

A. I. N° - 206891.0011/17-6
AUTUADO - NESTLÉ BRASIL LTDA.
AUTUANTE - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO - PAULO CESAR DA SILVA BRITO
- CLÁUDIA LINS MENEZES LIMA e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 21/12/2017

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0230-03/17

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS. BASE DE CÁLCULO SUPERIOR A ESTABELECIDA EM LEI COMPLEMENTAR. Afastada alegação de cerceamento de defesa. Acusação fiscal eficazmente motivada. A base de cálculo nas transferências interestaduais deve obedecer ao inciso II do §4º do art. 13 da LC 87/96. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração objeto deste relatório foi lavrado em 05/06/2017 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$6.064.116,25, bem como aplicação de multa no percentual de 60%, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01 - 01.02.23 – 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 protocolos. Referente ao período de jul-2013 a dez-2015.

Constata-se, que tempestivamente, a Autuada apresentou impugnação ao lançamento, através dos documentos constantes às fls. 45 a 64, quando apresentou o arrazoado de defesa relatado a seguir.

Diz que no exercício de suas atividades empresariais, a Autuada fabrica produtos em seus estabelecimentos fabris localizados no Estado de São Paulo e os remete aos seus diversos estabelecimentos comerciais em todo o país, inclusive ao estabelecimento localizado no Município de Feira de Santana, Estado da Bahia sempre destacando o ICMS devido e efetivamente recolhido ao Estado de São Paulo à alíquota de 12%.

Explica que na fiscalização do período de julho/2013 a dezembro/2015, os Agentes Fiscais do Estado da Bahia promoveram o estorno parcial do crédito do ICMS escriturado nessas operações pelo estabelecimento da Autuada localizado em Feira de Santana, por entenderem que o valor da mercadoria utilizado na transferência entre os estabelecimentos da Autuada (preço de transferência) seria muito elevado e não observaria o artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar no 87/96. Pelo que foi lavrado o Auto de Infração em referência, com enquadramento nos artigos 309, § 7º do RICMS/2012 (Decreto Estadual nº 13.780/2012) e 42, inciso VII, alínea "a", da Lei Estadual no 7.014/96, relativamente à multa.

Descreve a acusação fiscal conforme consta da peça vestibular e afirma que o Auto de Infração não merece prosperar, tendo em vista o completo descabimento da acusação sendo que outra não será a conclusão desta D. Junta de Julgamento Fiscal, senão pelo cancelamento integral da autuação em escopo, consoante os fundamentos a seguir expostos.

Preliminarmente requer o processamento e julgamento conjunto dos quatro Autos de infração sob a mesma acusação lavrados contra a Autuada listando seus números: 206891.0013/17-9; 206891.0012/17-2; 206891.0005/17-6; 206891.0009/17-1. Destaca que a reunião dos processos é plenamente possível e necessária, como medida de economia processual, e como forma de garantir que não sejam proferidas decisões conflitantes sobre os mesmos fatos.

Ainda sob a tônica preliminar enfatiza que a Autoridade Fiscal, ao alegar que a Autuada utilizou a base de cálculo errada nas operações de transferência interestadual, limitou-se a indicar os

dispositivos legais que a levaram a realizar a autuação, sem, contudo, demonstrar as razões que levaram à apuração de tal fato e que isso constitui grave cerceamento ao direito de defesa da Autuada, tendo vista a alegação de que a autoridade administrativa não motivou de maneira fundamentada as razões para lavratura, tendo apenas mencionado dispositivos legais, cita doutrina de Celso Antônio Bandeira de Melo e Constituição Federal, artigo 5º, inciso LV, que reproduz. Remata que, ante o latente vício demonstrado, impõe-se seja reconhecida a nulidade da autuação ora combatida.

Adentrando ao mérito afirma que ao contrário do que mencionaram os Autuantes, as notas fiscais objeto do presente Auto de Infração não dizem respeito tão somente a aquisições de estabelecimentos fabricantes, mas também de estabelecimentos comerciais (centro de distribuição) localizados no Estado de São Paulo.

Explica que em se tratando de aquisição em estabelecimentos comerciais (centro de distribuição), o cálculo do preço de transferência deve ser feito utilizando a regra do art. 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96 e lembra que todas as aquisições feitas pela Autuada de estabelecimentos comerciais observaram a regra do art. 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, diz que o preço de transferência foi exatamente o valor da última entrada no centro de distribuição paulista.

Requer seja o presente processo administrativo baixado em diligência para que seja calculado o valor exato da exclusão do valor autuado de todas as notas fiscais relativas às aquisições feitas de centros de distribuição em São Paulo. Posteriormente, com base no cálculo efetuado, requer-se seja julgada improcedente a parcela do Auto de Infração relativa a essas aquisições de centros de distribuição paulistas.

Subsidiariamente, caso se entenda que o art. 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, é aplicável inclusive às aquisições de centros de distribuição paulistas, o que se admite apenas a título de argumentação, requer-se sejam considerados também os custos desses centros de distribuição no cálculo do preço de transferência.

Salienta que a norma expressa no artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, tem caráter exemplificativo, mas que os autuantes entendem que a legislação de regência da matéria seria exaustiva, não comportando outros elementos de custo para auferir a base de cálculo do ICMS nas operações em questão.

Pondera que, se faz necessário uma abordagem sistemática para a plena compreensão do referido dispositivo legal, e reproduz o artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96.

Diz que o conceito de custo da mercadoria decorre do direito privado, de modo que, nos termos do artigo 110 do Código Tributário Nacional, a lei tributária não pode alterar sua definição.

Lembra que o Livro II do Código Civil Brasileiro (Lei 10.406/2002), que trata do Direito da Empresa, possui um capítulo específico tratando de escrituração (Capítulo IV), no artigo 1.187 prevê expressamente que os fabricantes deverão escriturar o seu estoque com base no "custo de fabricação".

Ressalta que a Norma e Procedimento de Contabilidade - NPC nº 02 do IBRACON define custo como "*gastos incorridos e necessários para a aquisição, conversão e outros procedimentos necessários para trazer os estoques à sua condição e localização atuais, e compreende todos os gastos incorridos na sua aquisição ou produção*". E reproduz o trecho completo com a referida definição.

Afirma que no mesmo sentido é o Pronunciamento Técnico nº 16 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, que reproduz.

Conclui que o custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados,

materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.

Explica que os custos de transformação de estoques incluem os custos diretamente relacionados com as unidades produzidas ou com as linhas de produção, como pode ser o caso da mão-de-obra direta. E ainda que, também se incluem os custos indiretos de produção, fixos e variáveis, que sejam incorridos para transformar os materiais em produtos acabados.

Ensina que os custos indiretos de produção fixos são aqueles que permanecem relativamente constantes independentemente do volume de produção, tais como a depreciação e a manutenção de edifícios e instalações fabris, máquinas e equipamentos e os custos de administração da fábrica. E os custos indiretos de produção variáveis são aqueles que variam diretamente, ou quase diretamente, com o volume de produção, tais como materiais indiretos e certos tipos de mão-de-obra indireta.

Destaca também que, em nível federal, o artigo 290 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda), bem como o artigo 15, § 5º, da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.312/2012, os quais reproduz, 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.

Conclui que o artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96 não poderia ser taxativo, ao contrário do que entendem os Autuantes, sob pena de violação frontal ao artigo 110 do Código Tributário Nacional.

Destaca que o custo de produção adotado pela Autuada e utilizado como base de cálculo das operações em referência incluía rubricas que obedeciam ao conceito contábil de custo de produção, de modo que não há que se falar em desatendimento ao artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96.

Pontua, que no tocante à legislação do Estado da Bahia, o artigo 17, § 7º, inciso II, da Lei Estadual nº 7.014/96, que reproduz, trata os custos de produção como custos imputáveis à produção, geração, extração ou fabricação.

Mensiona que o artigo 56, inciso V, alínea "b", do Decreto Estadual nº 6.284/97 (RICMS vigente até 31/03/2012) ao tratar da matéria, reproduz o teor do artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, sendo, também, exemplificativo. E que o Decreto Estadual nº 13.780/12 (RICMS atualmente vigente) não regula a matéria, que permanece disciplinada, em nível estadual, somente pelo artigo 17, § 7º, inciso II, da Lei Estadual nº 7.014/96.

Assevera que a interpretação restritiva ao artigo 17, § 7º, inciso II, da Lei Estadual nº 7.014/96, importaria em violação ao artigo 110 do Código Tributário Nacional, devendo o preço de transferência ser interpretado como aquele que abrange todos os custos de produção da Autuada, a mercadoria que possui valor de mercado superior ao custo de fabricação não pode ser escriturada e transferida por valor inferior ao custo de fabricação, sob pena de violação ao artigo 1.187 do Código Civil.

Enfatiza que não merece prosperar o argumento das autoridades fiscais de que o Superior Tribunal de Justiça ("STJ") teria jurisprudência consolidada sobre a matéria. Os fatos do caso discutido no Recurso Especial nº 1.109.298/RS não tratam das aquisições de estabelecimentos fabricantes, maioria dos fatos geradores objeto do presente auto de infração.

Explica que no Recurso Especial nº 1.109.298/RS, o STJ analisa uma situação em que uma fábrica localizada em São Paulo enviou mercadorias para um Centro de Distribuição localizado também em São Paulo, e esse Centro de Distribuição enviou as mercadorias para outro estabelecimento do mesmo contribuinte localizado no Rio Grande do Sul. O Fisco gaúcho entende que seria aplicável artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, enquanto a empresa entende que seria aplicável o inciso I.

Diz que no caso do Recurso Especial nº 1.109.298/RS, a controvérsia é só essa, porque não entrou no mérito de quais elementos de custo estão incluídos no artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96.

Afirma que no contexto da presente autuação, a fábrica da Autuada localizada em São Paulo enviou as mercadorias diretamente ao estabelecimento do mesmo contribuinte localizado no Estado da Bahia. E que diferentemente, o que está em discussão aqui é exatamente quais elementos de custo estão incluídos no artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, matéria que não foi apreciada pelo STJ.

Destaca que esse tema também deverá ser discutido no Supremo Tribunal Federal ("STF"), uma vez que entende estamos diante de nítido conflito entre os Estados pelo direito de arrecadar o ICMS nas transferências interestaduais. Afirma que o Estado de São Paulo já regulou internamente a matéria, e determinou que o conceito de "*custo da mercadoria*" deve ser interpretado de forma extensiva, incluindo todos os custos de produção. Neste sentido reproduz trecho da Decisão Normativa CAT nº 05/2005:

Aduz a defesa que a Autuada reconhece que os Estados da Federação são autônomos, contudo, entende que a análise do entendimento esposado pelo Estado de São Paulo é relevante para evidenciar que a Autuada procedeu da forma prevista na legislação.

Explica que a Autuada observou fielmente a regulação da matéria emitida pelo Estado de São Paulo, sujeito ativo do ICMS devido quando da remessa da mercadoria, e não pode sofrer retaliações do Estado da Bahia, sob pena de ser vítima de disputas arrecadatórias protagonizadas pelos dois Estados em questão.

Assevera 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 Nº 87/96, e não ter direito de escriturar o crédito relativo a esse recolhimento feito.

Salienta que 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. Concluindo 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.

Entende que se deve reconhecer o caráter exemplificativo do artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, afastando-se as glosas promovidas pela autuação na base de cálculo utilizada pela Autuada para a transferência das mercadorias em questão.

Acrescenta que em se considerando como correta a interpretação restritiva do artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, o que se admite apenas a título de argumentação, é necessário analisar os elementos lá elencados, cotejando-os com as rubricas expurgadas pela fiscalização.

Diz que, no julgamento citado acima (REsp nº 1.109.298/RS), o Superior Tribunal de Justiça não especificou os elementos de custos que devem ser incluídos nas rubricas indicadas pelo artigo 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96, quais sejam: "matéria prima, acondicionamento, material secundário e mão de obra".

Destaca que a fiscalização 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. Conclui que os autuantes não comprovaram que tais custos não são conceitualmente concebidos como "matéria-prima", "acondicionamento", "material secundário" ou "mão-de-obra".

Sublinha que em solução de consulta (Consulta de Contribuinte nº 147/98, PTA no 16.00010849-05, de 25 de junho/98), da qual reproduz excertos, o Estado de Minas Gerais já consagrou a interpretação para cada uma dessas rubricas. E destaca que na rubrica "material secundário",

aquele Estado entendeu que todos os materiais e insumos consumidos direta e indiretamente na produção devem ser considerados, inclusive energia elétrica.

Remata que, por conseguinte, nas transferências interestaduais realizadas pelos estabelecimentos industriais, tendo observado todos os elementos do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, de acordo com as normas contábeis vigentes estará correta a base de cálculo. Em relação ao crédito do imposto, a legislação tributária somente admite o valor "corretamente" destacado no documento fiscal. (g.n.)"

Reforçando a autonomia entre os entes Federativos, esboça o entendimento de que para que se decida com clareza o procedimento fiscal será necessário uma análise contábil dos custos de produção da Autuada, para se evitar a glosa indevida de créditos.

Ressalta que o conceito de "material secundário" utilizado pelo Estado de Minas Gerais é compatível com aquele previsto no Pronunciamento Técnico nº 16 do CPC citado acima, destacando a seguinte passagem: *"Os custos de transformação de estoques incluem os custos diretamente relacionados com as unidades produzidas ou com as linhas de produção (...). Também incluem a alocação sistemática de custos indiretos de produção, fixos e variáveis, que sejam incorridos para transformar os materiais em produtos acabados."*

Menciona que, especificamente em relação à energia elétrica, o STJ, no julgamento do Recurso Especial nº 1.331.033/SC, não discutiu eventual impossibilidade de considerar a energia elétrica como custo de produção. Ressalta que naquele recurso, discutiu-se a inclusão de custos com energia elétrica para cálculo de crédito presumido de IPI, situação absolutamente diversa da discutida nestes autos.

Destaca que este Estado da Bahia considera energia elétrica como custo de produção que dá direito a crédito de ICMS, conforme artigo 309 do Decreto Estadual nº 13.780/12 (RICMS/2012). Portanto, é pacífico (e aceito pela legislação do Estado da Bahia) que a energia elétrica é um custo da produção industrial.

Conclui quanto ao mérito que, impede reconhecer que as rubricas expurgadas da base de cálculo do ICMS nas operações fiscalizadas se enquadram nos conceitos dos elementos de custo elencados pelo artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, afastando-se as glosas promovidas pela autuação na base de cálculo utilizada pela Autuada para a transferência das mercadorias em questão.

Passando a tratar da multa exigida, dizendo que o faz em função da eventualidade de que a exigência não seja extinta na sua integralidade, destaca que não cabe a aplicação da multa exigida na autuação ora combatida, haja vista o teor do artigo 2º do Decreto-Lei nº 834/69, que reproduz.

Acrescenta, além disso, que resta evidente o caráter confiscatório da penalidade imposta, em que lhe foi atribuído o pagamento de multa correspondente a 60% do valor do crédito fiscal, negando vigência aos artigos 5º, inciso XXII, e 170, inciso II, da Constituição Federal, que garantem a propriedade privada, além de ferir os princípios constitucionais da razoabilidade, da proporcionalidade e do não-confisco (artigo 150, inciso IV, CF), os quais reproduz.

Afirma que a melhor doutrina tributária ensina que não é dado ao Estado o direito de estabelecer sanções arbitrárias e confiscatórias que coloquem o cidadão exposto ao abuso de poder, em face da inexistência de critérios precisos e objetivos que limitem a ação do próprio Estado e garantam a incolumidade do indivíduo.

Acentua, trazendo referências doutrinárias e jurisprudência, no sentido de que a multa não guarda proporcionalidade entre o preceito e a sanção. Entende que, ao contrário, trata-se de pena fixada visando atemorizar e não apenas punir a ora Impugnante pelas supostas infrações, objetivando, na verdade, confiscar uma parte de seu patrimônio, em flagrante violação ao princípio constitucional de vedação ao confisco.

Conclui que a penalidade aplicada pela Autoridade Fiscal não pode ser aceita, na medida em que está muito longe de ser considerada como apenas punitiva, possuindo, na realidade, verdadeira

Requer o julgamento da presente defesa em conjunto com as defesas apresentadas nos Autos de Infração citados e que seja preliminarmente, declarada a nulidade do Auto de Infração, com fundamento na nulidade acima apontada.

Quanto ao mérito, pede 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.

Ainda quanto ao 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

Acrescenta, que 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, a realização de diligência para verificar os números apresentados no item acima, nos termos dos artigos 123, § 3º, e 145 do Decreto Estadual nº 7.629/99.

Pugna também pela realização de sustentação oral na sessão de julgamento do presente Auto de Infração, nos termos do artigo 163 do Decreto Estadual nº 7.629/99 e do Regimento Interno do CONSEF (Decreto Estadual nº 7.592/99).

Ao final, requer 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.

Os Autuantes, por sua vez, se pronunciam às fls. 104 a 123, conforme exporei a seguir.

Inicialmente delimitam o escopo da informação fiscal como sendo o de procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS na hipótese de transferência de produtos industrializados para 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.

Assim, passam a descrever sua construção lógica sobre a questão objeto deste Processo Administrativo Fiscal - P.A.F., e em primeiro colacionam a definição positivada no ordenamento jurídico, começando pelo conteúdo firmado na Constituição Federal Brasileira, quando reproduzem o Art. 155, §2º, XII, “i” e adiante o Art. 146, III, “a”.

Destes citados dispositivos constitucionais inferem os Autuantes que o artigo 155, § 2º, XII, “i” da CF/88 é específico para o ICMS e que estatui caber à lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS, 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.

Destacam que, por sua vez, a Lei Complementar nº 87/96, no art. 13, § 4º, II, que reproduzem, 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.

Interpretam, do referido dispositivo, que a lei complementar listou (fixou) os elementos de composição do valor tributável para efeito do ICMS, ou seja, definiu e elegeu os elementos de custos de produção que devem ser somados para se encontrar a base de cálculo do ICMS nessas operações.

Explicam que a partir da dicção do texto normativo inserto na Lei Complementar, a legislação do Estado da Bahia, por exemplo, 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, letra “b”) traz essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/86.

Salientam que no transcorrer da sua peça informativa, avançarão na verificação do papel da lei complementar no campo do ICMS, incorporando a adequada interpretação acolhida pelo CTN – Código Tributário Nacional, bem como do que está disposto na Ciência Contábil, nas legislações dos Estados, na doutrina e na jurisprudência dos tribunais administrativos e judiciais.

Em seguida reproduzem a acusação fiscal conforme consta da peça vestibular, como também as informações constantes do campo “Descrição dos fatos”, e posteriormente passa às informações em que pretendem impugnar a defesa.

Registraram, inicialmente que, em nenhum momento, a defesa contesta os cálculos e/ou os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal.

Acerca da preliminar de nulidade do Auto de Infração sob o fundamento de que houve uma “deficiente descrição dos fatos”, afirmam que as ponderações da Autuada não merecem prosperar, pois no corpo do Auto de Infração contém um amplo detalhamento do trabalho realizado. Registraram também, que Auditoria idêntica foi efetivada para os exercícios de 2007 a 2009 (com base nas planilhas de custo de produção entregues pela Empresa) e a Impugnante pagou todos os autos de infração na anistia de 2010, consoante quadro demonstrativo que apresentam.

Adentrando às arguições de mérito da defesa, começando pela alegação de “*aquisições feita de Centros de Distribuição*” e “*do caráter exemplificativo do artigo 13, §4º, inciso II, da Lei Complementar nº. 87/96*” e “*da Legalidade da Utilização do Efetivo Custo de Produção para Base de Cálculo do ICMS*”, dizem que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, que o fez tanto em meio físico, quanto em meio eletrônico onde constam a discriminação dos itens dos CUSTOS DE PRODUÇÃO, por código de produto.

Asseveram que foi considerado, para a definição da correta base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II da LC Nº 87/96, o somatório de MATÉRIA PRIMA, ACONDICIONAMENTO, MATERIAL SECUNDÁRIO E MÃO DE OBRA, conforme interpretação baseada em julgados, em especial a decisão do STJ, PARECER DA PGE e esclarecimento contido na Instrução Normativa 52/2013, documentos que afirmam constar como anexos da peça vestibular.

Diante do explicado, contestam a alegação da Autuada de 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, com base na Decisão Normativa CAT 05/2005 de SÃO PAULO.

Frisam que a autuada deve obedecer, em primeiro lugar, ao que está prescrito na nossa Constituição Federal e, ato contínuo, ao que prevê a Lei Complementar do ICMS, já a Lei Complementar 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”.

Lembram que na realização desta auditoria, 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.

E seguindo o escopo acima não foram considerados os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF etc., para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

Esclarecem que com relação ao FRETE a cláusula CIF é inaplicável às transferências, pois não existe

as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador (pessoas jurídicas distintas).

Acrescentam que também o FRETE com a cláusula CIF, foi expurgado da base de cálculo de transferências interestaduais para o Estado da Bahia, pois conforme previsto no multicitado art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96, não se trata de custo de produção e sim a uma despesa operacional para a realização da operação de transferência do produto já fabricado.

Sobre o título *“Definição de efeitos tributários pela lei tributária e referência a institutos de direito privado nas normas tributárias.”* explicam que admitido como pressuposto válido o fato de que a lei Complementar nº 87/96 fixou ou elegeu taxativamente, literalmente, os elementos de custo de produção (matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento), que, somados, formarão a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados, passam a apresentar o que existe na doutrina e nas normas gerais de Direito Tributário (em especial nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional), com o fito de construir a melhor exegese quanto ao conceito desses elementos de custo de produção.

Explicam haver colhido da doutrina que o instituto de direito privado pode ser “importado” pelo direito tributário, com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações.

Citam como exemplo os institutos relativos à compra e venda, à locação, à prestação de serviço, à doação, à sociedade, à fusão de sociedades, o sócio, o gerente etc. etc. os quais possuem conceitos postos no direito privado, mas 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”.

Inferem, entretanto, da doutrina, que reproduziram, que se o direito tributário, através da LC nº87/96 ao fixar ou definir a base de cálculo dos impostos previstos na CF/88, em especial o ICMS, tiver 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.

Explicam que é exatamente isso que leciona os citados doutrinadores: 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.

Salientam que, Luciano Amaro acrescenta que, inexistindo modificação do instituto de direito privado pela lei tributária, ele ingressa, pois, no campo fiscal com a mesma vestimenta que possuía no território de origem.

Discorrendo sobre o que dispõe o art. 110 do CTN com base no escólio dos preclaros juristas Sacha Calmo Navarro Coelho, Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado e Aliomar Balleiro, procurando a melhor interpretação para a questão sob comento, reproduzem o Art. 110 do CTN e traduzem os ensinamentos dos doutrinadores elencados.

Ressaltam que na linha de pensamento esposada, é natural e lógico, que em surgindo controvérsias e dúvidas, deve-se buscar a solução nas normas tributárias. Mas, em havendo silêncio destas, como ocorre no presente caso (LC nº 87/96), deve-se procurar 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.

Assinalam que caso estejam inseridas no texto da Carta Magna, nem mesmo o Direito Tributário infraconstitucional pode alterá-los. E que nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado.

Concluem que seja numa ou noutra situação, não pode o legislador, para o caso abordado neste levantamento fiscal, dizer, de forma diferente do que está previsto no Direito Privado, em especial na Ciência Contábil, o que seja matéria-prima, mão-de-obra; material secundário e

acondicionamento, haja vista que a Lei Complementar nº 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.

Quanto ao que diz as normas da Ciência Contábil (Contabilidade de Custos) ou de outros institutos de Direito Privado/Direito Empresarial, explicam que o exame dos estudos doutrinários revela-se bastante expressivo no sentido de suprir a lacuna deixada pelo legislador infraconstitucional, assim como para facilitar a percepção dos termos ou expressões utilizadas pela LC nº 87/96 (art. 13, §4º, II).

Transcrevem o trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, que define os quatro elementos de custo de produção ou as rubricas listadas na Lei Complementar nº 87/96 (art. 13, §4º, II).

Aduzem que segundo a definição contida no trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, a diferença entre “matéria-prima” (MP) e “material secundário” (MS) é que a primeira (MP) é mais importante porque entra em maior quantidade no processo produtivo, enquanto que o segundo (MS) entra em menor quantidade no processo produtivo. E acrescentam que a semelhança entre “matéria-prima” e “material secundário” é que ambos são materiais, integram o produto final e são custos diretos no processo produtivo.

Acrescentam que essa percepção também pode ser verificada ao analisar a resposta à consulta feita ao Portal de Auditoria [mailto:portaldeauditoria@portaldeauditoria.com.br]), de lavra de Paulo H. Teixeira, o qual reproduzem e registram que este definiu “matéria-prima” e a equiparou a “material direto”, dizendo que representa todo o material incorporado ao produto e que inseriu a “embalagem” e o “material secundário” na própria conceituação de “matéria-prima” ou “material direto”.

Destacam também que o autor fez menção às rubricas “energia elétrica”, “depreciação” e “manutenção” e as englobou no rol dos “materiais indiretos”. Dizem que da mesma forma, ao mencionar o vernáculo “mão-de-obra” a vinculou ao pessoal que trabalha e não às máquinas e equipamentos.

Trazem também à tona uma resposta à consulta formulada ao Presidente do CRC-SE, Dr. Romualdo Batista de Melo, para sedimentar o entendimento sobre os elementos de custo de produção previstos na LC Nº 87/96, tendo em vista, entender que o mesmo define-os semanticamente e de modo sintético.

Ressaltam que os materiais de produção mais importantes do processo de industrialização são as matérias-primas e que os materiais de produção menos importantes, suplementares, auxiliares ou secundários são exatamente os materiais dito secundários.

Nesse mesmo direcionamento, reproduz o magistério de Leone e Leone (*Ob. cit.*, p. 123) que também autoriza proclamar e ratificar o que está pacificado nas normas contábeis, consoante exposto a seguir, refutando, portanto, as incongruências da legislação de Minas Gerais (RICMS-MG - aprovado pelo Decreto 43.080/2002, art. 43, §2º, incisos I a IV) que distorce e modifica o que a Ciência Contábil define como depreciação e mão-de-obra, asseverando que a depreciação, no dizer da Ciência Contábil, nada tem a ver, portanto, com a mão-de-obra de pessoal da produção e sim com o ativo imobilizado da fábrica e que a Ciência Contábil sempre relaciona mão-de-obra à “pessoal”.

Rematam que nada pode justificar a alteração desse conceito, da prima pelo 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.

Prosseguem, analisando desta feita o componente denominado frete CIF (Cost Insurance Freight) que se verifica quando o fornecedor se responsabiliza pelo frete e o inclui no preço da mercadoria, em contraponto ao frete FOB (Free on Board) que é o frete por conta do destinatário e, portanto, neste caso, este montante não é embutido no orçamento do fornecedor.

Salientam que foi 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”), i.e., o valor do frete está incluso no “preço” da mercadoria.

Pontuam que esse procedimento adotado pelas empresas não tem amparo legal e, da mesma forma, não é o mais adequado tecnicamente, pois, pela Ciência Contábil, a parcela desse frete não é elemento de custo de produção. Assim sendo, pelo simples fato de não ser parte integrante do custo de produção, não poderia compor a base de cálculo nas operações de transferência interestadual prevista no art. 13, § 4º, II da LC Nº 87/96. Dizendo estar no mesmo sentido traz diversos opinativos de doutrinadores da Ciência Contábil.

Destacam também que a cláusula CIF, juridicamente falando, é inaplicável às transferências, pois nestes casos não existem as figuras do “remetente - vendedor” e do “destinatário -comprador” como pessoas jurídicas distintas.

Concluem ser palmar que a operação realizada com a cláusula CIF tem o valor do frete classificado 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 Nº 87/96.

Dizendo objetivar a melhor contextualização da questão sob exame, como também para lograr uma melhor visualização dos elementos de custo de produção de uma empresa industrial, recorreram ao magistério do ilustre mestre Leone (2006), para transcrever sua planilha contendo a classificação dos diversos elementos de custo, com o subseqüente agrupamento dos mesmos. Onde se verificam as seguintes rubricas sintéticas: Materiais de Produção, Materiais secundários, Mão-de-obra direta; Despesas dos setores administrativos; Despesas dos setores operacionais e Despesas do setor de produção de ENERGIA.

Explicam que os elementos de custo formadores da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II, da LC Nº 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).

Afirmam que estes seriam sem sombra de dúvida 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 Lei Complementar nº 87/96.

Nessa mesma linha de raciocínio e consoante publicação reproduzem a súmula 12 expedida pelo Segundo Conselho de Contribuintes da Secretaria da Receita Federal do Brasil, onde se observa o seguinte enunciado: “*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*”

Frisam que corrobora com este entendimento o ínclito Prof. Creso Cotrim (*Ob. cit.*), dizendo que este ratificou que a legislação define custo para transferência com os elementos que já conhecemos (art. 13, §4º, II da LC Nº 87/96) e a inclusão da energia elétrica na composição da base de cálculo do ICMS só será possível se houver alteração na legislação vigente.

Enfatizam que o STJ, em vários julgados, reafirmou essa orientação e firmou 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).

Pontuam ser possível asseverar que energia elétrica (e outras formas de energia), lubrificantes e combustíveis também não se enquadraram nos conceitos de produtos intermediários, nem de materiais secundários, tampouco no de matéria-prima.

Concluem que 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 define e conceitua os seus institutos, a exemplo de matéria-prima; mão-de-obra, material secundário e acondicionamento (Embalagem), desvirtuando o sentido e o alcance do que está prescrito no art. 13, § 4º, II da LC Nº 87/96, ultrapassando, consequentemente, os limites de sua competência e ferindo mortalmente os princípios da Federação.

Reiteram que os “materiais de produção principais” são as “matérias-primas” e os “materiais de produção não-principais” são os próprios “materiais secundários”. E que ambos, matéria-prima e material secundário, são materiais diretos, por fazerem parte, diretamente, do processo produtivo e se incorporam na mercadoria produzida. Podendo-se, segundo entendem, dizer o mesmo 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.

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

Observam que as várias concepções teóricas existentes sobre o tema, como destacado acima, levam-nos ao mesmo ponto comum: que energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação etc. não são enquadráveis pela Ciência Contábil nos elementos de custo denominados de matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento.

Explanam que a vontade do 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, inciso II da Lei Complementar nº 87/96, definindo, taxativamente, literalmente, a parte que seria cabível a cada ente público da Federação.

Discorrem também sobre o que denominam como “as impropriedades contidas na legislação do Estado de Minas Gerais (art. 43, §2º, incisos I a IV do Regulamento do ICMS)”, mencionada pela Impugnante.

Dizem que na legislação de Minas Gerais (art. 43, §2º, incisos I a IV do Regulamento do ICMS) encontra-se a estranhíssima 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.

Salientam que mesmo ocorre com 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”.

Sobre o tema e dizendo estar em conformidade das considerações feitas, concluindo que é a única alternativa exegética em tese suscitável perante reproduz um artigo que foi elaborado por Márcio Alexandre Freitas.

Em seguida abordam o que chamam de “as impropriedades contidas na legislação mencionada pela Autuada, referente ao Estado de São Paulo (Decisão Normativa CAT-5 de 15/06/2005)”. E também recorrem ao magistério de Márcio Alexandre Freitas o qual reproduzem, pois dizem que o mesmo

procura demonstrar as impropriedades contidas na legislação do Estado de São Paulo. Trazem também a baila este entendimento foi avalizado pelo STJ através do julgado relativo ao PROCESSO - A. I. N° 206891.0044/13-9, ACÓRDÃO CJF N° 0274-11/15, que também reproduzem. Acrescentam também excertos de julgados deste Conseg, em especial o da decisão da 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, ACÓRDÃO CJF N° 0166-12/13.

Asseveram que ao contrário do afirmado pela defendant, a contabilidade de custos tem definido que matéria-prima é o material principal do processo produtivo, enquanto que material secundário é a matéria-prima secundária no processo produtivo. Por exemplo, na fabricação de uma mesa, a madeira é a matéria-prima e a cola e os pregos são os materiais secundários. O legislador, ao editar a Lei Complementar nº 87/96 (art. 13, §4, II) não se reportou, em nenhum momento, a produto intermediário.

Dizendo para reforçar esse entendimento, evocam o parágrafo único do art. 51 da Lei nº 4.825/89 também citado pela defendant, que transcrevem, e explicam que este dispositivo considera na composição dos insumos (gênero) as espécies denominadas “materias-primas”, “materiais secundários” e demais “bens intermediários” utilizados durante o processo de industrialização de um determinado produto. Isto que dizer que faz uma clara separação de materiais secundários de bens intermediários, pois os dois não se confundem.

Lembram que da mesma forma, o Supremo Tribunal Federal (STF) já decidiu que a energia elétrica não é insumo no processo produtivo e sim um bem de CONSUMO ou que é consumido no processo produtivo: RE 573217 AgR / SC, para o IPI; e AI 813994 AgR / SP e AI 761990 AgR / GO, estes dois últimos para o ICMS, no mesmo sentido apresentam julgados do STJ.

Quanto ao pedido de dispensa ou redução de multa por ter sido considerada confiscatória, remetem à análise dos artigos 100, I, 106 e 96 do CTN, combinado com o Art. 167, III do RPAF, os quais resultariam na interpretação de que o CONSEF não teria competência para negar a aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, no caso os dispositivos de multa.

Pedem, por entenderem haver demonstrado e comprovado o acerto do presente Processo Administrativo Fiscal, que os julgadores concluam pela PROCEDÊNCIA TOTAL deste Auto de Infração.

VOTO

Compulsando os autos verifico que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido o imposto, a multa e suas respectivas bases de cálculo, evidenciados de acordo com demonstrativos detalhados do débito e com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além dos dispositivos da legislação infringidos.

Inicialmente devo circunscrever que o presente processo trata de Auto de Infração que se refere a lançamento de crédito tributário relativo à glosa de excessos de créditos fiscais do ICMS apropriados pelo Autuado, decorrentes de recebimentos de mercadorias tributadas por transferência fabricados por empresa industrial de propriedade do mesmo titular, localizada em outra unidade da federação, a qual, segundo os Autuantes, ao calcular o ICMS incidente na operação de transferência, não obteve êxito em obedecer ao regramento constante do art. 13, §4º, II da Lei Complementar nº 87/96, resultando que transferiu créditos fiscais de ICMS para além do permitido pela legislação federal, os quais, segundo os Autuantes, repercutiram em prejuízo para a arrecadação do Estado da Bahia.

Segundo se infere dos autos, a base de cálculo sob a qual incidiria a alíquota interestadual do ICMS na operação de transferência, cujos créditos foram submetidos à apuração do ICMS da filial sediada no Estado da Bahia, os quais foram o objeto da referida glosa, deveriam estar adstritos a composição mínima do custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, tendo em vista o que determina a interpretação empreendida pelos Auditores ao inciso II do §4º do Art. 13 da LC Nº 87/96.

Quanto ao pedido preliminar referente ao requerimento do julgamento conjunto dos quatro Autos de infração sob a mesma acusação lavrados contra a Autuada de números: 206891.0013/17-9; 206891.0012/17-2; 206891.0005/17-6; 206891.0009/17-1, esclareço que não existe previsão regulamentar sobre esta possibilidade, de forma que indefiro este pleito.

Afasto também o segundo pedido em sede de preliminar, em que a Impugnante alega nulidade do feito sob o argumento de falta de motivação da acusação fiscal, por entender que os Autuantes limitaram-se a indicar os dispositivos legais, sem demonstrar as razões que levaram à apuração de tal fato e que isso constituiria grave cerceamento ao direito de defesa da Autuada.

Entendo que a infração já estaria devidamente caracterizada e inteligível se os Autuantes se limitassem a apenas indicar os dispositivos infringidos, mas, ao contrário, o que se verifica da peça vestibular é que a infração foi detalhadamente descrita no campo “Descrição dos Fatos”, de forma que afasta qualquer pretensão quanto a impossibilidade ou dificuldade de sua compreensão, e, portanto, também, de que tenha resultado em cerceamento de defesa por falta de motivação. De forma que resta afastado o pedido de nulidade pela pretensa falta de motivação da acusação fiscal.

Adentrando a análise das alegações de mérito, verifiquei que, quanto à alegação de que no levantamento fiscal em tela constam também aquisições realizadas em estabelecimentos comerciais (centro de distribuição) localizados no Estado de São Paulo a defesa não apresenta nenhuma comprovação ou quaisquer indícios de sua veracidade, de forma que torna-se, por si mesmo, descredenciada *ex vi* do art. 8º, IV; 123, §5º e 43 do RPAF aprovado pelo Decreto N° 7.629/99, resultando que, por conseguinte, indefiro o respectivo pedido de diligência.

Ressalto, entretanto, que se o estabelecimento comercial (centro de distribuição), a que se refe a Impugnante, for filial de estabelecimento industrial da mesma empresa, o tratamento tributário nas transferências interestaduais devem também se ater ao regramento do inciso II do §4º do Art. 13 da LC N° 87/96. Ou seja, deveram ser admitidos as rubricas de custos determinados pelo referido dispositivo legal, ocorridos no estabelecimento industrial, para fins de consignação da base de cálculo das transferências interestaduais da filial atacadista distribuidora.

Continuando às discussões quanto ao mérito, discordo ainda da defesa quando assevera que a interpretação do inciso II do §4º do art. 13 da LC N° 87/96, que é dispositivo aplicável para as transferências originárias de estabelecimentos industriais, deva ter os termos ali constantes como meramente exemplificativos. Entendo absolutamente equivocada esta afirmativa, porquanto se LC N° 87/96 não pretendesse distinguir os elementos da base de cálculo para fins de transferência em *numeris clausis*, não haveria necessidade de destaque deste regramento em dispositivo próprio, pois se assim não o fosse estaria apenas repetindo a regra geral, que determina que a base de cálculo seja “o valor da operação”, conforme o Art. 13, I da LC N° 87/96. Destarte, entendo acertada a interpretação de que o inciso II do §4º do art. 13 da LC N° 87/96 se refere a uma lista exaustiva, não comportando outros elementos de custo para auferir a base de cálculo do ICMS nas operações em questão.

Constatou, também, que a defesa se equivoca ao sopesar a discussão da base de cálculo conforme pretende a LC N° 87/96, com o conceito de custo contábil, pois a referida LC não definiu custo e sim a base de cálculo do ICMS, por ser de sua competência, conforme notória disposição constitucional, portanto nenhum valor emprega a sua defesa e a discussão em tela ao trazer os comparativos com a doutrina da Ciência Contábil, tratam-se de elementos absolutamente distintos, o custo contábil definido pela ciência contábil, e a base de cálculo definida para fins da incidência do ICMS nas transferências interestaduais.

Nesse diapasão, concluo que não prospera também o argumento de que a interpretação dada pelos Autuantes teria agredido o artigo 110 do Código Tributário Nacional, sob o argumento de que a lei tributária não poderia alterar a definição do conceito de custo da mercadoria por ser decorrente do direito privado. Minha interpretação é a de que o inciso II do §4º do art. 13 da LC N° 87/96, está definindo apena a base de cálculo do ICMS para fins de transferência interestadual, e

o fez se apropriando de algumas rubricas que compõem o custo contábil, tanto que as enumera restritivamente, se assim não pretendesse bastava se referir à denominação de gênero, ou seja, apenas “custo” sem delimitar o alcance da terminologia.

Quanto aos excertos da Decisão CAT 05/2005 do Estado de São Paulo, afirmando que aquele Estado já reconheceu o caráter meramente exemplificativo dos componentes de custos enumerados no art. 13, § 4º, da LC Nº 87/96, em nada muda meu entendimento, posto que esta decisão não se adequa ao entendimento vigente e adotado pela legislação do Estado da Bahia, a qual entendo estar em consonância com o ordenamento pátrio.

Discordo da defesa quando contesta o procedimento da fiscalização ao expurgar da base de cálculo do imposto as rubricas "custos indiretos", "energia", "depreciação", "manutenção", e "encargos comuns", pois conforme fartamente demonstrado pelos Autuantes, tais custos não são conceitualmente concebidos como "matéria-prima", "acondicionamento", "material secundário" ou "mão-de-obra", são componentes de custo apartados da delimitação imposta pelo inciso II do §4º do art. 13 da LC Nº 87/96.

De forma que concluo ser inócuo o paradigma trazido pela defesa acerca da consulta de Contribuinte no 147/98, PTA nº 16.00010849-05, de 25 de junho/98 emitido pelo Estado de Minas Gerais, ademais trata-se de opinativo que tem como escopo, precípua mente, atender aos interesses daquele Estado, e sem o condão, por motivos óbvios, de submeter às decisões do Estado da Bahia.

Sendo assim, o procedimento escorreito é o de que a empresa deverá continuar empregando o conceito contábil de custo para fins administrativos e fiscais de outra ordem, todavia deverá se ater a definição da base de cálculo prevista na LC Nº 87/96 para fins de transferências interestaduais de mercadorias quanto à incidência do ICMS.

Quanto a arguição da defesa acerca da multa aplicada de 60% sobre o valor do imposto a recolher, em que busca albergue no Princípio do Não Confisco e seu consequente pedido de redução ou cancelamento, devo esclarecer que a Junta de Julgamento do CONSEF, não tem competência para apreciar este pleito, conforme preceitua a alínea "c" do inciso III do Art. 167 do RPAF.

Em relação ao pleito da defesa quanto as eventuais intimações serem realizadas exclusivamente em nome do advogado JOÃO ALBERTO P. LOPES JÚNIOR (OAB/BA no 11.972), com endereço profissional na Av. da França, 164, Edif. Futurus, 7º Andar, Comércio, Salvador-Bahia CEP 40.010.000, esclareço que os procedimentos nesse sentido estarão adstritas aos termos do Art. 108 do RPAF, não gerando nulidade a inexecução deste pleito.

De todo o exposto voto pela Procedência deste Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 114555/2017-0, lavrado contra **NESTLÉ BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$6.064.116,25**, acrescido da multa 60% prevista no Art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de novembro de 2017

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – RELATOR

MARCELO MATTEDI E SILVA - JULGADOR