

**A. I. N°** - 206891.0059/17-9  
**AUTUADA** - SEARA ALIMENTOS LTDA.  
**AUTUANTES** - PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO, MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 12/06/2018

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

**ACÓRDÃO JJF N° 0073-05/18**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Nas transferências interestaduais realizadas entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, assim definido em lei: o custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração subsistente. Não acolhidas as preliminares suscitadas. Negada a redução ou dispensa de multa por impossibilidade legal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 23 de novembro de 2017 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$2.033.313,80, além de multa de 60% pela constatação da seguinte infração:

INFRAÇÃO 1. 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 Protocolo, para fatos ocorridos em janeiro a dezembro de 2013. Consta a informação complementar de que se trata de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo, com o consequente pagamento a menor do ICMS devido, nas operações de transferências interestaduais, tudo em consonância com o detalhamento registrado no próprio corpo do Auto de Infração.

Tempestivamente, a autuada, por seus advogados, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 52 a 72, onde inicialmente faz breve resumo dos fatos que ensejaram a autuação, ressalvando que, entretanto, conforme será amplamente demonstrado e comprovado adiante, o Auto de Infração não merece prosperar, visto que a apuração da base de cálculo praticada pela Impugnante corresponde aos ditames legais.

Preliminarmente suscita a incompetência do Estado da Bahia para deliberar sobre base de cálculo aplicada em operação ocorrida perante outro ente federativo, o que leva o lançamento a nulidade de pleno direito, considerando a total incompetência do Estado da Bahia fiscalizar operações (e dados a ela correspondentes) ocorridas perante outro ente da federação.

Diz que a presente autuação se funda essencialmente em informações relacionadas às operações que não estão sob a jurisdição da Fiscalização baiana, uma vez que para glosa do crédito de ICMS registrado, a fiscalização se atreve à análise de dados de operações ocorridas perante os estabelecimentos emitentes das mercadorias transferidas ao estabelecimento autuado e tais estabelecimentos emitentes não estão localizados no Estado da Bahia.

Aduz que de acordo com o Princípio da Autonomia do Estabelecimento, tal situação denota manifesta afronta ao conceito de Jurisdição das Normas Estaduais, isso porque ao ter o Estado de origem em que localizado o estabelecimento emitente da mercadoria reconhecido a regularidade da Nota Fiscal (leia-se: dos dados nela lançados), não pode o Estado destinatário, em hipótese

alguma, pretender infirmar os dados nela constantes, muito menos para fins de cobrança de tributo, sob pena de violação à Jurisdição das Normas Estaduais e, sobretudo ao Pacto Federativo.

Nesse contexto, destaca que as disposições do artigo 13 da Lei Complementar 87/96, em que se fundamenta o lançamento combatido, tratam de questões relacionadas à base de cálculo das operações de ICMS e a competência para o Estado atuar com base nessas disposições, ou seja, para fiscalizar se correta (ou não) a apuração da base de cálculo do ICMS está limitada às operações ocorridas sob sua jurisdição.

Quanto às operações que não estão sob sua jurisdição, assevera caber ao Estado destinatário, apenas e tão somente verificar se em face das Notas Fiscais de entrada no estabelecimento emitente existem acusações que infirmam sua idoneidade e por consequência, prejudicam (ou possam prejudicar) seus efeitos jurídico-tributários, sendo tal entendimento fundamentado no disposto no artigo 23 da Lei Complementar nº 87/96, transcrito.

Em sendo assim, entende não ter o Estado da Bahia legitimidade para tratar no presente caso acerca das disposições e requisitos previstos no art. 13 da LC nº 87/96, relativamente às operações de entrada ocorridas junto aos estabelecimentos emitentes (não localizados no Estado da Bahia).

Salienta que caso o Estado da Bahia se veja em condição de desvantagem perante outros Estados da federação relativamente à divisão da receita tributária, a medida a ser adotada não deve ser tida pela ingerência verificada no presente caso, ao arrepio da competência legislativa, e eventual resolução de controvérsia entre Entes Tributantes acerca da divisão de receitas tributárias, não pode ser obtida em detrimento do contribuinte, mas, sim, através da via prevista na legislação pertinente, sendo esse o entendimento verificado na jurisprudência do STJ, de acordo com decisão transcrita em sua Ementa (EDcl no RMS 32.937/MT, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/03/2012, DJe 09/03/2012).

Sendo assim, e sem maiores delongas, entende ser medida que se impõe o reconhecimento da nulidade do lançamento, em virtude da incompetência absoluta da Administração Fiscal do Estado da Bahia para fiscalizar e autuar operações não sujeitas à sua jurisdição, como ilegalmente ocorre no presente caso.

Pontua que não fosse apenas à inconsistência acima, tem-se ainda a ausência de regularidade nos trabalhos fiscais que deram origem a presente autuação, uma vez que nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN), a fiscalização tem o dever de investigar pormenorizadamente a ocorrência do fato gerador, aprofundando o trabalho fiscal mediante a realização das diligências e perícias que entender necessárias.

Fato é que, a despeito de ter fornecido a planilha que demonstra a composição da base de cálculo adotada nas operações de transferência a este Estado da Bahia, existem conceitos vagos na planilha que não podem ser liminarmente, objeto de expurgo do cálculo, sem antes se conferir qual a natureza de sua composição, dentre tais valores indicados na planilha apresentada, existem “custos fixos” e “custos variáveis”, os quais podem ser compostos por uma imensa gama de espécies de custos, qualificáveis como “matéria prima secundária”, acondicionamento, etc., a atrair a autorização prevista no artigo 13, § 4º, da LC 87/96.

Frisa que de forma presumida, os trabalhos fiscais tomaram por irregular a base de cálculo adotada nas operações de transferência, sem sequer ter o conhecimento da efetiva composição da apuração por ela adotada, mencionando jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes é pacífica no sentido de que, em casos como o presente, em que a fiscalização não teve o cuidado de investigar pormenorizadamente a ocorrência do fato gerador, o lançamento fiscal é manifestamente insubstancial, trazendo em tal sentido, decisões como a do Processo Administrativo nº 18471.000867/2003-35, Recurso nº 152.172, Acórdão nº 107-09.144, Relator Conselheiro Luiz Martins Valero, 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, sessão de julgamentos de 12/09/2007, Processo Administrativo nº 10305.002084/95-35, Recurso nº 140.029,

Acórdão nº 105-15.474, Relator Conselheiro Irineu Bianchi, 5ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, sessão de julgamentos de 08/12/2005 e Processo Administrativo nº 10805.000709/00-40, Recurso nº 133.664, Acórdão nº 101-94.682, Relatora Conselheira Sandra Maria Faroni, 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, sessão de julgamentos de 15/09/2004.

Invoca, no âmbito estadual também existir mansa e pacífica jurisprudência administrativa no sentido de que a fiscalização deve apurar as circunstâncias elementares e essenciais relacionadas à autuação, sob pena de o levantamento fiscal ser decretado precário, a exemplo do Proc. DRT-1 nº 20.749/91, julgado em sessão da 4ª Câmara Especial, de 30/10/92 – Rel. Aldo Sedra Filho (Ementário TIT/1996 fl. 6) e Proc. DRT-4 nº 6.986/91, julgado em sessão da 4ª Câmara Especial, de 20/11/92 – Rel. José Augusto Sundfeld Silva” (Ementário TIT/1996 fl. 7).

Consigna que a fiscalização ao elaborar o relatório fiscal no presente caso, não se deu o trabalho de promover qualquer diligência ao estabelecimento da empresa, no sentido de compreender qual a composição da base de cálculo e se determinados custos são ou não relativos ao seu processo produtivo e questiona como afirmar que valores lançados na base de cálculo a título de “custos fixos” e “custos variáveis” devem ser expurgados se a Autoridade Fiscal sequer tem conhecimento da composição de tais valores.

Indaga se efetivamente poderia ser dispensado aprofundado trabalho investigatório, com verificação *in loco* dos aspectos para a formulação da acusação fiscal, firmando ser esse aspecto consideravelmente mais relevante quando se sabe que ao fim e ao cabo o órgão acusador sugeriu que em razão da apresentação de superfaturamento pela filial produtora, houve aproveitamento indevido de créditos de ICMS por parte da Impugnante, que recebeu a mercadoria.

Aponta não assistir razão à Autoridade Fiscal, de modo que o Auto de Infração ora impugnado deve ser declarado nulo ante a precariedade do levantamento fiscal, que não apurou nenhuma circunstância acerca da formação da base de cálculo adotada na operação de transferência, ou mesmo a composição dos valores indicados na planilha apresentados pela própria Impugnante.

No mérito, anota a inconsistência da autuação fiscal mesmo no tocante ao mérito da acusação, tendo em vista ter sido autuada por supostamente majorar a base de cálculo do ICMS utilizada pelos estabelecimentos fabricantes, nas operações de transferência de mercadorias para seu estabelecimento distribuidor situado no Estado da Bahia, ocasionando, dessa forma, suposto prejuízo a este último Estado, o que não deve prevalecer.

Menciona que durante a Fiscalização, conforme consta no relatório fiscal, apresentou ao Fisco baiano planilhas com a composição do custo de produção de todos os produtos recebidos de outras filiais em transferência, entretanto, para surpresa da Impugnante, a Autoridade Fiscal Autuante alega que os gastos com “*Custo Fixo*”, “*Depreciação*”, “*Custo Variável*” e “*Frete*” devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

Frisa novamente que sequer foram promovidas diligências fiscais no sentido de investigar a composição dos valores atribuídos a título de “custos fixos”, “custos variáveis”, bem como a aplicação do frete e depreciação. Da mesma forma sequer foi averiguado se o frete está relacionado ao custo (de aquisição) da matéria-prima, ou não. Ou seja, a autuação ocorreu sem saber se os valores da base de cálculo correspondem ou não, ao conteúdo normativo previsto no artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96.

De todo modo, aduz ter o Agente Fiscal fundamentado a autuação na planilha de custo de produção por ela apresentada, excluindo da base de cálculo as rubricas “*Custo Fixo*”, “*Depreciação*”, “*Custo Variável*” e “*Frete*”, por supostamente não corresponderem ao quanto estabelecido no referido artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96, copiado em seus termos.

Argumenta ser o custo da mercadoria entendido como todos os valores necessários para que a mercadoria seja produzida, todos os custos diretamente relacionados à produção da mercadoria, sejam eles fixos ou variáveis e neste sentido traz o conceito veiculado no sítio do Dicionário

Financeiro.

Destaca que o conceito de custo de produção provém da Ciência Econômica. Sendo que o custo de produção é o somatório dos custos fixos e variáveis que envolvem o processo produtivo, e neste sentido, invoca entendimento dos economistas Carlos Roberto Martins Passos e Otto Nogami relativamente ao conceito de custos fixos, certos tipos de impostos, pagamentos de juros, seguros, custos de conservação, depreciação, etc. Já os custos de produção variáveis são aqueles ligados diretamente com a utilização dos fatores de produção e por isto, variam de acordo com o volume de produção. São as despesas com matéria-prima, energia elétrica, mão-de-obra etc., pontua.

Aponta que a separação dos custos (fixos e variáveis) efetuada pela Impugnante serviu tão somente para um melhor gerenciamento do controle contábil, não sendo minimamente adequado para amparo da presente cobrança.

Fala ser impossível concluir, portanto, que os “*Custos Fixos*” e “*Custos Variáveis*” não integram os valores incorridos para industrialização praticada pela Impugnante, sem ter conhecimento das particularidades do seu processo produtivo, invocando trecho da Decisão Normativa do Estado de São Paulo, CAT-5 de 15/06/2005.

Neste sentido, refuta a afirmação da autuação de existirem custos que não integram o processo produtivo da mercadoria, pois nesse caso estar-se-ia a confundir custo com despesa e para melhor demonstrar os equívocos fiscais na autuação, apresenta o quadro ilustrativo que indica exemplificativamente, a composição de espécies de “custos fixos” e “custos variáveis”:

Custo Fijo/Depreciação	
<b>Significado:</b> Custos são os desembolsos que podem ser atribuídos ao produto final. Sendo que, Custo Fixo é aquilo que não varia com o volume (produzido ou vendido).	<b>Exemplos:</b> Mão-de-obra, acondicionamento da matéria-prima ou produto final, depreciação das máquinas da produção, lubrificação do maquinário utilizado na produção, entre outros.
Custo Variável/Frete	
<b>Significado:</b> Custos são os desembolsos que podem ser atribuídos ao produto final. Sendo que, Custo Variável é aquilo que varia em função do volume (produzido ou vendido).	<b>Exemplos:</b> O custo com matérias-primas, materiais secundários, mão-de-obra, acondicionamento, frete, entre outros

Frisa que caso não entenda que o rol trazido pelo artigo 13 da LC 87/96 seja exemplificativo, mas sim taxativo, ainda assim lhe restaria razão, tendo em vista que os valores que compõem os custos fixos e variáveis integram o rol taxativo, conforme relação que apresenta.

Aduz que conforme nela demonstrado, os custos fixos e variáveis podem ser compostos de valores absolutamente inerentes ao processo produtivo, estritamente relacionados àquelas hipóteses expressamente consignadas no artigo 13, § 4º, da II, da LC 86/97.

Percebe que não se pode excluir da base de cálculo da operação de transferência, os valores de “custo fixo”, “custo variável”, “frete” e “depreciação”, antes de se ter efetivo conhecimento de suas naturezas e vínculo com o processo produtivo e em relação à inclusão de energia elétrica dentro dos custos fixos da Impugnante, o RICMS do Estado da Bahia, em seu artigo 309, inciso IV, alínea “b”, prevê que se constitui crédito fiscal de cada estabelecimento para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário, o valor do imposto cobrado relativo às aquisições de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento, quando consumida no processo de industrialização.

Por outro lado, quanto ao “*frete*” e a “*depreciação*”, anota que sequer se ateve a fiscalização no sentido de que podem ser valores relacionados ao custo de aquisição ou para acondicionamento da matéria prima ou material secundário, de modo que se torna “custo da matéria prima”, e se o objetivo do legislador fosse liminar a composição da base de cálculo ao valor da matéria prima, não teria utilizado os termos “custo da matéria-prima” no artigo 13, § 4º, II da LC 87/96.

Quanto ao conceito de custo de matéria prima e material secundário, traz Parecer em trechos a respeito e em relação ao Custo da Matéria-Prima, o XVI Congresso Brasileiro de Custos, realizado em Fortaleza/CE, em 3 a 5 de novembro de 2009 traz os itens que compõem o custo da matéria-prima pescado, que por analogia pode ser aplicado ao presente caso.

Menciona de igual forma que de acordo com legislação do Imposto de Renda, o custo de produção é composto pela soma dos custos de aquisição de matérias-primas, material secundário, mão-de-obra, embalagem, frete, manutenção, depreciação e outros custos, conforme se depreende da leitura dos artigos do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000/99, transcritos.

No mesmo sentido, em relação ao custo dos bens ou serviços, invoca o artigo 182 do Regulamento do Imposto de Renda que estabelece como será determinado o custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas no processo de transformação, ao passo que em relação à depreciação de bens do ativo, como dito, pode se tratar de custo vinculado não apenas ao “custo da matéria-prima”, mas ao maquinário de acondicionamento de matéria-prima ou produto final, custo que se enquadra no disposto do artigo 13, § 4º, II da LC 87/96.

Observa que a legislação do IR está em conformidade com o conceito econômico de custo de produção, o que deve prevalecer em todas as legislações, não se podendo admitir a mudança do conceito de custo de produção para fins de aumento da arrecadação do Estado, uma vez que a composição do custo de produção está atrelada à capacidade econômica do contribuinte, princípio constitucional que é direito subjetivo público do contribuinte e limitador do poder de tributar do Estado.

Aduz que segundo o conceito econômico, para a apuração dos custos de produção num processo produtivo complexo como o seu, é necessário obter a cada fase deste processo todos os respectivos custos fixos e variáveis, até a distribuição do produto final, e com isso, por exemplo, a ração, da Fábrica de Rações, quando transferida para a área de Produção Agropecuária (a qual coordena a produção animal) para a alimentação dos animais, levará consigo todos os custos de sua produção, inclusive os gastos com frete, depreciação, manutenção, e outros gastos fixos, o mesmo ocorrendo com os animais quando são transferidos para o Frigorífico. Para o abatedouro, serão computados para apuração de seu custo de produção todos os gastos para sua realização, incluídos dentre estes aqueles com frete, depreciação, manutenção, etc.

Conclui que o artigo 13 da Lei Complementar n. 87 não pode ser interpretado de forma restritiva quanto ao custo da mercadoria ou de produção para alargar a base de cálculo do ICMS, pois além de ofender diversos diplomas legais, ofendendo a Constituição Federal no sentido da não-cumulatividade do ICMS, uma vez demonstrada ter agido de forma correta quando da composição da base de cálculo, uma vez que a planilha indica valores de custo (fixo, variável, frete, depreciação), que é composto pelos elementos legais (artigo 13, § 4º, inciso II da LC nº 87/96), sendo que as denominações utilizadas, assim o foram para facilitar seu orçamento.

Observa que a polêmica sobre o conceito de custo de produção reside no fato de que a compreensão do contribuinte sobre este instituto decorre do conceito econômico, tendo em vista que tal conceito provém da Ciência Econômica, sendo o custo de produção o somatório dos custos fixos e variáveis que envolvem o processo produtivo, um instituto de Economia e deve ser respeitado sob pena de insegurança jurídica.

Aponta que a arrecadação não é interesse público primário do Estado (obras, serviços à comunidade, etc.), mas sim, interesse público secundário (atividade meio para a satisfação do

interesse público primário). No entanto, o legislador tributário desvirtua este fato editando normas que manipulam conceitos de institutos que pertencem a outras ciências para arrecadar mais.

Destaca que o artigo 110 do Código Tributário Nacional (CTN), estabelece que os conceitos de direito privado não podem ser alterados pelo direito público e, consequentemente, a legislação tributária não pode modificar conceitos privados para adaptá-los, especialmente com o objetivo de aumentar a arrecadação e mitigar direitos do contribuinte, consoante transcrição.

Esclarece que o estabelecimento autuado apesar de ser em sua essência um centro de distribuição que ordinariamente seria um estabelecimento comercial, na realidade fática do presente caso se trata de uma extensão do estabelecimento produtor, que industrializa os produtos que serão posteriormente conservados e distribuídos pelo estabelecimento autuado.

Por analogia, entende que se conceitos observados pelas Constituições Federal, Estadual e Municipal não podem ser manipulados, quanto mais conceitos consagrados a institutos de outras ciências. O custo de produção é conceito decorrente da ciência econômica, sendo vedada pelo princípio da segurança jurídica e por analogia ao artigo 110 do CTN, a alteração de seu conceito pela legislação tributária. Conceituando o custo de produção na ciência econômica, Marco Antônio S. Vasconcellos e Manuel Garcia, acrescentam que os custos de produção fixos correspondem aos custos indiretos na contabilidade empresarial enquanto que os custos de produção variáveis correspondem aos custos diretos na contabilidade empresarial.

Pelas razões acima, fala estar comprovado que o custo de produção, seja ele, direto ou indireto, fixo ou variável, é valor que deve sim, compor a base de cálculo da operação, pois evidentemente representa o valor de riqueza da operação.

De acordo com o artigo 110 do CTN, entende restar claro que não se pode deturpar o conceito de custo de produção para reduzir o valor de crédito de ICMS, e por mais essa razão, pede o cancelamento integral do auto de infração.

Protesta pela juntada de novos documentos no decorrer do processo administrativo, sempre visando a comprovação da inexistência da autuação em homenagem ao princípio da verdade material, o qual deve prevalecer no caso em questão, frisando novamente que sequer foram promovidas diligências fiscais no sentido de investigar a composição dos valores atribuídos a título de “custos fixos”, “custos variáveis”, bem como a aplicação do frete e depreciação. Da mesma forma sequer foi averiguado se o frete está relacionado ao custo (de aquisição) da matéria prima, ou não. Ou seja, a autuação ocorreu sem saber se os valores da base de cálculo correspondem ou não ao conteúdo normativo previsto no artigo 13, § 4º, II da LC 87/96 e tal princípio reside no dever do julgador de sempre buscar a verdade, ainda que para isso tenha que se valer de outros elementos além daqueles trazidos aos autos pelos interessados.

Fala não estar à autoridade administrativa competente obrigada a restringir seu exame ao que foi alegado, trazido ou provado pelas partes, podendo e devendo buscar todos os elementos que possam influir no seu convencimento, sendo facultado à autoridade até mesmo buscar elementos não trazidos pelas partes para seu convencimento, e não há que se negar o conhecimento de documentos colacionados ao processo pelas partes, sobretudo quando requerido prazo para sua juntada na própria Impugnação, o que desde já se requer.

Assegura que caso remanesçam dúvidas por parte da autoridade julgadora, requer a baixa dos autos em diligência, nos termos da legislação de regência, a fim de que sejam esclarecidas as matérias de fato com a devida instrução do processo, e ante o exposto requer de igual forma, seja acolhida a presente Impugnação para se declarar nulo o Auto de Infração ora impugnado, ante a evidente precariedade no levantamento fiscal, ou que seja julgado totalmente improcedente conforme argumentos alhures, e caso não entenda assim, o que admite apenas a título de argumentação, que a multa seja reduzida em prestígio aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

Protesta pela juntada de novos documentos no decorrer do processo administrativo, em obediência ao princípio da verdade material.

Requer finalmente que todas as intimações e notificações sejam direcionadas ao advogado da empresa no endereço indicado, inclusive para se fazer presente no julgamento e realizar sustentação oral.

Informação fiscal prestada pelos autuantes às fls. 104 a 123 verso aponta que entende imprescindível analisar as diversas nuances que envolvem essa matéria, a começar pelo veículo normativo que o legislador deve utilizar para se encontrar ou apurar o valor monetário objeto de tributação nessas situações.

Transcreve o teor dos artigos 155, § 2º, inciso XII, alínea “i”, e 146, inciso III, alíneas “a” e “b” da Constituição Federal, complementando-o com o texto da Lei Complementar nº 87/96, no artigo 13, § 4º, II, o qual prescreve que a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao valor do custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Aponta que dos textos expostos, se conclui 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, no que foi seguida pela legislação do Estado da Bahia, por exemplo, tanto na Lei instituidora do ICMS 7.014/96, no seu artigo 17, § 7º, II, quanto no Regulamento do ICMS baiano em seu artigo 56, inciso V, letra “b” traz essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da Lei Complementar 87/86.

Em obediência à Carta Magna, a regra prevista no artigo 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.

Após descrever a autuação, esclarece que foram considerados na planilha de custos de produção apresentada pela empresa, todos os itens presentes no mencionado artigo 13, §4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96, a saber: matéria-prima, mão-de-obra, acondicionamento e material secundário, tendo a mesma fixado 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, sem qualquer tipo de inteleção ampliativa, no que foi acompanhada pela Lei instituidora do ICMS no Estado da Bahia, de nº. 7.014/96, no seu artigo 17, § 7º, II, quanto no Regulamento do ICMS baiano (artigo 56, inciso V, letra “b”) traz essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/86, de forma que entende acertada.

Transcreve, a seguir, decisões deste Conselho relativas à mesma matéria e empresa autuada, bem como do posicionamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre essa matéria, especialmente no julgamento do Recurso Especial 1.109.298/RS (2008/0279009-9), tendo como Relator o Ministro Castro Meira, do qual destaca trechos.

Da mesma forma, colaciona manifestação da Procuradoria Fiscal da Procuradoria Geral do Estado da Bahia, no Processo PGE/2011405993-0 e no processo administrativo PGE 2014.407815-0, validado pelo Procurador Geral do Estado.

Abordando a peça defensiva, registra inicialmente e ressalta que em nenhum momento foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal, e quanto à preliminar de nulidade esclarece falecer razão à Defendente, pois o Auto de Infração é composto de várias folhas, onde nitidamente está descrita, com riqueza de detalhes, a infração cometida e os procedimentos adotados na auditoria fiscal-contábil.

No mérito, no tocante à alegação da legitimidade da base de cálculo do ICMS adotada nas transferências interestaduais e da alegação de impossibilidade de glosa de crédito (princípio da não cumulatividade) e pugna pela correta interpretação do artigo 13, §4º, II da LC 87/96 ao utilizar a legislação da Unidade federada de origem (cita legislação de SP – Decisão Normativa CAT-5); e que não é razoável a manutenção da multa nos patamares apontados na autuação, aponta que como está registrado no próprio corpo do Auto de infração sob comento, a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, consta a discriminação dos itens dos custos de produção.

Assim sendo, em consonância com a mencionada LC 87/96 e com os julgados citados, em especial a decisão do STJ, fala ter sido considerado para a definição da correta base de cálculo prevista no artigo 13, § 4º, II da LC 87/96, o somatório de matéria prima, acondicionamento, material secundário e mão de obra (rubricas estas listadas nos demonstrativos e no corpo do auto de infração sob apreciação).

Quanto à alegação 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, pois os mesmos são imprescindíveis para se chegar ao produto final, entendimento reforçado pela Decisão Normativa CAT 05/2005 de São Paulo, frisa que 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.

No que se refere ao valor tributável, transcreve o artigo 155, § 2º, XII, “i”, combinado com o artigo 146, III, “a”, ambos da CF/88, o mesmo fazendo em relação à Lei Complementar nº 87/96, em seu artigo 13, § 4º, II, que 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*”.

Por força de mandamento constitucional, diz 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 artigo 13, § 4º, II, e assim, o artigo 56, V, “b” do RICMS/BA, tido como infringido, está respaldado na Lei nº 7.014/96, no seu artigo 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 consequentemente, destaque e utilização a maior do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito, explicitando que na realização da 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, concluindo que o comando contido no artigo 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo, além daqueles elencados acima.

Assim, entende que 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, esclarecendo em relação ao frete que a cláusula CIF é, juridicamente falando, inaplicável às transferências, pois não se tem as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador (pessoas jurídicas distintas), e esse valor (despesa com frete-CIF), quando incluído na base de cálculo objeto das transferências, também foi expurgado, não sendo considerado para fazer parte da base de cálculo prevista no multi citado artigo 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, pois não mais diz respeito a custo de produção e sim a uma despesa operacional para a realização da operação de transferência do produto já fabricado.

Traz jurisprudência do STJ a respeito, bem como texto extraído do site <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10263>, que entende respaldar o entendimento expressado no lançamento, além da doutrina representada por Márcio Alexandre Freitas e

Leandro Paulsen, além da dicção do artigo 146, inciso III da Carta Magna e trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes no RE 560626/RS, Plenário, 12/06/2008, para concluir 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.

Reforça a tese de que 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, é uma questão de limitação constitucional ao poder de tributar para manter o equilíbrio entre as federações, não sendo outro o motivo pelo qual a CF/88 reservou para a Lei Complementar a tarefa de fixação e de definição da base de cálculo do ICMS.

Aborda a seguir a definição de efeitos tributários pela lei tributária e referência a institutos de direito privado nas normas tributárias, tomando como pressuposto válido o fato de a Lei Complementar 87/96 ter fixado ou elegido 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, resta-nos nesta oportunidade 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, transcrevendo os mesmos, bem como o ensinamento de Leandro Pulsen e Luciano Amaro, no sentido de que o silêncio da lei tributária significa que o instituto foi importado pelo direito tributário sem qualquer ressalva. Se o direito tributário quiser determinar alguma modificação nos efeitos tributários há que ser feita de modo expresso.

Diz que o instituto de direito privado é “importado” pelo direito tributário com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações. A compra e venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente etc., têm conceitos postos no direito privado que ingressam na cidadela do direito tributário sem mudar de roupa e sem outro passaporte que não o preceito da lei tributária que os “importou”, inferindo que se o direito tributário através da LC 87/96 (somente mediante Lei Complementar, ressalta, poderia fixar ou definir a base de cálculo dos impostos previstos na CF/88, em especial o ICMS), por permissão explícita 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 expresso para poder surtir e operar os efeitos fiscais, sendo esse o ensinamento posto linhas atrás. De forma farta, menciona a doutrina.

Aduz que 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, ou seja, 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.

Traz a seguir o conteúdo do artigo 110 do CTN e o caminho que percorreu o escólio de Sacha Calmo Navarro Coelho, Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado e Aliomar Balleiro, e seguindo tal linha, natural e lógico, em surgindo controvérsias e dúvidas, buscar a solução nas normas tributárias. Havendo silêncio destas, como ocorre no presente caso (LC 87/96), procura-se então guarida nas normas de direito privado, atentando sempre para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas no texto da Carta Magna, nem mesmo o Direito Tributário infraconstitucional pode alterá-los. Nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado.

Garante não poder 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, 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, entende correto recorrer às normas da Ciência Contábil, da Contabilidade ou de outros institutos de Direito Privado.

Aponta que o exame dos estudos doutrinários se revela bastante expressivo ao ponto de suprir a lacuna deixada pelo legislador infraconstitucional, assim como para facilitar a percepção dos termos ou expressões utilizadas pela LC 87/96 (artigo 13, §4º, II), e para tal desiderato, ser de grande valia a transcrição do 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 (artigo 13, §4º, II), de forma bem simples e esclarecedora, como o faz.

De acordo com essa definição, aduz que a diferença entre “matéria-prima” e “material secundário” é que a primeira é mais importante porque entra em maior quantidade no processo produtivo, enquanto que o segundo entra em menor quantidade no processo produtivo, ao passo 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, percepção que 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, devidamente copiado, o qual registrou a definição de “matéria-prima” e a equiparou a “material direto”, dizendo que representa todo o material incorporado ao produto, tendo inserido a “embalagem” e o “material secundário” na própria conceituação de “matéria-prima” ou “material direto”, e ocorre também a menção às rubricas “energia elétrica”, “depreciação” e “manutenção” e as engloba no rol dos “materiais indiretos” e ao mencionar o vernáculo “mão-de-obra”, o vincula ao pessoal que trabalha e não às máquinas e equipamentos.

Traz à tona, mediante transcrição, resposta à consulta formulada ao Presidente do CRC-SE, Romualdo Batista de Melo, para sedimentar o entendimento sobre os elementos de custo de produção previstos na LC 87/96, tendo em vista que o mesmo os define semanticamente e de modo sintético com a competência que lhe é peculiar, mencionando ainda entendimento doutrinário.

Ressalta que como abordado anteriormente, 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 e nesse mesmo direcionamento, não poderia deixar de fazer o registro do magistério notável, lúcido e extremamente atual de Leone e Leone 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, artigo 43, §2º, incisos I a IV) que distorce e modifica o que a Ciência Contábil define como depreciação e mão-de-obra.

Anota a seguir conceituação doutrinária dos elementos que compõem o mencionado artigo 13, §4º, II da Lei Complementar 87/96, para asseverar que nada pode justificar a alteração desse conceito, que 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.

Aborda também, o componente denominado frete CIF que se verifica quando o fornecedor se responsabiliza pelo frete e o inclui no preço da mercadoria, em contraponto ao frete FOB que é o frete por conta do destinatário e, portanto, neste caso, este montante não é embutido no orçamento do fornecedor, ressaltando que em trabalho realizado pelo Fisco da Bahia (não divulgado por força do sigilo fiscal), 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”), isto é, o valor do frete está incluso no “preço” da mercadoria.

Fala ser evidente que esse procedimento adotado pelas empresas não tem amparo legal e da mesma forma, não é o mais adequado tecnicamente, pois pela Ciência Contábil, a parcela desse frete não é elemento de custo de produção. Assim sendo, pelo simples fato de não ser parte integrante do custo de produção, não poderia compor a base de cálculo nas operações de transferência interestadual prevista no artigo 13, § 4º, II da LC 87/96, sendo a parcela do frete nas operações subsequentes de vendas ou transferências (após o produto acabado ou a mercadoria já produzida) uma despesa, pois somente é conhecida quando do processo de comercialização ou de transferência dessa mercadoria, pronta para o consumo, não existindo nenhum vínculo (direto nem indireto) com o custo de produção, e que a cláusula CIF, juridicamente falando, é inaplicável às transferências, pois não temos as figuras do “remetente-vendedor” e do “destinatário-comprador” (pessoas jurídicas distintas), e desta maneira, 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 artigo 13, § 4º, II da LC 87/96.

Anota ter ficado demonstrada a impossibilidade de a empresa considerar uma despesa operacional (frete CIF), incorrida e materializada após o produto já estar pronto e acabado, como um elemento de custo de produção, se socorrendo mais uma vez de tese doutrinária em reforço ao seu entendimento.

Aponta que como visto acima, os elementos de custo formadores da base de cálculo prevista no artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96 estão claramente identificados na 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), e estes seriam sem sombra de dúvida os quatro elementos de custo de produção que somados os seus valores, formariam 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, transcrevendo decisão do CARF, através da Súmula 12 do Segundo Conselho.

Em relação à energia elétrica, aponta que excluídas as rubricas listadas exaustivamente na LC 87/96, os demais componentes do custo de produção ficariam excluídos dessa base de cálculo por imposição taxativa da mesma, e nessa mesma linha de raciocínio e consoante publicação no Diário Oficial da União, o Segundo Conselho de Contribuintes da Secretaria da Receita Federal do Brasil editou várias súmulas, dentre as quais destaca a de nº 12, devidamente transcrita, corroborando com este entendimento o Prof. Creso Cotrim.

Enfatiza que o STJ, em vários julgados, reafirmou essa orientação e firmou jurisprudência no sentido de que a energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumos, matéria-prima, nem produto intermediário, pois não se incorporam nem são consumidas 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), asseverando 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.

Destaca o entendimento do Estado do Paraná, na resposta à Consulta nº 090, de 16 de junho de 2000, conclui: “Assim, em relação a primeira indagação, se efetuarmos análise isolada do vocábulo “mão-de-obra”, por ser se tratar de gênero, interpretar-se-á no sentido amplo. Aí, incluir-se-á toda a espécie de mão-de-obra, inclusive do setor administrativo. Contudo, na

*análise sistemática do dispositivo transcreto, concluir-se-á no sentido restrito do setor produtivo, ou seja, excluir-se-á a administrativa.*

*Portanto, sendo a interpretação sistemática a mais plausível responde-se que no custo da mercadoria produzida deve-se agregar somente a mão-de-obra do setor fabril, seja ela direta ou indireta.*

*Quanto a segunda indagação, responde-se negativamente. O dispositivo supracitado determina com precisão os elementos que compõem a base de cálculo do imposto na operação em questão. Ou seja, nada pode ser acrescentado ou subtraído por se tratar de matéria de reserva legal.”*

Aduz 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 diante dos argumentos postos, “materiais de produção principais” são as “matérias-primas” e os “materiais de produção não-principais” são os próprios “materiais secundários”. Ambos, matéria-prima e material secundário, são materiais diretos. Fazem parte diretamente do processo produtivo e se incorporam na mercadoria produzida. O mesmo poderia dizer para o material de embalagem ou acondicionamento, pois a mercadoria produzida não se apresenta para o mercado consumidor sem estar devidamente acondicionada ou sem a respectiva embalagem.

Reafirma que energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação, frete (despesas de vendas) etc., segundo a clássica e a atual lição da Ciência Contábil, não podem ser inseridos nos elementos de custos mencionados no §4º, II, do artigo 13 da LC 87/96, pois as várias concepções teóricas existentes sobre o tema, como destacado acima, levam ao mesmo ponto comum de 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, ou seja, 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.

Tece a seguir considerações acerca do que entende impropriedades contidas na legislação do Estado de Minas Gerais a respeito do tema, para em seguida anotar aquelas que entendem presentes na legislação do Estado de São Paulo, especialmente a Decisão Normativa CAT-5 de 15/06/2005, transcrevendo texto da doutrina representada por Marcio Alexandre Freitas, pois o mesmo procura demonstrar as impropriedades contidas na legislação do Estado de São Paulo, também corroborando e complementando o que foi abordado, arrematando que tal entendimento agora específico para o ICMS, também foi avalizado pelo STJ consoante Acórdão transcreto adiante, o que demonstra, ao seu entender, as incongruências da legislação daquele Estado.

De igual modo, menciona a resposta à Consulta nº 056/2002 pela Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná, de 18 de abril de 2002, bem como a doutrina representada por Celso Antônio Bandeira de Melo, destacando trechos de ambos os documentos.

Enumera Autos de Infração de idêntica natureza lavrados sobre a mesma matéria e julgados pelo CONSEF/BA, com as respectivas Ementas copiadas, além de julgados do STJ, igualmente transcritos, bem como Pareceres da Procuradoria Fiscal da Procuradoria Geral do Estado da Bahia, nos processos PGE/2011405993-0, 2014.407801-0 e PGE/2014407815-0 copiados em trechos, cujas conclusões se alinham no mesmo sentido da autuação.

Pede a procedência do lançamento, diante de todos os argumentos expostos.

## VOTO

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, objeto de impugnação, ainda que parcial por parte da empresa autuada.

Os autuantes, quando do lançamento, descreveram com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, os artigos infringidos, a previsão legal da multa, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida no artigo 39 do RPAF/99.

Tanto é assim que a empresa autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou todos os aspectos da infração trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma com precisão e exercendo sem qualquer restrição o contraditório.

Antes, porém de qualquer apreciação, esclareço quanto à solicitação para que as comunicações e intimações fossem feitas na pessoa de seus advogados, nada impede que tal prática se efetive e que as intimações possam ser encaminhadas, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado. Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 a 110 do RPAF/99, os quais guardam e respeitam o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.

Da mesma forma, com a instituição do domicílio tributário eletrônico (DTE), a comunicação entre a Secretaria da Fazenda e o contribuinte passou a utilizar este canal dispensando qualquer outro meio, sendo a sua instituição feita pela Lei nº 13.199 de 28/11/2014, a qual alterou o Código Tributário do Estado da Bahia no seu artigo 127-D.

Através de tal mecanismo, a SEFAZ estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes para dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos, não sendo nenhuma novidade tal sistemática, até pelo fato do processo judicial eletrônico já ser adotado pelo Poder judiciário há algum tempo, sem que se tenha conhecimento de qualquer contestação neste sentido.

Desta forma, os advogados da empresa poderão ser comunicados através de tal meio na condição de “Perfil 3”, de procurador eletrônico, na qual o acesso será com e-CNPJ ou com e-CPF, oportunidade na qual o sistema verificará a lista dos estabelecimentos escolhidos no momento da criação da Procuração.

Feito tal esclarecimento, retorno aos fatos alegados. A autuada aponta elementos que ao seu entender implicariam na nulidade do feito, o que passo a apreciar neste momento.

O primeiro deles é sobre a incompetência do Estado da Bahia para deliberar sobre base de cálculo aplicada em operação ocorrida perante outro ente federativo, o que não ocorre no presente feito.

Observo que a atribuição para a constituição do crédito tributário encontra-se prevista no artigo 107 e parágrafos da Lei nº 3.956/81, que vem a ser o Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB), “*verbis*”:

“Art. 107. Compete à Secretaria da Fazenda a fiscalização e arrecadação dos tributos estaduais.

§ 1º A função fiscalizadora será exercida pelos Auditores Fiscais e pelos Agentes de Tributos Estaduais.

§ 2º Compete aos Auditores Fiscais a constituição de créditos tributários, salvo na fiscalização de mercadorias em trânsito e nos estabelecimentos de microempresas e de empresas de pequeno porte que sejam optantes pelo Simples Nacional.

§ 3º Compete aos Agentes de Tributos Estaduais a constituição de créditos tributários decorrentes da fiscalização de mercadorias em trânsito e nos estabelecimentos de microempresas e empresas de pequeno porte que sejam optantes pelo Simples Nacional”.

O fato dos autuantes terem analisado os dados de custos de outro estabelecimento que não o autuado, tem que ser visto como objetivando se coligir informações acerca de elementos que

entendiam necessários para a fiscalização, e não invalida a ação fiscal, vez que o contribuinte autuado se encontra localizado no Estado da Bahia, e por consequência, área de competência territorial dos autuantes, não havendo motivo ou razão para se falar em invasão ou ausência de competência das autoridades lançadoras.

Da mesma forma, as operações analisadas foram aquelas destinadas ao estabelecimento autuado, sendo verificada a higidez dos créditos fiscais apropriados pelo mesmo, não se constituindo tal fato em qualquer motivo ensejador de nulidade, vez que lastreado na legislação, e a autuação não se deu por qualquer presunção, isso diante do fato de que as hipóteses legais de presunção se encontram no artigo 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, segundo o qual, salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar saldo credor de caixa; suprimento a caixa de origem não comprovada; manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes; entradas de mercadorias ou bens não registrados; pagamentos não registrados; valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por: a) instituições financeiras; b) administradoras de cartões de crédito ou débito; c) “shopping centers”, centro comercial ou empreendimento semelhante; valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte como sendo recebidos por meio de cartão de crédito ou débito inferiores aos informados pelas respectivas administradoras.

Diante do fato de que a acusação fiscal é a de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em Lei Complementar, Convênios e Protocolos, hipótese não prevista como resultante de presunção e sim de constatação de fato, sendo baseada em elementos fornecidos pela própria empresa, inclusive não contestados os cálculos por parte da empresa autuada, justifica-se a rejeição de tal argumento.

Logo, a autuação pautou-se na legislação vigente com plena e efetiva demonstração da apuração da base de cálculo, de acordo com as determinações estatuídas no artigo 39 do RPAF/99, razão para o não acolhimento do argumento posto na peça defensiva apresentada.

Em verdade, os autuantes de forma até exagerada, pela quantidade de elementos, dados e fatos trazidos, podem ser acusados de tudo, menos de imprecisão na caracterização, motivação e especificação da infração, uma vez que a descreveram com a devida e necessária precisão, mencionando decisões no sentido da mesma pelo Poder Judiciário, decisões administrativas em casos semelhantes, legislação infringida, penalidade aplicada, e todos os demais elementos que pudessem de forma cristalina e segura propiciar ao autuado o pleno e total conhecimento do teor da acusação fiscal, e permitindo, como de fato o foi, a absoluta possibilidade de defesa ante a acusação imposta, motivo pelo qual tal argumento não pode ser acolhido.

Não se poderia alegar que o Auto de Infração não especifica quais elementos teriam extrapolado o conceito contido no artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, diante não somente dos esclarecimentos prestados quando da autuação no corpo do próprio lançamento, como de igual forma pelos demonstrativos elaborados e de conhecimento da autuada, diante da sua entrega mediante recibo de cópia dos mesmos, fato nem mesmo contestado pela empresa. Além disso, a redação dos dispositivos legais tidos como infringidos é de solar clareza, não ensejando qualquer dúvida acerca dos parâmetros e conceitos adotados para efetuar a glosa dos créditos fiscais.

Refuto também o entendimento defensivo de ser o lançamento precário, uma vez que o mesmo se lastreou em elementos constantes nos dados fiscais do sujeito passivo através de suas operações de transferências, ou seja, notas fiscais, bem como elementos contábeis também elaborados a partir de dados fornecidos pelo próprio sujeito passivo, ou seja, dados efetivamente concretos disponibilizados à fiscalização.

Igualmente, não se pode afirmar que houve qualquer desobediência ao princípio da não cumulatividade, diante do fato de que ele pode tanto ser considerado como princípio

constitucional quanto como técnica de apuração do valor a ser tributado.

Trata-se de uma operação contábil, na qual, do valor a ser recolhido a título de tributo são deduzidos os montantes pagos em relação ao mesmo produto nas fases anteriores de seu ciclo econômico. A norma constitucional em evidência possui eficácia plena, não necessitando de normatização infraconstitucional posterior.

Em nosso ordenamento jurídico, pode-se retirar o conceito de não cumulatividade mediante a interpretação das regras previstas nos artigos 153, incisos IV, § 3º, II, e 155, II, § 2º, I, ambos da Constituição Federal.

Tais regras visam evitar o chamado efeito “cascata” da tributação, compensando-se o valor referente ao tributo recolhido nas operações anteriores com o valor a ser recolhido na operação ora considerada. Tem por escopo, indubitavelmente, desonerar o contribuinte da repercussão econômica que um sistema de tributação cumulativo acarretaria no preço final do produto.

Em suma, a não cumulatividade incide em momento posterior à constituição da obrigação tributária, e deverá ser realizado de maneira vinculada, vez ser necessária à apuração do imposto devido e da qual não se pode dispor sem feri-la, além de não depender da existência de qualquer norma regulamentar para que produza seus efeitos no mundo jurídico.

E frente a isso, da análise do feito, verifico que em momento algum a determinação constitucional deixou de ser albergada, quando do lançamento, evidentemente, nas hipóteses em que deveria ser aplicada, e no caso da infração, o não aproveitamento integral dos créditos fiscais destacados nos documentos fiscais deu-se por vedação legal, o que não significa negação ou não aplicação a tal princípio.

O crédito fiscal que se está a glosar é unicamente aquele que excede à previsão legal, sendo aquela parcela que se encontra adstrita aos limites impostos pela Lei Complementar, devidamente respeitada, nos termos contidos no artigo 155, § 2º, inciso I da Constituição Federal.

Observo ainda por pertinência, que em relação ao respeito ao princípio da não cumulatividade, a autuação baseou-se na Lei Complementar que na forma do próprio texto constitucional regula a matéria, tendo sido absorvido na sua totalidade pela Lei estadual 7.014/96, a qual mantém inteira coerência e obediência não somente ao preceito constitucional, como de igual modo, às disposições ali inseridas.

Verifico ainda o atendimento e respeito ao princípio da legalidade estrita, vez ser sabido que o processo administrativo tributário deve obedecer a diversos princípios, dentre os quais, um dos de maior relevância é o da legalidade, inserido no nosso ordenamento jurídico no artigo 5º, inciso II da Constituição Federal, que preconiza que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Isso significa dizer que somente através das espécies normativas elaboradas consoante as regras do processo legislativo constitucional se podem criar obrigações para quem quer que seja.

Doutrinadores como Celso Bastos e Ives Gandra Martins defendem que o Princípio da Legalidade tem mais característica de garantia constitucional do que de direito individual, pelo fato de não resguardar um bem da vida específico, e sim garantir ao particular a prerrogativa de rechaçar injunções impostas por outra via que não a da lei.

Além do Princípio da Legalidade estabelecido genericamente no artigo 5º, inciso II da Carta Magna, em nosso ordenamento jurídico podemos falar da estrita legalidade tributária, sendo importante frisar que o verdadeiro conteúdo do Princípio da Legalidade Tributária ultrapassa a simples autorização do Legislativo para o Estado cobrar um tributo e deve ser entendido de forma a acombarcar dois prismas distintos: legalidade formal e material. No tocante à legalidade formal, podemos dizer que toda regra tributária precisa se inserir no ordenamento jurídico de acordo com as regras de processo legislativo e também ser formulada por órgão com poder para elaborar tais normas.

Quanto à legalidade material, torna-se indispensável que sejam estabelecidos todos os aspectos relevantes para que no caso concreto se possam determinar as obrigações tributárias, não bastando apenas à exigência de lei como fonte de produção jurídica específica. Mais que isso, necessita-se a fixação de todos os critérios de decisão, sem qualquer margem de liberdade ao administrador.

Além do texto constitucional, o princípio da legalidade tributária também está previsto no artigo 97 do Código Tributário Nacional. E os autuantes, ao realizarem o lançamento, nada mais fizeram do que obedecer a tal preceito.

Em suma: obediência a tal princípio significa submissão e respeito à lei ou a atuação dentro da esfera estabelecida pelo legislador, o que foi plenamente atendido na autuação, a qual observou os ditames dos artigos 39 e 18 do RPAF/99, não se podendo falar em nulidade do lançamento.

Isso diante do fato de que o processo administrativo tributário, sob pena de nulidade, obedecerá dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

No ensinamento de Hely Lopes Meirelles “*O essencial é que a peça inicial descreva os fatos com suficientes especificidades, de modo a delimitar o objeto da controvérsia e a permitir a plenitude da defesa. Processo com instauração imprecisa quanto à qualificação do fato e sua ocorrência no tempo e no espaço é nulo*”.

Além disso, a própria Constituição Federal em seu artigo 5º determina em seu Inciso LV “*que aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados, o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes*”.

Ainda leciona Hely Lopes Meirelles: “*defesa é garantia constitucional de todos os acusados, em processo judicial ou administrativo e compreende a ciência da acusação, a vista dos autos na repartição, a oportunidade para oferecimento de contestação e provas, a inquirição e reperguntas de testemunhas e a observância do devido processo legal (due process of law). É um princípio universal nos Estados de Direito, que não admite postergação nem restrições na sua aplicação*”.

Dessa forma, conclui-se que a garantia da ampla defesa, seja qual for a natureza do objeto do processo, compreende não só o direito de ser informado, como de igual forma o exercício do contraditório, além do direito à prova legitimamente obtida ou produzida. No caso presente, verifica-se ter sido dada a oportunidade de a empresa produzi-la, sem qualquer prejuízo à sua defesa.

No curso de toda a tramitação do feito, a empresa teve não só conhecimento de todos os atos processuais, como a oportunidade de exercer o contraditório, além do que o processo se encontra fartamente documentado no sentido de embasar a acusação fiscal, reitero.

A propósito do princípio da ampla defesa, oportuno citar Odete Medauar (A processualidade no Direito Administrativo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, páginas 105 e 106), quando se posiciona no sentido de que:

“[...] a Constituição Federal de 1988, alude, não ao simples direito de defesa, mas, sim à ampla defesa. O preceito da ampla defesa reflete a evolução que reforça o princípio e denota a elaboração acurada para melhor assegurar a observância. Significa, então, que a possibilidade de rebater acusações, alegações, argumentos, interpretações de fatos, interpretações jurídicas, para evitar sanções ou prejuízos, não pode ser restrita, no contexto em que se realiza. Daí a expressão final do inciso LV, com os meios e recursos a ela inerentes englobados na garantia, refletindo todos os desdobramentos, sem interpretação restritiva”.

Verifica-se, portanto, que o direito à ampla defesa não está vinculado somente à possibilidade de atuação do administrado no processo administrativo por meio do contraditório, mas diretamente ligado a outras garantias que lhe possibilitam essa atuação. E pela análise do feito, percebe-se claramente que todas as garantias que poderiam ser oferecidas à autuada, o foram de modo

insofismável.

Assim, o princípio da ampla defesa impõe que o julgador administrativo observe a fiel aplicação das normas processuais e de todos os princípios jurídicos incidentes sobre o processo e atinentes ao direito de defesa do contribuinte, sendo que a não observância a tais princípios implica nulidade da decisão por cerceamento de defesa. E, repita-se, tal fato não ocorreu ao longo do processo em sua trajetória até o presente momento.

Dessa forma, não há que se falar em existência de qualquer elemento motivador para a decretação da nulidade do processo, exatamente pela obediência não somente aos ritos, como de igual forma, ao sagrado e constitucional direito do sujeito passivo de não só conhecer o teor da acusação fiscal, como também, contraditá-lo.

Da análise do processo, se verifica que todos os direitos e garantias quanto ao exercício da ampla defesa foram observadas em seu curso, prova disso é que nesse momento analisamos a argumentação do sujeito passivo, razão pela qual também não se há de falar em violação a quaisquer outros princípios do processo administrativo tributário.

Em relação ao pedido de diligência e perícia formulado pela defesa, da mesma forma não posso acolher, nos termos do artigo 147, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, uma vez que os elementos constantes no processo são suficientes para a formação de sua convicção.

O entendimento doutrinário, inclusive, é o de que o deferimento de diligência ou perícia deve obedecer a uma série de requisitos contidos na norma legal. Todavia, o não atendimento desses requisitos é causa de desconsideração do pedido, sem que isso signifique cerceamento do direito de defesa.

Ainda que atendidos todos os requisitos para a sua concessão, caso a autoridade julgadora entender que o pedido é prescindível, deverá fundamentar o indeferimento, sob pena de nulidade da decisão por cerceamento do direito de defesa. Como decorrência do princípio da livre convicção, as diligências ou perícias também podem ser requeridas de ofício pela autoridade julgadora, quando as entender necessárias, conforme autorização normativa, o que, contudo, não se afigura no presente caso.

Diante de tais considerações, impende dizer-se que ainda obedecendo aos requisitos legais, o pedido submete-se unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício, ficando o atendimento ou não do pedido submetido ao entendimento unicamente dos julgadores.

Ressalto que a diligência, mais do que qualquer coisa, é prerrogativa dos julgadores, diante do seu entendimento ou da necessidade de coligir ao feito elementos que aclarem a discussão da lide, o que não é o caso do presente feito.

Ademais, não observou a autuada o teor do artigo 145 do RPAF/99, o qual determina que o interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade, o que em momento algum conseguiu figurar na defesa.

Digno de registro é o fato da jurisprudência se posicionar no sentido da inexistência de cerceamento de defesa ante a negativa de tal pedido, a exemplo da decisão abaixo transcrita, oriunda do STJ (grifos do Relator):

*“AGRADO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSO CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 1º, § 2º, DA LEI N. 6.899/81. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SUMULA N. 211/STJ E 282/STF. PERÍCIA COMPLEMENTAR. NEGATIVA. AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA. LIVRE CONVENCIMENTO DO JULGADOR. REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. SÚMULA N.7/STJ.*

*1. Aplica-se o óbice previsto na Súmula n. 211/STJ quando a questão suscitada no recurso especial, não obstante a oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pela Corte a quo.*

2. O acesso à via excepcional, nos casos em que o Tribunal a quo, a despeito da oposição de embargos de declaração, não regulariza a omissão apontada, depende da veiculação, nas razões do recurso especial, de ofensa ao art. 535 do CPC.

3. Não implica cerceamento de defesa a negativa de realização de perícia complementar quando o julgador a quo, com base no livre convencimento motivado, foi suficientemente convencido pelas conclusões a que chegou o perito. A revisão desse entendimento demanda o reexame do conjunto fático probatório dos autos, o que é vedado em sede de recurso especial, nos termos da Súmula n. 7 do STJ.

4. Agravo regimental desprovido.

Processo: AgRg no AREsp 314656 SP 2013/0074424-1  
Relator: Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA  
Julgamento: 12/05/2015  
Órgão Julgador: TERCEIRA TURMA  
Publicação: DJe 18/05/2015"

Frente a tais argumentos e contrariamente ao entendimento exposto pela defendant, entendo que seus pleitos não podem ser acolhidos, adentrando, pois, no exame do mérito da autuação propriamente dito.

Ao fazer tal análise, observo que tal matéria tem sido exaustivamente debatida neste Conselho de Fazenda, o qual tem firmado posição consolidada, inclusive, diversos outros lançamentos de mesma natureza já foram julgados, conforme apontado na informação fiscal contra a própria empresa autuada (Acórdãos CJF 0494-13/13, CJF 0453-12/17, CJF 0437-12/17, CJF 0299-11/17), tendo a matéria, objeto do presente lançamento de ofício, sido examinada a fundo por este órgão julgador, inexistindo qualquer discordância quanto ao entendimento de que a Lei Complementar nº 87/96 de forma **expressa** e **restritiva**, determina qual a base de cálculo a ser aplicada nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular.

Sabido é que a Constituição Federal de 1988 determinou expressamente as matérias que deveriam ser tratadas por meio de Lei Complementar específica para este tributo, demonstrando também a preocupação de que determinadas matérias não fossem tratadas por via de leis ordinárias dos Estados ou do Distrito Federal, o que poderia, aí sim, criar conflitos entre tais entes e insegurança jurídica para os contribuintes, ou seja, ela atribuiu à Lei Complementar o importante papel de fixar os pilares sobre os quais deveriam se apoiar a instituição e a arrecadação do ICMS.

No que se refere ao valor tributável, o artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "i" da CF/88 determina:

"Art. 155.

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço".

Importante ressaltar aqui que o verbo empregado pelo constituinte para estabelecer a competência da lei complementar em matéria de base de cálculo: "fixar", o qual, segundo o Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa (FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. Século XXI. São Paulo: Nova Fronteira, 1999. Verbete próprio. Versão eletrônica.), significa "*determinar, prescrever, firmar, assentar, estabelecer, tornar firme, estável*". E se fizermos a consulta da palavra determinar, teremos que tal palavra significa "*delimitar, fixar, definir, precisar, decretar, especificar*", não sendo sinônimo de exemplo ou exemplificar, como pretende a Defendant.

Dentre estas matérias, elencadas expressamente no art. 155, § 2º, inciso XII da Constituição Federal, encontra-se a base de cálculo do ICMS, sendo que tal disposição constitucional, a qual regula especificamente o ICMS, guarda total simetria com o comando inserto no artigo 146 do

mesmo diploma, que, ao tratar dos “princípios gerais” do sistema tributário, prevê:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

*a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;”.*

Percebe-se a harmonia do texto constitucional ao prescrever as atribuições da lei complementar em matéria tributária, tanto no âmbito geral (encampando todos os tributos), quanto no específico, relacionado ao ICMS, posto que, em ambas as hipóteses referem que à Lei Complementar compete “definir” ou “fixar” a base de cálculo.

Existe, com especial ênfase no campo do ICMS, a clara intenção constitucional de eliminar os conflitos de competência, realçando o caráter nacional do imposto.

Parece indiscutível que a CF/88 reservou à lei complementar a função impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo, vinculando o Legislativo e o Executivo dos Estados à sua estrita observância por ocasião da criação e cobrança do ICMS.

Em obediência ao texto constitucional, a Lei Complementar nº 87/96, no §4º do artigo 13, fixou expressamente a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, trazendo três hipóteses de dimensão da materialidade do tributo, das quais nos interessa, especificamente, aquela contida no seu § 4º, inciso II, que diz respeito às transferências realizadas por estabelecimento fabricante do produto objeto da remessa para outro estabelecimento do mesmo titular:

“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:*

(...)

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

Dessa forma, observa-se que a base de cálculo se submete ao regime da reserva legal – reserva de Lei Complementar, por força do comando constitucional, e não poderia ser diferente.

No tocante ao entendimento manifestado pelo sujeito passivo de que tal redação seria meramente exemplificativa (matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), quanto à aplicabilidade deste regramento, constato que já se encontra pacificado no âmbito da doutrina, bem como na jurisprudência, que tais rubricas são exaustivas, não admitindo interpretação extensiva em qualquer situação e de qualquer outro sentido. Ao amparo de tal assertiva, posso mencionar decisão do Supremo Tribunal Federal exarada no RE nº 79452-RS, conforme votou o Min. Marco Aurélio Melo: “... obviamente que se o legislador quisesse tratar os elementos de custo definidos no Art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96 como exemplificativos, a boa técnica legislativa indicaria a adoção dos vocábulos ou expressões “tais como”, “a exemplo de”, e nunca adotaria a expressão ‘assim entendido como’”.

Além disso, o comando contido no artigo 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96 é específico e taxativo, não admite nenhum outro tipo de custo além dos elencados, por uma questão de política tributária entre os entes federados. Logo, outros custos relativos, por exemplo, a manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia elétrica, combustível, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, conforme constante do lançamento tributário realizado.

Por tais razões, não posso concordar com tal arguição, não a acolhendo.

De fato, reporta-se que a determinação da base de cálculo submete-se ao regime da reserva legal, sendo que qualquer legislação ordinária que venha a contraditá-la se constitui em afronta ao comando Constitucional, razão pela qual a determinação de base de cálculo diversa daquela prevista na Lei Complementar nº 87/96, ainda que por força de lei ordinária dos Estados ou do Distrito Federal, deve ser rechaçada por se apresentar como ilegal, além de inconstitucional.

Na esfera administrativa, frente a posições de Estados como São Paulo e Minas Gerais, especialmente o primeiro, através da Decisão Normativa CAT 05/2005, mencionada inclusive na peça defensiva, em estabelecer nas suas legislações conceitos alargados daqueles contidos na Lei Complementar, posso mencionar trecho do voto proferido pelo Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, ao apreciar matéria de semelhante ordem, no Acórdão nº 5.258, Recurso nº 22.214, de lavra do Conselheiro Antônio de Pádua Pessoa de Mello:

*“(...) É pacífico que Minas Gerais adicionou outras rubricas na ‘base de cálculo das transferências interestaduais’, frente à lei federal, e, reputa-se, não cabe fazer qualquer análise técnica daquelas, por impertinente quanto à questão de fundo.*

*Ao recolher, na origem, imposto em montante superior ao devido pelas regras da LC 87/96, ainda que constrangido pela lei local, o contribuinte tem, em potencial, uma relação jurídica conflituosa com aquele sujeito ativo da obrigação tributária. Mas não pode ver legitimidade em um terceiro estranho àquela relação – in casu, o Estado do Rio de Janeiro – ser obrigado a admitir, como crédito, o prejuízo suportado pelo interessado, em outro Estado.”*

Assim, fica evidenciado um conceito que segue a mais elementar lógica do pensamento: se estamos falando de custos de produção, há de se entender que uma vez encerrada a produção, encerraram-se também os custos inerentes ao processo. Logo, a despesa com frete para entrega da mercadoria ocorre em momento posterior à produção e não pode, portanto, ser inserido como um gasto necessário para produzi-lo. Não tem qualquer cabimento jurídico a apropriação de despesas operacionais como as que foram acima elencadas, que estão distanciadas da intervenção direta nos processos de fabricação de elementos que são gastos inclusive depois de encerrado o ciclo de produção.

Outro ponto da linha de defesa, ao afirmar que seguiu a determinação do Estado de São Paulo e sua legislação, ao emitir os documentos fiscais e apurar a base de cálculo da operação, diz respeito ao disposto no artigo 102 do CTN, que trata da obrigatoriedade dos entes federativos em reconhecer a extraterritorialidade das suas respectivas legislações tributárias. Teria o legislador paulista, mineiro ou de qualquer outro Estado à primazia de estabelecer uma verdade unipolar e indiscutível, ao seu bel interesse?

Tanto é direito do contribuinte resistir à injusta pretensão do Estado como também de qualquer ente federativo, opor resistência à lei que fira direitos e que se configura como inconstitucional ou que se expresse como abuso ao Direito. Também não é justificável o impugnante alegar que cumpriu a lei tributária do Estado de São Paulo, e neste sentido, entendo ser livre e lícito ao contribuinte, opor-se à pretensão do Estado quando entender que o imposto não é devido, como agora o faz contra o Estado da Bahia. Tivesse melhor atenção sobre as regras constitucionais tributárias e sobre as decisões dos Tribunais Superiores, resistiria legalmente à pretensão imposta por aqueles Estados, procurando os meios jurídicos cabíveis para recolher o imposto a quem é de direito, na quantia exata dos valores que lhes são legalmente devidos. Concluo que o impugnante, utilizando-se de uma operação aparentemente perfeita sob o plano jurídico, recolheu aos Estados de origem das transferências, mais impostos do que aqueles que lhe são constitucionalmente devidos, aproveitando-se de uma dissimulação jurídica praticada por aqueles Estados, para aumentar a base de cálculo nas transferências interestaduais.

Resta ao sujeito passivo acionar o Poder Judiciário para ressarcir o imposto que lhe foi injustamente cobrado nesses Estados e argumentos para isto não lhe faltam, visto que estados como São Paulo, embora aparentemente agindo no exercício de seu direito, violaram princípios e mandamentos constitucionais necessários ao reconhecimento desse direito pelo ordenamento jurídico vigente, e para não deixar de citar a jurisprudência deste Conselho, trago aqui breve

trecho de voto do Conselheiro Tolstoi Seara Nolasco no Acórdão nº CJF 0016-12/09: “*Há que se privilegiar o aspecto teleológico da norma. Nessa linha de entendimento, em raciocínio analógico, observa-se que a fixação das alíquotas, nas operações interestaduais, são, em regra, de valor inferior às estabelecidas para as operações internas, considerando que a repartição do imposto deve aquinhar o Estado de destino com a maior parcela. Nesse mesmo sentido, interpretamos que o conceito de custo de produção, para fins de transferência, deve ser restritivo, para abranger tão-somente aquelas parcelas diretamente afetadas ao processo de produção industrial. É de se concluir, portanto, seja através da interpretação teleológica, seja através da hermenêutica textual, que o conceito de custo industrial não pode admitir ampliação, sob pena, inclusive, de ferir o pacto federativo, cláusula pétreia da nossa Constituição, pois cada Estado fixaria na sua legislação o conceito de custo que lhe fosse mais conveniente e interessante para fins de aumentar a sua arrecadação tributária. Inaplicável, portanto ao Estado da Bahia o Parecer CAT 05/05, de São Paulo. Com isso não quero dizer que a apuração dos custos efetuada pela empresa esteja incorreta do ponto de vista da ciência contábil. Não é isso. No caso em exame, a legislação não altera o conceito contábil. Apenas para fins de fixação da tributação na origem e no destino das mercadorias, estabelece uma base de cálculo própria, no Estado de origem, albergando tão somente os componentes previstos no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, devendo os outros componentes do custo industrial serem integrados nas operações subsequentes, a se realizarem no Estado de destino das transferências, cabendo a este o recebimento do imposto sobre estas parcelas*”.

Voltando ao tema central da autuação, relevante, por pertinência, igualmente mencionar decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), proferida no RE 707.635-RS, ao decidir que “*a fixação da base de cálculo do produto industrializado para fim de ICMS, quando saí de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, para outro Estado, pelo art. 13, §4º, II, não pode ser modificado por regra estadual*”.

Diante de tal posicionamento, mostra-se cristalino que a jurisprudência dos órgãos de cúpula do nosso Judiciário é unânime em reconhecer a submissão das normas infraconstitucionais à lei complementar veiculadora de “*normas gerais de direito tributário*”, especialmente no que se refere à base de cálculo.

De concreto, posso inferir que em face dessa interpretação trasladada em norma, nasceu a possibilidade de conflitos entre o Estado de São Paulo e outros Estados, posto que o crédito do imposto carreado aos cofres paulistas poderá ser recusado pela Unidade Federada de destino, relativamente à parcela excedente ao montante calculado de acordo com a Lei Complementar nº 87/96, conforme vemos no presente momento.

Por outro lado, a limitação legal existente para determinação da base de cálculo do ICMS quando das transferências interestaduais de produtos fabricados pelo mesmo titular, não fere o princípio da não cumulatividade deste tributo, conforme alegação defensiva, vez que tal princípio será efetivado pela técnica do abatimento ou compensação, disciplinada por sua vez, por “Lei Complementar”, consoante disposição do artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “c”, da Constituição Federal, conforme já observado anteriormente.

Impende abordar que se a própria Lei Complementar nº 87/96, ao determinar taxativamente 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 se há que falar em afronta ao princípio da não cumulatividade.

Dessa forma, na hipótese do remetente ter destacado o ICMS em valor superior ao devido, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias dentro do limite legal estabelecido, consoante previsão legal, sendo que agindo da maneira como a empresa vem se pautando, impõe ao Estado da Bahia a absorção de um crédito fiscal superior àquele efetivamente devido, devendo adequar-se a tais normas que assim regem a matéria.

Ante a hipótese de o remetente ter destacado ICMS em valor superior ao devido, por ocasião da realização de operação de transferência de mercadorias em operações interestaduais, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o imposto devidamente destacado na nota fiscal só pode gerar crédito ao destinatário das mesmas, respeitando o limite legal estabelecido.

Assim, as alegações postas não procedem, tendo 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 a devida e necessária base legal, em razão da Lei Complementar nº 87/96 especificar os custos de produção, como: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento na forma apurada pelos autuantes, os quais cotejaram os custos unitários nos termos legais, por produto, em relação aos custos de transferências consignados nas notas fiscais, ou seja, após expurgar da base de cálculo de transferências depreciação, manutenção, amortização, frete (CIF) mera despesa operacional, frise-se – energia, combustível, etc., por não se enquadrarem nas rubricas especificadas como custos de produção, conforme delimitado no referido dispositivo legal.

Em conclusão, o crédito apropriado pela defendanté é indevido, porquanto incorporou somas referentes a custos não autorizados pela Lei Complementar. Malgrado ser estadual a competência legislativa do ICMS, não é menos verdade que a legislação tributária de cada Estado deve guardar estrita obediência às regras e limites exarados pela norma complementar e pela Constituição Federal, conforme se extrai de decisão do STJ no julgamento do Recurso Especial nº 707.635-RS pela sua 1ª Turma, tendo como Relator o Ministro José Delgado, publicado no DJ em 13 de junho de 2005, já mencionada anteriormente:

*"TRIBUTÁRIO. ICMS. ARROZ BENEFICIADO. PRODUTO INDUSTRIALIZADO. TRANSFERÊNCIA DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DO MESMO CONTRIBUINTE. BASE DE CÁLCULO."*

1. *A definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, "a", da CF.*
2. *A fixação da base de cálculo de produto industrializado para fim de ICMS, quando sai de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, para outro Estado, pelo art. 13, § 4º, II, não pode ser modificado por regra estadual.*
3. *Arroz beneficiado é produto industrializado.*
4. *A base de cálculo do ICMS, quando o arroz industrializado é enviado para estabelecimento do mesmo contribuinte em outro Estado é o custo da mercadoria, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.*
5. *Impossibilidade de pauta fiscal.*
6. *Homenagem ao princípio da legalidade.*
7. *Recurso do Estado do Rio Grande do Sul improvido."*

Finalizando, transcrevo parte do voto então proferido, relativo a tal tema:

*"Sobre o assunto, em debate, há de se considerar que:*

- a) *a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, "a", da CF;*
- b) *a LC nº 87 de 13.09.96, em seu art. 13, impera de modo absoluto, não podendo lei estadual reduzir ou ampliar o seu alcance;"*

Não há que se falar, pois, em invenção ou inovação da forma de se tributar as operações de transferência, vez que a metodologia aplicada é aquela entendida pela administração tributária como a correta para tais casos.

Em relação à solicitação feita acerca da dispensa ou redução da multa imposta à empresa autuada, informo ser vedado ao julgador a dispensa ou cancelamento de multa por descumprimento de obrigação principal, razão pela qual não a aplico, diante do fato da impossibilidade de aplicação do conteúdo do § 7º, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, por se tratar a

imposição de multa por descumprimento de obrigação principal e não obrigação acessória.

Fato é que a imposição da multa em questão possui base legal, não cabendo aqui se discutir a sua justeza ou oportunidade, pois cabe tanto ao autuante, quanto ao julgador e ao próprio contribuinte a sua obediência em nome do princípio da legalidade.

No tocante às arguições de constitucionalidade, por força do artigo 167, inciso I do RPAF/99, não se inclui na competência dos órgãos julgadores a declaração de constitucionalidade, motivo pelo qual não posso adentrar em tal discussão.

Já os Embargos de Declaração mencionados pela empresa no RMS 32.937/MT, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, dizem respeito a benefícios fiscais concedidos por determinados Estados da federação, não tendo qualquer vinculação com a matéria ora analisada e da mesma maneira, a menção ao artigo do RICMS/BA acerca da possibilidade de uso do crédito fiscal de energia elétrica por estabelecimento industrial, de igual forma não guarda pertinência com o objeto da autuação analisada, a qual versa sobre a composição da base de cálculo em transferências interestaduais.

Igualmente o entendimento do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda não lhe socorre, e desta maneira, não pode ser aplicado em seu proveito.

Dessa forma, creio que, nenhuma dúvida paira acerca do acerto da autuação realizada, razão pela qual entendo que a infração é PROCEDENTE, e como tal o Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar PROCEDENTE o Auto de Infração nº 206891.0059/17-9 lavrado contra SEARA ALIMENTOS LTDA., devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento de imposto no montante de R\$2.033.313,80, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 17 de abril de 2018.

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

FERNANDO ANTÔNIO BRITO ARAÚJO - JULGADOR