da mercadoria a ser incorporada ao estoque da empresa.

Afirmam que a Lei Complementar definiu a base de cálculo fixando os elementos de composição do valor tributável para efeito do ICMS, não havendo qualquer tipo de inteligência ampliativa. Obedecendo a tal determinação, a legislação do Estado da Bahia, tanto na Lei instituidora do ICMS de nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, quanto no Regulamento do ICMS baiano (art. 56, inciso V, alínea “a”) traz a mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da LC nº 87/86.

Registram, quanto aos seus impactos, 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 nº 87/96, para 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.

Comentam sobre a partilha do ICMS entre os entes tributantes (Estados e Distrito Federal), nas operações de transferências interestaduais de produtos adquiridos de terceiros para comercialização pela empresa.

Após discorrer sobre a autuação, transcrevendo o que registraram no seu corpo, observam de que, em nenhum momento, foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao PAF.

Em relação à alegação preliminar nulidade do Auto de Infração arguida pelo impugnante, afirmam que não merece prosperar, pois no corpo do Auto de Infração contem um amplo detalhamento do trabalho realizado.

Registram, em seguida, de que auditoria idêntica foi efetivada para os exercícios de 2007 a 2009 (com base nas planilhas de custo de produção entregues pela Empresa) e ela recolheu todo o imposto exigido de todos os Autos de Infração na anistia de 2010, conforme indicam.

Com base em Parecer exarado pela PGE/Profis e constante das fls. 125/130, passam a argumentar a respeito das alegações do impugnante quanto as “aquisições feita de Centros de Distribuição”, “do caráter exemplificativo do artigo 13, §4, inciso II, da Lei Complementar no. 87/96” e “da Legalidade da Utilização do Efetivo Custo de Produção para Base de Cálculo do ICMS”.

Como está registrado no próprio corpo do Auto de Infração, a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa, que o fez tanto em meio físico, quanto em meio eletrônico. Assim sendo, em consonância com a mencionada LC 87/96 e com os julgados citados, em especial a decisão do STJ e do esclarecimento contido na Instrução Normativa 052/2013, foi considerado, para a definição da correta base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96.

No entanto, o defendente alega que teria o direito de formar a base de cálculo para as operações de transferências de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação com a utilização da legislação do Estado de São Paulo, com a inclusão, portanto, de todos os elementos de custo de produção, pois os mesmos são imprescindíveis para se chegar ao produto final, apresentando a Decisão Normativa CAT 05/2005 de São Paulo. Nesse sentido, frisam que o contribuinte deve obedecer, em primeiro lugar, ao que está prescrito expressamente na nossa Constituição Federal e, ato contínuo, ao que prevê a Lei Complementar do ICMS, conforme passam a analisar.

**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, 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, 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 produção 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, 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 na planilha, ou seja: “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 suscetível 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. Apresentam julgados deste Colegiado.

Voltam a discorrer sobre a questão da energia elétrica, da manutenção e da depreciação. Observam de que a manutenção e depreciação são contabilizados 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. Informam que a jurisprudência do STF firmou-se no sentido de não reconhecer, ao contribuinte do ICMS, o direito de creditar-se do valor do ICMS, quando pago em razão de operações de consumo de energia elétrica, ou de utilização de serviços de comunicação ou, ainda, de aquisição de bens destinados ao uso e/ou à integração no ativo fixo do seu próprio estabelecimento. Trazem jurisprudência Tribunal Superior de Justiça (STJ), Parecer da PGE/Profis e fazem uma análise sobre o método do custeio por absorção e a base de cálculo prevista na LC nominada para corroborarem o que ora advogam.

Relativamente à arguição defensiva a respeito da dispensa ou redução de multa considerada confiscatória e a questão da Instrução Normativa referenciada no corpo do Auto de Infração, reiteram que é de conhecimento de todos que as Portarias, em algumas situações, e as Instruções Normativas são normas complementares ao Decreto. Nesse sentido, invocam e reproduzem os artigos 100, 106, inciso I, e 96, todos do CTN. Da mesma forma, como a referida Instrução Normativa esclarece a matéria disciplinada, deixou claro se tratar de norma expressamente interpretativa.

Em relação à multa aplica, reproduzem o art. 167, III, do RPAF/BA.

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 autuante elaboraram o demonstrativo de “ESTORNO DE CRÉDITO – RESUMO MENSAL – Julho/2013 a 2015” (fl. 10) e o demonstrativo “ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO TRANSFERÊNCIAS - FÁBRICAS - Produção do Estabelecimento – Julho/2013 a 2015” (fls. 12/13), sendo considerado o custo de produção fornecido pela empresa, exceto as rubricas “Depreciação”, “custos indiretos” “Manutenção”, “Energia Elétrica” e “outros”. A autuação foi feita com base na planilha de custo de produção apresentada pelo autuado (fls. 14/15 - 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. 08.

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

O impugnante argui nulidade da ação fiscal por entender que existe “deficiência na descrição dos fatos” e que a autoridade fiscal deve agir nos estritos termos da norma para que não haja cerceamento do seu direito à ampla defesa.

Diante do acima exposto, verifica-se que a infração ora em questão está descrita com precisão, o lançamento se encontra revestido das formalidades legais, os autuantes expuseram com clareza o fato infracional, permitindo se identificar o autuado, o montante do débito, a natureza da infração, inclusive com amplo detalhamento no corpo do Auto de Infração, assim como nos documentos e demonstrativos com seus dados e cálculos. No caso, inexistem quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/BA (Decreto nº. 7.629/99) capazes de invalidar o ato de lançamento. Afora que foram seguidas todas as determinações contidas no art. 39, do RPAF/BA.

Diante do exposto, não acolho a nulidade arguida.

Quanto ao pedido de realização de revisão fiscal (ou diligência) para que seja calculado o valor exato da exclusão do valor autuado de todas as notas fiscais relativas às aquisições feitas de CD em São Paulo ou mesmo que sejam considerados, também, os custos desses CDs no cálculo do preço de transferência, considero de que os elementos constantes nos autos são suficientes para a formação do meu convencimento sobre a decisão da lide, razão pela qual, com fulcro no art. 147, I, “a”, do RPAF/99, indefiro o pedido.

Defiro o pedido de julgamento em conjunto, com fundamento no art. 180 do Decreto RPAF/BA, que determina a aplicação subsidiária do CPC no processo administrativo fiscal, bem como, nos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, embora não haja previsão explícita para tanto no mencionado Regulamento Processual, nem, tampouco, competência desta JJF para assim agir.

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, 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 (este último, estado de origem das mercadorias transferidas). E que para pacificar este conflito de legislação torna-se necessário o ajuizamento de uma ADI junto ao STF. Entende, ainda, que partes das operações são originárias de CDs, cuja base de cálculo é prevista no art. 13, §4º, I da LC 87/96 e que a Decisão contida no

REsp 1109298/RS, julgado pela 2ª Turma, está pendente de julgamento de Embargo de Declaração e não configura o entendimento do STJ, bem como se trata de uma situação específica.

E, por fim, diante do princípio da não cumulatividade do imposto, ser legal e constitucional apropriar-se integralmente do crédito fiscal destacado nos documentos fiscais.

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

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

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

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

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

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

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

E no que concerne à energia elétrica, o STJ firmou jurisprudência no sentido de que a energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumos, matérias-primas, nem produto intermediários, pois não se incorporam nem são consumidos em contato direto com o produto,

enquadrando-se, portanto, no conceito de “bens de uso e consumo” (AgRg no RE 731885 – PR – Rel. Ministro Luiz Fux, DJ de 20/03/2006; RESP 518656-RS – Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 31/05/2004; AgRg no AG 623105-RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21.03.2005; AgRg no RE 826689-RJ – Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 22/06/2006).

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

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 se refere às alegações de que parte das operações é originária de CDs e deve ser aplicado o disposto art. 13, §4º, I da LC 87/96 e que a Decisão contida no REsp 1109298/RS, julgado pela 2ª Turma do STJ está pendente de julgamento, resalto de que tal matéria é recorrente neste CONSEF, que tem se posicionado no sentido de que os CDs pertencentes à mesma sociedade são uma mera extensão da indústria, em função de que os custos devem ser calculados da forma como efetivamente foram, e não de acordo com as últimas entradas.

E para concluir o assunto, transcrevo trecho do voto no Acórdão nº 0274-11/15, prolatado pela 1ª CJF deste CONSEF que resume toda a posição deste Colegiado a respeito do tema em debate.

[...]

*1) No parecer nº 2014.4407815-0 (fls. 295/296) o Procurador José Augusto Martins Júnior da PGE/PROFIS, opinou que o processo fosse convertido em diligência, o que foi feito (fl. 299), no sentido de segregar as operações originárias de CDs e fábricas;*

*2) Os autuantes colacionaram outro parecer de nº 2011.339512-0, exarado pela Procuradora Leila Von Sohsten Ramalho da PGE/PROFIS (fls. 306 a 314), manifestando entendimento de que, para as operações originárias de CDs, relativa a mercadorias produzidas pelo mesmo titular, deve se aplicar o disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96.*

*O parecer foi homologado pela Procuradora Assistente Paula Gonçalves Morris Matos, do NCA (fls. 315/316) e chancelado em despacho do Procurador chefe da PROFIS (fl. 317).*

*Diante do posicionamento diametralmente opostos dos citados pareceres sobre a mesma matéria, esta 1ª CJF decidiu converter o processo em diligência (fls. 326/327) ao NCA da PGE/PROFIS, solicitando a emissão de parecer conclusivo.*

*Conforme exposto no relatório, a PGE/PROFIS no Parecer 2014.407815-0 (fls. 329/337), manifestou que diante da decisão do STJ no RESP nº 1.109.298-RS/11, se tornou necessário à reavaliação da matéria relativa à base de cálculo nas transferências interestaduais intermediadas por CDs e que o posicionamento externado por aquele Tribunal Superior, mostra-se favorável à preservação dos interesses do Estado da Bahia, para não suportar créditos fiscais superiores àqueles formados com estrita observância do disposto no art. 13, § 4º, da LC 87/96.*

*Ou seja, os estabelecimentos industriais localizados em outros Estados, no momento que transferem mercadorias para os CDs, ocorre um mero deslocamento das mercadorias entre os estabelecimentos da mesma empresa e no momento que o CD transfere a mercadoria para outro estabelecimento localizado em outro estado, não é plausível agregar qualquer valor, visto que o CD corresponde apenas a uma extensão do estabelecimento fabricante.*

*Assim sendo, para as operações de transferências de CDs, relativos a mercadorias recebidas de estabelecimento fabricante pertencentes ao mesmo titular, a base de cálculo a ser considerada é a do custo de produção, como prevista no art. 13, §4º, II da LC 87/96. E só deve ser considerado na apuração da base de cálculo da transferência, o valor da entrada mais recente (VEMR), como previsto no art. 13, §4º, I da LC 87/96, quando as mercadorias forem adquiridas de outros estabelecimentos que não pertençam à mesma empresa.*

*Na situação presente, as operações de transferências têm como origem os estabelecimentos fabricantes situados em outros Estados ou CDs que receberam mercadorias por transferências em operação interna de estabelecimentos industriais, ou produziram mercadorias que foram transferidas para o estabelecimento atuado.*

*Logo, conforme anteriormente apreciado e entendimento manifestado pela fiscalização, posicionamento do STJ no julgamento do RESP 1.109.298-RS, pronunciamento da PGE/PROFIS em parecer que reapreciou pareceres anteriores, homologado pelo NCA, chefe da PGE/PROFIS e Procurador Geral do Estado, bem como, o entendimento da administração tributária contido na Instrução Normativa nº 52/13, está correto o posicionamento*

*da fiscalização ao tomar como parâmetro o custo das mercadorias produzidas, como o previsto no art. 13, §4º, II da LC 87/96, relativo às operações de transferências interestaduais, que corresponde à soma dos custos de matéria prima (MP), material secundário (MS), mão de obra (MO) e acondicionamento. Também, correto a exclusão dos gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível, manutenção, encargos comuns, custos indiretos, entre outros, por não se caracterizarem como MP, MS, MO ou Acondicionamento.*

*Ressalto ainda que quanto à alegação de que a Decisão contida no REsp 1109298/RS, refere-se a uma situação específica, observo que conforme apreciado no parecer da PGE/PROFIS, mesmo que não se trate de situação idêntica, não se deve retirar a eficácia do posicionamento do STJ de que as transferências entre estabelecimentos fabricantes e centros de distribuição, não ocorre transferência de titularidade da mercadoria, visto que o segundo estabelecimento (CD) é uma mera extensão do estabelecimento fabril e na transferência subsequente, para estabelecimento localizado em outro Estado, deve prevalecer a aplicação do disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 e não o disposto no inciso I.*

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

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

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

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

*Art. 309 - ...*

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

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

Além do mais, embora nas operações de transferência de mercadoria, apesar da circulação física, não seja observado um negócio jurídico mercantil, não existindo a transmissão de titularidade, tais transferências são consideradas fatos geradores de ICMS, tendo em vista a opção exercida pelo legislador quando da edição da Lei Complementar nº 87/96 (Art. 12. *Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular*), já que estas transferências interestaduais, e em função da regra matriz do ICMS, traz reflexos tributários aos estados

envolvidos no processo de transferência, pois o ciclo econômico se desenrola parte em um Estado, parte em outro. E este caminho percorrido pela Lei Complementar visa equilibrar a equação do princípio da não-cumulatividade do imposto (débito X crédito).

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

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

Em relação ao pedido de sustentação oral na sessão de julgamento, observo que tais sessões são públicas e que o defendente poderá fazê-lo caso deseje.

Por fim, quanto ao pedido para que as intimações relativas ao presente feito sejam realizadas, exclusivamente, em nome do advogado do advogado **JOÃO ALBERTO P. LOPES JÚNIOR** (OAB/BA nº 11.972), com endereço profissional na Av. da França, 164, Edf. Futurus, 7º andar, Comércio, Salvador-Bahia CEP 40.010-000, 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 RPAF/BA - 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 **206891.0013/17-9**, lavrado contra **NESTLÉ BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$460.807,65**, 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, de 01 dezembro de 2017

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS - RELATORA

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ- JULGADORA