

A. I. N°. - 206891.0014/17-5
AUTUADO - TIGRE S. A. PARTICIPAÇÕES
AUTUANTES - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO e
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 23/04/2018

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0039-03/18

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para 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 do imposto: custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 07/08/2017, exige ICMS no valor de R\$1.925.656,33, acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal do imposto, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade Federada de origem, superior à estabelecida em Lei Complementar, Convênios ou Protocolos, (Infração 01.02.23), em relação aos meses de janeiro de 2013 a dezembro de 2016. Consta tratar-se de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo nas operações de transferências estaduais com o conseqüente pagamento do ICMS a menor que o devido, conforme detalhamento no próprio auto de infração.

O sujeito passivo apresenta impugnação fls. 80/99, através de advogado, procuração à fl.92. Registra a tempestividade da defesa. Sintetiza os termos da autuação. Afirma que vem por seus advogados e com fundamento no art. 132 do Código Tributário do Estado da Bahia, apresentar impugnação em face do Auto de Infração pelas seguintes razões de fato e de direito.

Explica ser pessoa jurídica que tem por finalidade “a indústria, o comércio, a distribuição, a importação e a exportação de tubos e conexões de todas as espécies”, dentre outros. Por força de autorização estatutária, está sediada e possui filial no Estado de Santa Catarina, mantendo filiais em diversas localidades da Federação, sendo três delas nos ESTADOS DA BAHIA, SÃO PAULO e PERNAMBUCO. Transcreve trechos da acusação fiscal.

Afirma que o motivo da autuação reside no fato de seus estabelecimentos localizados nos ESTADOS DE SÃO PAULO, SANTA CATARINA e PERNAMBUCO terem incluído, no custo de produção das mercadorias remetidas ao seu estabelecimento baiano, despesas com *manutenção*, *depreciação*, *energia elétrica* e *outros*. E ao assim proceder, teria inobservado o art. 13, § 4º, II, da Lei complementar 87/96, que reproduz. Diz que ao seu sentir, o AIIM não merece prosperar.

Aduz que a controvérsia cinge-se em saber se as despesas com *manutenção*, *depreciação*, *energia elétrica* e *outros* integram a base de cálculo do ICMS incidente na operação de circulação de mercadorias entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular e situados em diferentes Estados. Ao seu juízo estas despesas compõem a base de cálculo desse imposto.

Explica que primeiro porque os citados gastos estão inseridos no conceito de *material secundário* e *mão-de-obra*, não havendo que se falar, portanto, em afronta ao disposto no art. 13, § 4º, II, da Lei complementar 87/96.

Comenta que sem embargo da controvérsia existente acerca da validade e extensão do conceito de “custo da mercadoria produzida” previsto neste dispositivo legal, não se tergiversa que este preceito é silente quanto à definição dos custos por ele abarcados, ou seja, não se definiu, para este fim, o conceito destes itens. Assim, há que se buscar estes conceitos no art. 13, § 1º, do Decreto-lei 1.598/77; art. 183, II e IV, da Lei federal 6.404/76; na ciência da contabilidade; e nos atos e decisões de natureza que objetivaram defini-los.

Traz à luz a definição de material secundário escorando-se na ciência contábil, sendo aquele que apesar de consumido no processo de industrialização, não se integra ao produto final, distinguindo-o da *matéria-prima*, que é agregada ao produto industrializado, o *material secundário* é o insumo consumido no processo de industrialização que, todavia, não compõe o produto fisicamente. De igual forma transcreve seu entendimento sobre a *mão-de-obra direta e indireta*. Em vista destes conceitos, diz que não se tergiversa que *energia elétrica* se consubstancia em um *material secundário*. Afinal, consome-se energia elétrica no processo de industrialização das mercadorias sem, contudo, integrá-las fisicamente ao final. Traz à baila Resposta à Consulta 508/2004, a COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO (CAT da SEFAZ/SP) que conceituou os materiais secundários como “...os materiais que são consumidos integral e instantaneamente no processo industrial, sem, porém, integrar-se fisicamente ao novo produto, (por exemplo, a energia elétrica utilizada como força motriz e o óleo diesel utilizado na caldeira) e cujos gastos de aquisição são diretamente contabilizados como custos de fabricação do produto”

Afirma que a *energia elétrica* utilizada na industrialização das mercadorias, por ser *material secundário*, integra o custo de produção da mercadoria e, por conseguinte, a base de cálculo do ICMS prevista no art. 13, § 4º, II, da Lei complementar 87/96. Já os gastos com depreciação se referem ao maquinário utilizado no processo de industrialização das mercadorias em comento. E se estas máquinas são paulatinamente consumidas no processo de industrialização e, por isto, não integram o produto final, elas também se qualificam como *material secundário*.

Aduz que o custo de *manutenção* se refere às despesas como trabalho pessoal de *manutenção* dos equipamentos destinados à industrialização das mercadorias, razão pela qual integra os custos com *mão-de-obra indireta*, nos termos do art. 13, § 1º, ‘b’, do Decreto-lei 1.598/77. Portanto, diz que estes gastos são enquadrados dentre as despesas com *mão-de-obra indireta*, integrando o conceito de custo de produção de mercadoria à luz do art. 13, § 4º, II, da Lei complementar 87/96. Por fim, argumenta que no que tange aos *outros* custos glosados pela fiscalização estadual, foram eles suportados, direta ou indiretamente, no processo de industrialização das mercadorias. Repete que estes custos se referem ao material consumido no processo de industrialização, que não integra fisicamente o produto final (*material secundário*) ou consistem em despesa com o pessoal envolvido direta e indiretamente na produção da mercadoria (*mão-de-obra*).

Registra que, por se tratar de conceito não explicitado em lei (seja em norma de natureza tributária ou até mesmo contábil), haverá divergências entre as fontes que pretendam definir *material secundário*. Mas não se pode afastar a definição que teria escolhido, extraída de fonte legítima, sob pena de afronta ao princípio da tipicidade.

Alega que, a Instrução Normativa 52/2013 confirma o sobredito conceito de material secundário. Todavia, em conduta flagrantemente ilegal e imotivada, exclui energia elétrica e combustível deste conceito, em que pese estes materiais a ele se subsumirem.

Argumenta que ao assim proceder, é inegável que a referida Instrução normativa, ilegitimamente, restringiu os valores que, segundo o art. 13, § 4º, II, da Lei complementar 87/96, integram o custo de produção de mercadorias. Seria o mesmo que assinalar que a resina de PVC não é matéria-prima para os produtos por ele comercializados.

Frisa que, ainda que se afirmasse que as despesas com *energia elétrica, depreciação, manutenção e outros* não se subsumem ao conceito de custo com *material secundário e mão-de-obra*, é corrente que estes gastos integram o denominado *custo de produção de mercadoria*. Sobre a matéria reproduz o art.13, § 1º, do Decreto-lei 1.598/77, que prevê os gastos que, obrigatoriamente integram o custo de produção da mercadoria vendida. A respeito do tema, cita ensinamentos do professor ELISEU MARTINS, e OSNI MOURA RIBEIRO. Cita o art. 43, § 2º do Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais, que explicitou o conceito das despesas que compõem o custo da produção de mercadorias à luz do art. 13, § 4º, II, da Lei complementar 87/96. Reproduz trecho da Decisão Normativa 5/2005, a CAT da SEFAZ/SP que diz ter dado preciso limite a esse preceito legal.

Assevera que acaso se admita que o art. 13, § 4º, II, da Lei complementar 87/96 criou um novo conceito, então este preceptivo é flagrantemente ilegítimo, por afronta ao disposto nos arts. 109 e 110 do CTN. Daí o desacerto do auto de Infração ora discutido.

Sustenta que a análise das normas de direito tributário, mormente as que disciplinam o regime jurídico do ICMS, também revela que o AIIM não merece prosperar. Isso porque, afora o apontado art. 13, § 1º, do Decreto-lei 1.598/77, o art. 290 do Decreto federal 3000/99 e o próprio Regulamento do ICMS da Bahia, prevêm conceito de “custo da mercadoria produzida” que, indubitavelmente, abrange os gastos com *energia elétrica, depreciação, manutenção e outros*. Cita o art. 938 do Regulamento de ICMS.

Ademais, afirma que o art. 33, II, ‘b’, da Lei complementar 87/96 prevê o direito ao crédito de ICMS na entrada da *energia elétrica* quando esta for consumida no processo de industrialização, inclusive a 1ª Seção do STJ já assinalou que “...o contribuinte tem direito ao creditamento de ICMS se comprovar ter utilizado a energia elétrica ‘no processo de industrialização’, *ex vi* do disposto no artigo 33, II, ‘b’, da Lei Complementar 87/96”. Por fim, o art. 20, § 5º, I, dessa lei admite o crédito decorrente da entrada de mercadorias destinadas ao ativo permanente, abarcando, assim, a denominada *depreciação*.

Recorre à jurisprudência sobre a qual a fiscalização estadual se amparou dizendo que não se aplica ao caso concreto. Deveras, no acórdão proferido pelo STJ nos autos do Recurso especial 1.109.298, estava-se diante de hipótese em que o sujeito passivo reputou como custo de produção das mercadorias valor próximo ao valor de comercialização final destes bens. Daí porque não foi objeto de apreciação por aqueles julgados, hipótese em que o custo de produção das mercadorias é composto por despesas realmente havidas no processo de industrialização e que, ao juízo da Impugnante, são abarcadas pelo art. 13, § 4º, II, da Lei complementar 87/96, pelo art. 183, II e IV, da Lei federal 6.404/76 e pelo art. 13, § 1º, do Decreto-lei 1.598/77 ou, ao menos, pelo conceito de custo de produção de mercadoria à luz (i) do art. 183, II e IV, da Lei federal 6.404/76; (ii) da ciência da contabilidade (que procura fixar os limites contábeis desse preceito legal) e (iii) das normas jurídicas que disciplinam a matéria. E isso revela, para além de qualquer espécie de dúvida, a improcedência da autuação impugnada.

Observa que a presunção de validade dos atos estatais e os primados da segurança jurídica, proteção da boa-fé (ou confiança legítima) e Separação dos Poderes impõem a manutenção do crédito apropriado pelo estabelecimento baiano, ao menos com relação às mercadorias oriundas de seu estabelecimento paulista. Isso porque, ao realizar as operações autuadas, o estabelecimento paulista mensurou a base de cálculo do ICMS (custo da mercadoria produzida) conforme determina a Decisão Normativa 5/2005, da CAT da SEFAZ/SP.

Observa que se a sua conduta foi supostamente ilícita, é imperioso destacar que ela se operou por interferência de terceiro idôneo (ESTADO DE SÃO PAULO), em relação ao qual não se poderia presumir a prática de ato desleal. Quer-se com isso acentuar que a apropriação dos noticiados créditos de ICMS deu-se por boa-fé da Impugnante. Além disso, no instante em que a fiscalização baiana a impediu de se apropriar de crédito de ICMS, houve quebra do primado da Separação dos Poderes.

Entende que se o Estado da Bahia considera inválida a Decisão Normativa 5/2005, era seu dever promover a ação cabível perante o STF, objetivando a sua declaração de inconstitucionalidade. Suspenso os efeitos desse ato normativo, aí sim a fiscalização baiana poderia glosar o crédito de ICMS apropriado pelos contribuintes com fundamento nesse ato.

Conclui requerendo seja acolhida a impugnação para julgar improcedente o AIIM, reconhecendo-se o direito subjetivo da Impugnante à manutenção do crédito de ICMS glosado por esta autuação.

Protesta pela posterior juntada de novos documentos, requerendo-se, por fim, que as intimações também sejam realizadas e publicadas exclusivamente em nome de MAURÍCIO ZOCKUN (OAB/SP 156.594).

A equipe de autuantes produz a informação fiscal fls. 127/153. Diz que o objetivo da informação fiscal é 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.

Para isto analisa as diversas nuances que envolve essa matéria, a começar pelo veículo normativo que o legislador deve utilizar para se encontrar ou apurar o valor monetário objeto de tributação nessas situações. Reproduz o § 2º, do art. 155 da CF/88, o art. 146 da Lei Complementar que entende impõe o emprego de idêntico veículo normativo quando da definição de bases de cálculo para os impostos de um modo geral.

Neste esteio legal, afirma que em obediência, portanto, ao contido na Carta Magna, a Lei Complementar nº 87/96, no art. 13, § 4º, II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Acrescenta que em função da dicção do texto normativo inserto na Lei Complementar, não escapando, portanto, a qualquer tipo de interpretação ampliativa, 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.

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

Aduz que a importância deste fato deve ser sublinhada pelo simples fato de que, se incorrer em erro, ou seja, se pagar imposto a menos para qualquer ente tributante, possíveis implicações financeiras poderão ocorrer, haja vista que o Fisco tenderá a utilizar os meios ao seu alcance para ter de volta o que lhe pertence.

Diz ser importante se avançar na verificação do papel da lei complementar no campo do ICMS; da mais 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. Repete a acusação fiscal e as informações que constam do próprio corpo do Auto de infração sob comento. Transcreve Decisão do CONSEF a respeito de auto de idêntica natureza lavrado contra a própria autuada, Acórdão CJF nº 0112-11/16.

Ressalta que em nenhum momento, foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal.

Sintetiza os termos defensivos sobre o mérito da autuação, aduzindo que o Autuado se apóia citando e transcrevendo as legislações de Minas Gerais e de São Paulo.

Informa que a Autuada formou a base de cálculo para as operações de transferências de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação, com a inclusão de todos os elementos de custo de produção. Ainda, procurou conceituar diferentemente do que está previsto nas normas contábeis, o que seja material secundário (englobando neste item, tanto a energia elétrica como a depreciação) e materiais de manutenção (querendo aqui enquadrá-lo como mão-de-obra indireta), tomando como referência as legislações de Minas Gerais e de São Paulo. Cita inúmeras decisões do CONSEF refutando este procedimento. Assevera que nesse diapasão, a autuada tem que obedecer em primeiro lugar ao que está prescrito expressamente na nossa Constituição Federal e, ato contínuo, ao que prevê a Lei Complementar do ICMS.

Diz constatar que por força de mandamento constitucional, fica evidente que a base de cálculo do ICMS, nesta situação, está disposta na Lei Complementar nº. 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu art. 13, § 4º, II. Assim, 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 acima indicada, sendo legítima esta exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, e conseqüentemente, destaque e utilização a maior do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Conclui que dessa forma, 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. Explica que ainda com relação ao frete, é bom esclarecer que a cláusula CIF é, juridicamente falando, inaplicável às transferências, pois não temos as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador (pessoas jurídicas distintas).

Comenta que retirar do âmbito da Lei Complementar a definição ou fixação da base de cálculo dos impostos, em especial o ICMS, é subtrair a própria efetividade da reserva constitucional.

Normas editadas por Leis Complementares “tratam-se de normas com maior espectro, a serem seguidas por todas as esferas políticas com competência tributária de maneira uniforme, seja por direta incidência sobre relações jurídico-tributárias, seja como fator delimitador da edição da legislação ordinária em matéria fiscal.”

Como dito acima, a própria decisão do STJ (RE 707635 – RS) esclarece essa questão ao estatuir que Lei estadual não pode alterar o sentido e o alcance do que está expressamente definido na Lei complementar 87/96, sobre a composição da base de cálculo nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades federadas. Essa é uma questão de limitação constitucional ao poder de tributar para manter o equilíbrio entre as Federações.

Entende que tomando como pressuposto válido o fato de que a lei complementar 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, restando-nos, colher 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.

Apresenta entendimento que se o direito tributário através da LC 87/96 (poderia fixar ou definir a base de cálculo dos impostos previstos na CF/88, em especial o ICMS), por permissão da Carta Maior, 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 expresse para poder surtir e

operar os efeitos fiscais. Sobre o tema transcreve o art. 110 do CTN. Afirma que segundo Coelho (1999), este artigo veda que o legislador infraconstitucional possa alterar conceitos e institutos de direito privado, com o fito de expandir a sua competência tributária prevista no Texto Constitucional. O objetivo é preservar a rigidez do sistema de repartição das competências tributárias entre os entes políticos da Federação.

Numa ou noutra situação, não pode o legislador, para o caso abordado neste trabalho, 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 87/96, conforme CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu e 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.

Traz à luz a definição da ciência contábil de cada um dos itens da composição do custo de produção aqui discutidos: “matéria-prima” (MP) e “material secundário” (MS), Mão de Obra, frete e depreciação, gastos gerais de fabricação e custos de produção.

Ressalta que os materiais de produção mais importantes do processo de industrialização são as matérias-primas e os materiais de produção menos importantes, suplementares, auxiliares ou secundários são exatamente os materiais dito secundários. Analisa detidamente o conceito de 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. Cita o trabalho realizado pelo Fisco da Bahia (não divulgado por força do sigilo fiscal), onde 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.

Assegura 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 87/96.

Como visto nos elementos de custo formadores da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, estão claramente identificados nesta planilha: 1) matéria-prima (materiais de produção principais); 2) materiais secundários (materiais de produção suplementares ou secundários); 3) Acondicionamento (material de embalagem); e 4) mão-de-obra (direta e indireta).

Estes seriam sem sombra de dúvidas 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 87/96.

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

Argumenta que a legislação de Minas Gerais e São Paulo invocada pelo Autuado, deve ser afastada. Traz à baila a resposta à consulta 056/2002 - Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná. Volta a destacar julgamentos de idênticos autos de infração lavrados contra a Impugnante e que já foram julgados pelo Conselho de Fazenda do Estado da Bahia – CONSEF, Acórdão 5ª JF nº 0050-05/13, Acórdão CJF nº 0364-11/13, Acórdão JF nº 0165-04/14, Acórdão 3ª JF nº 0162-03/15, Acórdão CJF nº 0112-11/16, Acórdão JF nº 0086-01/17.

Cita Tribunal do Estado do Rio Grande do Sul onde foi tomada uma decisão pioneira, através do Processo nº 70002778157/2007, acolhendo a linha de interpretação da autuação. Reproduz decisões do STJ e do Supremo Tribunal Federal – STF.

Salienta que a Suprema Corte (STF) e o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já pacificaram o entendimento de que deve ser aplicado o princípio da legalidade tributária estrita (art. 97, IV, CTN), quanto à definição da extensão da base de cálculo dos impostos, de forma que o intérprete deve ater-se ao disposto na lei, não lhe sendo lícito, através de criativa construção hermenêutica, estender ou reduzir a base impositiva do tributo.

Discorre sobre a contabilização das rubricas Depreciação, Manutenção e Energia Elétrica. Explica que regra geral, a energia é contabilizada como despesas ou como outros custos em contas distintas de matéria-prima, embalagem e material secundário.

Destaca que a Receita Federal do Brasil (RFB) determina que quando da composição da referida "ficha 04a" (custo dos produtos de fabricação própria) da DIPJ, determina que na rubrica "compra de insumos", deve ser preenchida com os valores de matéria prima, material secundário e embalagem, já abrangendo, portanto, três dos quatro elementos de custos listados na referida LC 87/96. Adiciona que as rubricas depreciação, manutenção, energia elétrica e outros custos de produção são alocados em itens específicos, não fazendo parte do conceito de matéria prima, material secundário, embalagem e de mão de obra. Assim sendo, também por esse motivo as citadas rubricas não podem integrar a base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96.

Para finalizar, transcreve Parecer da Procuradoria Fiscal da Procuradoria Geral do Estado da Bahia, em função da mencionada decisão do STJ sobre a questão da formação da base de cálculo questionada na impugnação – custo da mercadoria produzida x valor correspondente à entrada mais recente - Processo PGE/2011405993-0; e Parecer PGE 2014.407815-0 (ANEXO – 0274-11/15), validado pelo Procurador Geral do Estado, ora anexado a esta peça.

Conclui afirmando que a questão debatida neste P.A.F. consistiu em saber se é lícito a um Estado ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações, via legislação tributária (Lei Ordinária, Decreto, Decisão Normativa etc.), exclusiva do ente político interessado em obter mais recursos de impostos, no caso ICMS, em detrimento das demais unidades da Federação.

Ainda, se esse procedimento não estaria ferindo mortalmente o pacto federativo, pois, de forma oblíqua, ocorreria interferência na repartição de receitas tributárias prevista na Carta Magna, haja vista que uma unidade federada receberia mais recursos de ICMS e transferiria, de maneira inconstitucional, crédito de imposto para outro Estado, que pelo princípio da não-cumulatividade, arcaria com o ônus de perceber uma parcela menor de tributos.

Com esboço no que foi exaustivamente demonstrado, solicitam que os julgadores concluam pela Procedência Total deste Auto de Infração.

VOTO

Na análise de todos os elementos que integram o presente Auto de Infração, constato que a sua composição, processamento e formalização se encontram em total consonância com o RICMS/2012 e com o RPAF-BA. Ou seja, o lançamento tributário contém todos os pressupostos materiais e essenciais, pois a sua lavratura obedeceu ao disposto no art.39 do RPAF/99. Os fatos geradores do crédito tributário estão constituídos nos levantamentos, demonstrativos e documentos fiscais e CD fl.09, documentos recebidos pelo autuado conforme comprova recibo na fl.08, constantes nos autos, necessárias à demonstração dos fatos argüidos, tendo o autuado exercido com plenitude a ampla defesa e o contraditório.

Saliento que a descrição da infração permite claramente identificar do que está sendo acusado o contribuinte, incorrendo quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99, capaz de inquirir de nulidade o lançamento de ofício.

No mérito, trata o presente processo, da exigência de ICMS em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal do imposto nas operações interestaduais, com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à estabelecida em Lei Complementar, Convênios ou Protocolos, em relação aos meses de janeiro de 2013 a dezembro de 2016.

Em sua defesa, o Autuado frisou que as despesas com manutenção, depreciação, energia elétrica e outros, integram a base de cálculo do ICMS incidente na operação de circulação de mercadorias entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular e situados em diferentes Estados, bem como, está amparada pela ciência contábil e pela Decisão Normativa nº 5/2005 da CAT da SEFAZ/SP.

Analizando os fatos à luz da legislação aplicável, observo que a jurisprudência pátria encontra-se pacificada sobre o entendimento de que a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à lei complementar, que não pode ser modificada por lei estadual ou qualquer outra norma jurídica, como Instruções Normativas, sob pena de afronta à Carta Magna.

Portanto, em obediência ao art. 146, II, 'a', da CF/88, a Lei Complementar nº 87/96, no § 4º do art. 13, fixou expressamente a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, em três hipóteses:

- a) Sobre o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;*
- b) Sobre o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;*
- c) Tratando-se de mercadorias não industrializadas, sobre o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.*

Ressalto que a controvérsia deste lançamento gira em torno da segunda proposição, sendo que tal mandamento está reproduzido no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96. Deste modo, não há qualquer omissão na legislação tributária do ICMS em relação à matéria a exigir regras de interpretação e integração com base em outros diplomas normativos estranhos a este tributo, como quer o defendente.

Ademais, o comando contido no art. 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo além dos elencados, por uma questão de política tributária entre os entes federados. Logo, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, exaustão, frete (CIF), energia, combustível, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, cuja definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, "a", da Constituição Federal, já acima citado.

Registre-se, por oportuno, que tal limitação legal para determinação da base de cálculo do ICMS quando das transferências interestaduais de produtos fabricados pelo mesmo titular, não afronta ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, pois o citado princípio será efetivado pela técnica do abatimento ou compensação, disciplinada por sua vez, também por lei complementar, nos termos do art. 155, § 2º, inciso XII, "c", da Constituição Federal.

Portanto, se a própria Lei Complementar nº 87/96, ao disciplinar para essa operação a efetiva base de cálculo limitada a alguns itens dos custos de produção, especificando literalmente a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não há que se falar em afronta ao princípio da não-cumulatividade, nem em inexistência de norma expressa consignando quais as rubricas devem ser consideradas como custo de produção, abrindo caminho para aplicação da antiga Lei das S.A.'s, RIR ou princípios contábeis para efeito de apuração de base de cálculo nas transferências, não havendo assim qualquer ofensa ao art. 5º da Constituição Federal.

Assim, caso o remetente tenha destacado o ICMS em valor superior ao devido, caso dos autos, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez

que o ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias dentro do limite legal estabelecido, consoante previsto no § 7º, do art.309 do RICMS/2012.

Diante de tais considerações, verificam-se impertinentes as alegações do defendente, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor de base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, em razão da LC 87/96 especificar os custos de produção, como matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, consoante apuraram os autuantes nos autos, nos quais cotejam os custos unitários nos termos legais, por produto, em relação aos custos de transferências consignados nas planilhas acostadas aos autos, ou seja, após expurgar da base de cálculo das transferências, depreciação, manutenção, amortização e exaustão, e demais rubricas, por não se enquadrarem nas rubricas especificadas como custos de produção, conforme delimitado no referido dispositivo legal.

O defendente alegou que o Auto de infração registra uma conduta flagrantemente ilegal e imotivada, ao excluir energia elétrica e combustível do conceito de custo de produção, em que pese estes materiais a ele se subsumirem.

Observo que conforme se verifica na disposição expressa das regras da LC 87/96, art. 13, § 4º, as rubricas depreciação e manutenção não se inserem em qualquer das hipóteses da lei. O único ponto que poderia gerar controvérsia seria a energia elétrica, pois poderia se circunscrever no escopo de matéria prima ou material secundário.

Entretanto, é importante ressaltar que a nomenclatura “material secundário”, nos termos delimitados pelos citados incisos do artigo 13 da LC 87/96, se diferencia por conta do remetente da mercadoria, se indústria ou se estabelecimento comercial. Não se pode emprestar, como quis o defendente, a possibilidade de se colocar no custo de produção, de forma indistinta, toda energia elétrica utilizada na fábrica, sob pena de violação clara ao princípio da não – cumulatividade, não se podendo emprestar guarida à tese defensiva.

O defendente comentou sobre o termo “custo da mercadoria produzida” constante do inciso II, § 4º, art. 13, da LC 87/96. Alegou que mesmo à luz das normas de direito que disciplinam a matéria, aí se incluindo o Regulamento baiano do ICMS, o conceito de custo de produção de mercadoria abarca os gastos com energia elétrica, depreciação, manutenção e outros, não se admitindo que a fiscalização estadual exclua estes custos da base de cálculo do ICMS incidente nas operações interestaduais autuadas.

De acordo com o art. 155, § 2º, XII, “i” da Constituição Federal, cabe à lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre. Neste caso, a Constituição Federal atribui à lei complementar o papel importante na apuração dos valores do ICMS, estando previsto no art. 13, § 4º, da Lei Complementar 87/96:

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

(...)

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

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

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

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

Como se trata de crédito fiscal relativo às operações interestaduais envolvendo produtos industrializados transferidos para filiais localizadas neste Estado, aplica-se o disposto no art. 13, §

4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, acima reproduzido, e o levantamento fiscal foi realizado no sentido de apurar se a base de cálculo estava de acordo com o estabelecido no citado dispositivo, ou seja, o custo da mercadoria produzida, assim entendido como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Vale ressaltar, que a autuação foi efetuada com base na planilha de custo de produção apresentada pelo próprio contribuinte, constando discriminadamente os itens do custo de produção. A partir desses dados, foi efetuado o expurgo das parcelas relativas aos seguintes itens, por não serem parte integrante nem de matéria prima; nem de mão-de-obra; nem de material secundário; tampouco de acondicionamento: depreciação, manutenção, energia elétrica, outros custos de produção, conforme descrição dos fatos, constante deste Auto de Infração. Entendo que não assiste razão ao defendente quanto ao argumento de que se deve aplicar no presente processo o entendimento da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, por meio da Decisão Normativa CAT-5, de 15/06/2005, haja vista que se trata de um ato normativo, considerado como norma complementar, nos termos do art. 100, inciso I do Código Tributário Nacional/CTN.

Como as normas complementares e a legislação tributária estadual devem estrita obediência às regras estabelecidas na Constituição Federal e à Lei Complementar (LC 87/96) e considerando que são taxativos os elementos constitutivos da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais previstos na mencionada Lei Complementar, os Estados e o contribuinte não podem deixar de aplicar o que foi estabelecido na referida lei. Neste caso, a Decisão Normativa CAT-5 citada pelo defendente não se aplica à situação em exame. Trata-se de norma infraconstitucional, e não se pode ignorar a Lei Complementar, alterando o seu conteúdo no sentido de flexibilizar a sua aplicação.

Entendo que não se pode dizer que a apuração dos custos efetuada pela empresa esteja incorreta do ponto de vista da ciência contábil. Entretanto, no caso em exame, para fins de fixação da tributação na origem e no destino das mercadorias, a legislação estabelece uma base de cálculo própria, albergando tão-somente os componentes previstos no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, ou seja, a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, devendo-se calcular o imposto sobre estas parcelas nas operações interestaduais, relativas a transferências entre estabelecimentos da mesma empresa.

Ressalto que a matéria discutida neste Auto de Infração já foi objeto de inúmeras decisões deste CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJF Nº 0351-12/13, CJF Nº 0404-11/13, CJF Nº 0493-13/13 e CJF Nº 0231-12/12. Assim, tomo como parâmetro as decisões das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nas quais foi apresentada a conclusão de que a base de cálculo nas transferências interestaduais de produtos fabricados pelo remetente deve se restringir ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento nos termos do art. 13, § 4º, II, da LC Nº 87/96, não admitindo nenhum outro tipo de custo, diante da interpretação literal do referido dispositivo.

O defendente também comentou sobre a Instrução Normativa nº 52/2013. Diz que a mencionada Instrução Normativa restringiu valores que, segundo o art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar 87/96, integram o custo de produção de mercadorias.

A Instrução Normativa nº 52/2013 estabelece a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias, nos termos da Lei Complementar 87/96 e o crédito fiscal admitido ao estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, destinatário da mercadoria.

Na referida Instrução Normativa consta a orientação do procedimento a ser considerado na apuração da base de cálculo que o remetente deverá calcular para realizar as transferências interestaduais. Como as Instruções Normativas não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam, não se pode afirmar que a mencionada Instrução Normativa nº 052/2013 criou novas regras para a situação em comento.

Em relação ao questionamento do autuado quanto à constitucionalidade da Instrução Normativa, observo que não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

Constatado que a exigência fiscal consubstanciada no presente Auto de Infração, está lastreada nos dispositivos legais citados neste voto, encontrando-se em consonância com os princípios constitucionais, inclusive em relação à não-cumulatividade do ICMS. Assim, concluo pela subsistência da autuação, tendo em vista que foi apurado que o estabelecimento remetente proporcionou ao destinatário (autuado), um crédito fiscal a ser utilizado maior do que o previsto na legislação, o que constitui um crédito fiscal indevido de acordo com o estabelecido no § 7º, do art. 309 do RICMS/2012.

Por fim, o autuado requer que toda intimação alusiva ao feito seja encaminhada ao seu representante, subscritor da peça defensiva. Não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso III, do RPAF/99, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo, encontra-se prevista nos arts. 108/109 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte. Ademais, o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ para receber correspondências.

Face ao exposto, entendo que o autuado não trouxe aos autos qualquer fato ou prova que tivesse o condão de modificar o presente lançamento de ofício.

Voto pela PROCEDÊNCIA do 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 **206891.0014/17-5**, lavrado contra **TIGRE S.A. PARTICIPAÇÕES**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.925.656,33** 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, 26 de março de 2018

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - RELATORA

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - JULGADOR