

A. I. - 206891.0037/17-5
AUTUADA - PANDURATA ALIMENTOS LTDA.
AUTUANTES - PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO, MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO e
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - DAT/METRO IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 13.06.2018

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0088-05/18

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 02 de outubro de 2017 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$281.973,10, além de multa de 60% pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **01.02.23.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à 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. 34 a 52, onde assevera que conforme demonstrará, os créditos glosados, objetos do Auto de Infração e Imposição de Multa ora combatido, decorrem de valores creditados a título de ICMS em transferências interestaduais, cuja base de cálculo foi devida e legalmente apurada nos estritos termos da Lei Complementar nº 87/1996.

Esclarece que o equivocado entendimento de que teria utilizado crédito fiscal decorrente de ICMS lançado na Nota Fiscal de entrada sobre base de cálculo majorada, decorreu do fato de que a Autoridade Fiscal, de forma indevida, desconsiderou inadvertidamente a verdadeira natureza de vários dos elementos que compõem a base de cálculo do tributo, a saber: custos com utilidades (gás, energia elétrica e água), gastos gerais de fabricação (GGF), manutenção, despesas indiretas de fabricação, depreciação, ICMS e outros custos operacionais, os quais revelam-se como verdadeiros custos de produção.

Ademais, não obstante a inequívoca regularidade dos créditos de ICMS em análise, adiante também serão demonstrados os vícios insanáveis nos quais incorreu o Auto de Infração e Imposição de Multa ora combatido, visto que a Autoridade Fiscal não cumpriu com o seu dever de perquirir o completo contexto fático-jurídico acerca da natureza dos custos suportados no processo produtivo da Defendente, ensejando o reconhecimento de sua nulidade.

Fala que a presente autuação fiscal carece de revisão administrativa pela ocorrência de inconsistências nas conclusões da fiscalização realizada, considerando a plena adequação das operações e do procedimento de creditamento fiscal objeto do auto lavrado à legislação pertinente, conforme será demonstrado a seguir.

Após indicar que conforme se depreende de seu contrato social, atua principalmente na fabricação e comercialização de produtos alimentícios e no desenvolver de suas atividades, em decorrência de sua atuação em todo o território nacional, especificamente *in casu* visando à comercialização de seus produtos no Estado da Bahia, remete produtos de suas unidades fabris e centros de distribuições localizados em outros Estados da Federação para o seu estabelecimento situado em Simões Filho, Bahia.

No cumprimento da legislação regente do ICMS emite notas fiscais de transferência, recolhendo nos Estados de origem os valores de ICMS relativos às saídas de mercadorias e de outro lado utiliza no Estado da Bahia os respectivos créditos de entrada de mercadorias, e a respeito da base de cálculo do ICMS, dispõe o artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar 87/96, reproduzido.

Assevera que nos estritos termos da Lei Complementar 87/1996, apura a base de cálculo do ICMS a ser recolhido no Estado de origem, considerando os custos de produção relativos a matéria-prima, acondicionamento, embalagem e frete, mão-de-obra: mão-de-obra operacional-MOD e manutenção; e materiais secundários: utilidades (gás, energia elétrica e água), gastos gerais de fabricação – GGF, despesas indiretas de fabricação - DIF, depreciação, ICMS e outros custos.

Frisa que a Autoridade Fiscal lavrou o Auto de Infração ora combatido por entender que tão somente as despesas com matéria-prima, acondicionamento: embalagem, e mão-de-obra: mão-de-obra operacional-MOD, compõem a base de cálculo do ICMS relativo às operações de transferência interestadual, glosando os créditos referentes às demais despesas de produção.

Verifica que inadvertidamente se desconsiderou a natureza de custo de produção, precisamente a natureza de custo de acondicionamento do frete; da mão-de-obra relativa à manutenção; bem como a natureza de todos os materiais secundários, quais sejam, utilidades (gás, energia elétrica e água), gastos gerais de fabricação – GGF, despesas indiretas de fabricação - DIF, depreciação, ICMS e outros custos.

Pontua que o entendimento restritivo acerca dos custos que compõem a base de cálculo da exação viola o ordenamento jurídico pátrio e os mais abalizados entendimentos jurisprudenciais e doutrinários atinentes à matéria, inclusive os exarados pela Autoridade Julgadora do Estado da Bahia.

Destaca que a clareza dos conceitos autoexplicativos de acondicionamento e matéria-prima já seriam suficientes à compreensão de suas exatas naturezas e à convalidação da regularidade dos custos de produção suportados, todavia, a despeito da ausência de regulamentação específica da legislação do ICMS sobre o que seriam o acondicionamento e a matéria-prima, pertinente adotar parâmetros legais sólidos para o melhor esclarecimento do tema, rechaçando-se qualquer norma de cunho inferior e administrativa cuja finalidade meramente arrecadatória restrinja o direito creditório do contribuinte como, *in casu*, a Instrução Normativa 52/2013, adotada pela Autoridade Fiscal.

Tendo as razões de autuação se apoiado nos parâmetros de interpretação formulados em norma administrativa mencionada para extrair a efetiva e correta disciplina da Lei Complementar nº 87/96, conclui que o resultado do trabalho fiscalizatório não pode prosperar diante do fato da referida IN nº 52/2013 ser claramente atentatória do comando da Lei Complementar, tanto que o conteúdo de suas definições é diverso daqueles que os Tribunais Administrativos e Judiciais adotam em seus julgados a respeito do tema objeto do presente lançamento, inclusive a definição utilizada pela IN nº 52/2013 já foi inclusive rechaçada por julgados da própria Autoridade Julgadora Estadual.

Menciona o fato de o Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda), em seu artigo 290, apresenta parâmetros precisos acerca dos custos de produção, conforme transcrição, decorrendo de tais orientações do Regulamento do Imposto de Renda, perfeitamente aplicáveis ao caso concreto em análise, resta indiscutível a natureza de custo de produção dos materiais secundários: utilidades (gás, energia elétrica e água), gastos gerais de fabricação – GGF, manutenção, despesas indiretas de fabricação - DIF, depreciação, ICMS e outros custos.

Afirma que as utilidades (gás, energia elétrica e água), inquestionavelmente abarcadas pelo conceito de materiais secundários, da LC nº 87/96, também encontram guarida no conceito de custo de produção do artigo 290, inciso I, Regulamento do Imposto de Renda, visto que são bens aplicados e consumidos na produção.

Mais absoluta certeza ainda quanto à natureza de custo de produção revela o material secundário relativo à depreciação e a mão-de-obra de manutenção, cuja previsão está expressa no art. 290, inciso III, Regulamento do Imposto de Renda.

Do mesmo modo, os gastos gerais de fabricação (GGF), as despesas indiretas de fabricação (DIF) e os outros custos de produção, enquadram-se na definição legal do inciso I e do parágrafo único do artigo 290, inciso III, do Regulamento do Imposto de Renda.

Pelo exposto, conclui-se que a descon sideração da natureza de custo de produção das despesas da Defendente incluídas na base de cálculo de ICMS, viola frontalmente os comandos da LC nº 87/96 e das demais disposições contidas no ordenamento jurídico pátrio, ensejando a integral improcedência da autuação lavrada.

Esclarece que as mercadorias transferidas à unidade da Defendente no Estado da Bahia foram originárias tanto de estabelecimentos fabris como de seus centros de distribuição e neste sentido, também os custos de produção ínsitos de uma unidade de armazenamento, organização para transporte e o transporte em si, como o é o centro de distribuição, deveriam ter sido considerados pela Autoridade Fiscal no seu labor de apuração do suposto equívoco na formação da base de cálculo do ICMS creditado na unidade da Bahia.

Portanto, diz que os valores atinentes às rubricas descon sideradas, utilidades (gás, energia elétrica e água), gastos gerais de fabricação - GGF, manutenção, despesas indiretas de fabricação - DIF, depreciação, ICMS e outros custos – devem também ser incorporadas na apuração do efetivo custo do produto, visto que esta é a correta aplicação do comando da Lei Complementar 87/1996.

Aponta que assim não laboraram os autuantes, implicando em inequívoca razão de improcedência do crédito tributário ora impugnado, ainda que não bastasse o equívoco na interpretação da Lei Complementar e na ausência de consideração do amplo e real contexto fático da operação da empresa, cabe o destaque de que a própria jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que foi mencionada nas razões da autuação, merece ser apreciada com melhor perspectiva quanto aos conceitos jurídicos que leva a julgamento e definição, sendo apresentado o julgado relativo ao REsp 1.109.298 objeto de recursos aclaratórios, que culminaram na definitiva conclusão de que devem ser considerados todos os custos de produção, inclusive aqueles suportados nas unidades que funcionam como centros de distribuição, copiando ementa do mesmo.

Destaca a seguir itens que compõem a rubrica “utilidades”, afirmando que o lançamento incorreu em vício de nulidade ao não perquirir pela completa e indubitosa verdade material da operação da Defendente, vez que se assim tivesse feito, após a primeira análise das informações da composição do custo dos produtos da empresa, deveriam ter questionado quais os itens que estão integrados em cada uma das rubricas que vieram a ser inadvertidamente descon sideradas na autuação, e desse vício decorreu a ausência de consideração dos custos atinentes à energia elétrica e ao gás na produção da Defendente, que estão controlados na rubrica “utilidades”.

Sobre esses custos, garante não restar dúvida da correção na sua inclusão na base de cálculo do imposto calculado em transferências interestadual, trazendo decisões deste Conselho, na forma da decisão contida em voto vencido e divergente do Acórdão CJF 0119-11/13, concluindo ser insustentável o Auto de Infração ora guerreado, devendo ser reconhecida a sua total improcedência.

Aborda a seguir, entendimento acerca do caráter exemplificativo do rol do artigo 13, Lei Complementar 87/1996, e diante da hipótese de se entender que os custos de acondicionamento relativo ao frete; da mão-de-obra relativa à manutenção; bem como dos materiais secundários relativos à utilidades (gás, energia elétrica e água), gastos gerais de fabricação – GGF, despesas indiretas de fabricação - DIF, depreciação, ICMS e outros custos, não configuram-se como custos de produção, o que não se acredita, sustenta não se poder negar que o rol constante do artigo 13, da LC 87/1996 é meramente exemplificativo, de modo que não se pode, com base em normas administrativas, restringir o alcance e a finalidade da referida Lei Complementar.

Esclarece que custo de produção consiste em um instituto do direito privado, devendo ser compreendido em seu sentido técnico como sendo a soma de todos os custos inerentes ao processo produtivo, não podendo a Fiscalização, com base em normas inferiores administrativas alterar tal conceito para lhe deturpar a noção, em literal afronta ao disposto no artigo 110, do CTN copiado. Traz de igual forma, doutrina representada pelo ensinamento de Marco Antônio S. Vasconcellos e Manuel Garcia:

Aponta que as interpretações teleológicas e sistemáticas do artigo 110, do CTN e do artigo 13, da LC 87/1996, observado o conceito contábil e econômico do custo de produção, conduzem à inegável conclusão de que o rol constante da referida lei complementar é meramente exemplificativo, de modo que todos os custos diretos e indiretos suportados no processo fabril devem ser entendidos como custos de produção.

Salienta que a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo reconhece que o rol do artigo 13, da LC 87/1996 é exemplificativo e que consequentemente todas as despesas que integram o custo da mercadoria correspondem a custo de produção, na forma da transcrição realizada.

Conclui-se que o rol do artigo 13 da LC 87/96, é meramente exemplificativo, sendo certo portanto, que abrange os custos com acondicionamento relativo ao frete; da mão-de-obra relativa à manutenção; bem como de materiais secundários relativos a utilidades (gás, energia elétrica e água), gastos gerais de fabricação – GGF, despesas indiretas de fabricação - DIF, depreciação, ICMS e outros custos, devendo a presente autuação ser julgada improcedente, sob pena de violação ao artigo 110, do CTN, e do próprio artigo 13, da LC 87/96.

Aborda a seguir o fato de que o trabalho de lançamento foi feito basicamente amparado em levantamentos fiscais, efetuados supostamente em conformidade com o artigo 13, § 4º, inciso II, da LC nº 87/96, argumentando-se que a Defendente teria utilizado *“indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolos”*, sem que para tanto, fosse intimada a prestar esclarecimentos acerca das divergências suscitadas ou mesmo da composição de cada rubrica inadvertidamente desconsiderada.

Frisa que caberia à Fiscalização perquirir o contexto fático, visando sanear quaisquer dúvidas existentes acerca da correta apuração e recolhimento do ICMS, sendo-lhe autorizado somente caso o contribuinte não apresentasse esclarecimentos e informações satisfatórias, praticar o ato de lançamento para constituir e exigir o crédito tributário tido como devido, *in casu*, é certo que não houve a atuação com o zelo e respeito ao patrimônio do contribuinte que se espera dos agentes da Administração Pública Estadual.

Destaca que as premissas utilizadas pela Autoridade Fiscal para efetuar o lançamento mediante levantamento fiscal superficial, por totalmente equivocadas, não merecem prosperar, porquanto, não houve a análise exauriente da documentação fiscal referente aos períodos de apuração sob os

quais recaíram os lançamentos guerreados, o que demonstra patente violação ao princípio da verdade material, vez que não perquirida pela Autoridade Fiscal exaustivamente, a real situação fático-jurídica da Recorrente.

Relembra que após análise superficial de planilhas elaboradas pela empresa, sem intimá-la para prestar esclarecimentos, concluiu que os custos com acondicionamento do frete; da mão-de-obra relativa à manutenção; bem como a natureza de materiais secundários relativos a utilidades (gás, energia elétrica e água), gastos gerais de fabricação – GGF, despesas indiretas de fabricação - DIF, depreciação, ICMS e outros custos não corresponderiam a custos de produção.

Reitera que em nenhum momento, conforme inclusive se verifica do relatório fiscal, a Autoridade Administrativa questionou a natureza dos referidos custos, tendo imediatamente e sem intimar a mesma para que pudesse prestar esclarecimentos, presumido que não se enquadrariam nas hipóteses do artigo 13, § 4º, inciso II, da LC nº 87/96.

Ademais, conforme verifica tanto da planilha elaborada pela empresa autuada, a qual foi utilizada pela Autoridade Fiscal como base para a autuação, como do relatório fiscal que acompanha o presente Auto, que não é possível se fazer a mínima análise acerca da natureza dos custos que compõem o crédito de ICMS glosado.

Refuta que as citações de julgados sejam consideradas como a análise da natureza dos custos em debate, pois nenhuma apresenta identidade com o presente caso concreto e uma vez que não apreciada a verdadeira natureza dos custos, revela-se completamente arbitrária e ilegal a conduta que conclui que os custos de acondicionamento do frete; da mão-de-obra relativa à manutenção; bem como a natureza de materiais secundários relativos a utilidades (gás, energia elétrica e água), gastos gerais de fabricação – GGF, despesas indiretas de fabricação - DIF, depreciação, ICMS e outros custos não corresponderiam a custos de produção.

Aduz que a Autoridade Fiscal não cumpriu com o seu dever de apurar a verdade material dos fatos, maculando de nulidade o Auto de Infração, mencionando a respeito do princípio da verdade material que impera no Direito Administrativo, conforme consignado pelos eminentes professores Celso Antônio Bandeira de Mello e Hely Lopes Meirelles, em seus tratados sobre o tema, consoante trechos, respectivamente, transcritos, destacando ainda lição de Aurélio Pitanga Seixas Filho acerca da obrigatoriedade de a Autoridade Fiscal almejar a verdade material.

Fala não restar possível outra alternativa à Fiscalização que não a de perquirir exaustivamente os fatos e as causas que ensejaram os lançamentos guerreados, devendo averiguar materialmente os fatos ocorridos, não podendo se amparar em circunstâncias formais ou fatores alheios e especulativos para determinar a ocorrência de falaciosa apuração incorreta da base de cálculo do ICMS, e por consequência glosar créditos tributários sem a certeza dos fatos, sob pena de insegurança jurídica no presente processo administrativo tributário, e neste contexto, a ausência de abertura de intimação específica para manifestação da Defendente, viola os princípios do devido processo administrativo e da ampla defesa, albergados pela Carta Magna, no artigo 5º, incisos LIV e LV transcritos.

Diz que a conduta ora combatida viola também o dever de a Autoridade Administrativa agir com eficiência e prezar pela autotutela, princípios estes inerentes ao processo administrativo (artigo 37, da Carta Magna), copiada, constatando que a glosa dos créditos de ICMS não deve prosperar, pois não houve prazo para apresentação dos esclarecimentos necessários previamente à lavratura do auto de Infração, em desrespeito aos princípios do devido processo administrativo (artigo 5º, LIV, da Carta Magna), da ampla defesa (artigo 5º, LV, da Carta Magna), da isonomia (artigo 5º, “caput”, da Carta Magna) e da autotutela administrativa (artigo 37, da Carta Magna).

Diante do desrespeito ao princípio da verdade material, assevera ser imperiosa a determinação de baixa dos autos para a realização de diligências/análises das informações prestadas pela empresa

e a concessão de prazo para regular e hábil elaboração de manifestação específica sobre as divergências supostamente existentes.

Deste modo, carecendo o lançamento do necessário subsidio fático e por estar dissonante das premissas essenciais de respeito ao princípio da legalidade, padece o ato administrativo perpetrado pela Autoridade Fiscal de vício de natureza insanável, sendo medida que se impõe, diante do indubitável prejuízo ao seu direito de defesa, a declaração de nulidade da presente autuação, nos moldes acima expostos.

Aborda a seguir, o que entende como caráter da multa confiscatória e desproporcional, se apegando ao artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal copiado, entendendo caber elucidar o alcance do dispositivo constitucional em tela, tendo em vista a inexistência de critério delimitador da atividade arrecadatória do Fisco, bem como a menção expressa de que o caráter predatório não será aplicado à cobrança de tributo, não sendo assim mencionada expressamente a penalidade decorrente do descumprimento das obrigações tributárias, quer principal, quer acessória.

Anota que o *caput* do artigo constitucional em análise dispõe que a Administração Tributária deverá respeitar não só os princípios insculpidos no seu bojo, como também as garantias asseguradas ao contribuinte existentes nas demais disposições da Carta Magna, e dentre tais garantias, destaca-se o direito de propriedade preconizado no artigo 5º, inciso XXII, da Carta Política, que resguarda a todos os brasileiros e estrangeiros residentes no território nacional a prerrogativa de não terem seu patrimônio dilapidado sem prévia indenização, ou, quando da atuação dos agentes tributários, sem a existência de arrecadação extremada.

Desta feita, a vedação do efeito de confisco da atuação fiscal do Estado e das entidades que detêm a capacidade tributária tem estreita relação com o direito de propriedade do contribuinte, mencionando doutrina de Bernardo Ribeiro de Moraes, em relação à qual, entende que a extensão da atuação tributária deve respeitar o patrimônio do contribuinte, retirando assim de seu domínio apenas parcela que não afete a sua integralidade.

Diz que o segundo aspecto a ser analisado se refere à aplicabilidade de tais garantias quando da atuação punitiva do Estado, decorrente do suposto descumprimento pela Defendente, *in casu*, de obrigação tributária, e considerando que os princípios em análise são aplicados quando da atuação fiscal do Estado, é imperiosa a conclusão de que tal garantia do contribuinte envolve também a dosagem da punibilidade a ser aplicada em virtude de eventual descumprimento de obrigação tributária.

Verifica que a valoração da multa deve estar em perfeita consonância com o princípio que veda o confisco na exigência exacional, sob pena da ocorrência de dilapidação do patrimônio do infrator da obrigação fiscal, trazendo entendimento de Paulo César Baria de Castilho e Sacha Calmon Navarro Coelho.

Garante que a multa não pode ter caráter confiscatório, logo, é perfeitamente cabível sua redução em face de valor excessivo, em nome dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, e ao se imputar multa de 60% sobre o valor da operação, acaba por confiscar parte do patrimônio da Defendente, uma vez que as supostas infrações cometidas, mesmo que fossem verdadeiras, não justificam a multa extorsiva exigida nos presentes autos, violando os mais mezinhos preceitos constitucionais.

Por outro lado, fala ter a aplicação de multa função apenas da punição ao contribuinte pelo descumprimento de determinada obrigação, e não efetuar a recomposição do Erário, o que já está sendo feito pela exigência do valor do imposto, conforme entendimento de Heron Arzu e Dirceu Galdino.

Pontua que a vedação do caráter confiscatório da atuação tributária tem estreita relação com a capacidade contributiva, conforme preconiza José Eduardo Soares de Melo, além de indicar que

os Tribunais têm reduzido a multa flagrantemente confiscatória a padrões punitivos que não representam enriquecimento ilícito do Fisco, trazendo entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre a questão, que em julgamento pelo Pleno assim se manifestou na apreciação do RE 55.906/SP, bem como quando do julgamento de Recurso Extraordinário apresentado pela Fazenda do Estado de São Paulo, no julgamento do RE 57.904/SP.

Em que pese a suposta violação assinalada, tendo em vista a constitucionalidade, a previsão legal e a sua boa-fé da conduta, bem como as falhas e omissões do próprio Fisco Estadual, cumpre sejam aplicadas multas em percentuais que não representem confisco do seu patrimônio, sob pena de enriquecimento ilícito do Fisco e de violação aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Requer o reconhecimento da improcedência do Auto de Infração haja vista que apurou a base de cálculo do ICMS em estrita observância à LC nº 87/1996 e/ou, se assim não entenderem, seja decretada a nulidade plena e irrestrita do Auto de Infração devido à inobservância da verdade material da operação da Defendente pela fiscalização, que incorreu em vício de formalidade e motivação, conforme os argumentos consignados na presente Defesa.

Subsidiariamente, caso não sejam reconhecidos os argumentos da Defendente, o que não se acredita, requer seja reduzida a multa confiscatória aplicada a percentuais condizentes com a situação concreta, por ser medida da mais pura e cristalina justiça fiscal.

Acaso não se reconheça de plano o caráter inócuo da instrução praticada na lavratura do lançamento atacado, protesta pela produção de todas as provas em direito admitidas, em especial, a juntada de novos documentos, a realização de diligências e/ou de perícia, sempre com a sua participação/ciência nos moldes pugnados preliminarmente, visando à comprovação das alegações efetuadas, realização de sustentação oral, tudo sob pena de violação dos princípios da ampla defesa e do devido processo legal.

Informação fiscal prestada pelos autuantes às fls. 86 a 100 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 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 existência de outros Autos de Infração lavrados contra a autuada, objeto de pagamento, esclarecendo 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 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 qual tipo de inteligência 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.

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), 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 comentário, a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada e 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 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 conseqüentemente, 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 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 expresse.

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 expresse 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 expresse, 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 Baleeiro, 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 no ponto de suprir a lacuna deixada pelo legislador infraconstitucional, assim como para facilitar a percepção dos termos ou expressões utilizadas pela LC 87/96 (artigo 13, §4º, II), e para tal desiderato, ser de grande valia a transcrição de 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” a 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 ditos 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 dúvidas 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 da Consulta 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 transcrito, 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 entende presentes na legislação do Estado de São Paulo, especialmente a Decisão Normativa CAT-5 de 15/06/2005, transcrevendo texto da doutrina, representada por Márcio 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 transcrito adiante, o que demonstra, ao seu entender, as incongruências da legislação daquele Estado.

De igual modo, menciona a resposta à consulta 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, 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.

A autuada aponta elementos que ao seu entender implicariam na nulidade do feito, o que passo a apreciar neste momento.

Quanto ao fato de arguir a empresa não ter sido solicitada a prestar esclarecimentos acerca das parcelas que comporiam seus custos, esclareço que o fato em si não implica em violação de qualquer direito, uma vez que a autuação foi pautada na interpretação restritiva do teor da Lei Complementar 87/95, especificamente o seu artigo 13, que estabelece os elementos que devem compor os custos.

Não se pode falar em ilegalidade ou anormalidade na obtenção dos dados pelos autuantes, diante do fato de que os elementos que serviram de base para o lançamento foram obtidos junto à empresa, na forma da intimação às fls. 15 e 16.

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.

De igual modo, não entendo como violados quaisquer outros direitos da empresa autuada, pelo fato de a mesma poder neste momento trazer seus argumentos de forma objetiva, se contrapondo aos termos do lançamento, como o fez na forma e prazos legais, o que lhe garante e protege, descabendo, pois, qualquer argumento em contrário.

Há de se questionar onde se encontra a desobediência ao princípio da verdade material, o qual, neste momento se exerce de forma plena e insofismável pelo sujeito passivo, o qual pode trazer a sua verdade dos fatos, bem como qual o prejuízo advindo da falta de tal intimação postulada na defesa, se este momento é o mais propício para a busca da verdade material, frente à exposição dos fatos na ótica da empresa autuada.

Diante da acusação fiscal de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a 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, respeitando os princípios do processo administrativo fiscal, 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 descreveram a acusação com a devida e necessária precisão, mencionando decisões no sentido da mesma pelo Poder Judiciário, decisões administrativas no mesmo sentido, legislação infringida, penalidade aplicada, e todos os demais elementos que pudessem de forma cristalina e segura proporcionar ao autuado o pleno e total conhecimento do teor da acusação fiscal, e propiciando, como de fato o foi, a absoluta condição 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 n.º 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. 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 a glosa dos créditos fiscais efetuada.

O Auto de Infração 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 ao 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 de 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 respeitados, bem como 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 pode 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 açambarcar 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 a 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 atendeu aos 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 inofismável.

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 de 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 de igual forma, 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 da convicção do julgador.

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 descon sideração 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 de inexistência de cerceamento de defesa ante a negativa de tal pedido, a exemplo da decisão abaixo transcrita, oriunda do STJ (grifos do Relator):

“AGRAVO 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 defendente, entendo que seus pleitos não podem ser acolhidos, adentrando, pois, no exame do mérito da autuação propriamente dita.

Ao fazer tal análise, observo que tal matéria tem sido exaustivamente debatida neste Conselho, 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, e observo que a matéria objeto do presente lançamento de ofício já foi 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 Defendente.

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, dos 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 n.º 79452-RS, conforme voto 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, 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, à 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, repita-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 a primazia de estabelecer uma verdade unipolar e indiscutível, ao seu bel interesse?

Tanto é direito de o 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, entendendo 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 Tolstói 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, é, em regra, de valor inferior às estabelecidas para as operações internas, considerando que a repartição do imposto deve aquinhoar 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 abarcar 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 pétrea 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), em decisão proferida no RE n.º 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 n.º 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 n.º 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 87/96 especificar os custos de produção, como: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, na forma apurada pelo autuantes nos autos, nos quais cotejam 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) que é 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 recorrente 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.

Quanto ao posicionamento mencionado em Acórdão deste Conselho (CJF 0119-11/13), esclareço que o pensamento ali contido foi vencido, podendo neste momento, destacar os seguintes trechos do voto vencedor, da lavra do Conselheiro Eduardo Ramos de Santana, a respeito da energia elétrica:

“No mérito, verifico que no voto da i. Relatora foi fundamentado a legitimação da utilização do crédito fiscal, relativo a energia elétrica, água e gás consumidos no processo de produção por entender que são “custos por se encaixarem no conceito de material secundário”.

Também que, no Acórdão ora recorrido (JJF 378-01/09) o relator da Primeira Instância, entendeu que a energia elétrica configura “insumo de produção, na condição de produto secundário” e mediante diligência fiscal promoveu a exclusão da base de cálculo dos valores relativos à aquisição de energia elétrica.

Quanto à energia elétrica, verifico que o na decisão da primeira instância, o relator apreciou que:

- a) A energia elétrica é considerada mercadoria (art. 1º, § 4º do RICMS/BA);*
- b) Há previsão na legislação do ICMS de utilização de crédito fiscal relativo à energia elétrica consumida no processo de industrialização (art. 93, II, ‘a’, 2 do RICMS/97;*
- c) Interpretou de forma sistemática que a ‘energia elétrica consumida no processo de industrialização é um insumo de produção, na condição de produto secundário, inexistindo ofensa ao artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar 87/96, estando correta a sua inclusão na base de cálculo das transferências e, por consequência, correta a utilização do crédito fiscal destacado no documento fiscal pelo autuado’.*

No tocante aos itens “a” e “b” não resta dúvida que a energia elétrica é considerada mercadoria (ficção jurídica) e que é assegurado o direito da utilização do crédito fiscal quando consumida no processo de industrialização.

Entretanto, as circunstâncias de ser mercadoria e ser assegurado o direito do uso do crédito fiscal quando consumida no processo de industrialização (energia elétrica), não guarda pertinência com a questão vinculada à infração em questão, que trata de utilização indevida de crédito fiscal decorrente da constituição da base de cálculo nas operações de transferências de mercadorias, pertencente ao mesmo titular.

Observo que a regra estabelecida no art. 13, § 4º, da LC 87/96, reproduzidos no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96, no que se refere à constituição da base de cálculo do ICMS, nas operações de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, devem ser levados em conta, unicamente, os custos das matérias-primas, dos materiais secundários, da mão-de-obra e do acondicionamento, conforme textualmente dispõe:

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;

Quanto à energia elétrica, que a JJF entendeu ser insumo de produção, na condição de produto Secundário' e a i. Relatora manifesta entendimento de que é 'material secundário', discordo do posicionamento de ambos, conforme passo a expor.

Inicialmente, cabe ressaltar que o termo “material secundário” contido no dispositivo da LC 87/96, na época da sua edição (1996) já era um termo não mais usual em Contabilidade (Custo). O Dicionário de Contabilidade de autoria do professor LOPES DE SÁ (7. ed. São Paulo: Atlas, 1983, pg. 285) define matérias secundárias como:

Matérias que integram a fabricação, porém complementando a produção apenas e entrando em segundo plano na composição do produto. Assim, por exemplo, são matérias secundárias:

Na fabricação de biscoitos – a manteiga, o açúcar;

Na fabricação de pão – o sal, o fermento, a banha, o açúcar;

Na fabricação de móveis – os pregos, a cola, o extrato de noqueira, os parafusos, o verniz, etc;

Na fabricação de livros – a tinta, a cola, a linha de costura;

Na fabricação de calçados – os pregos, as colas, papelão, ilhoses, etc.

Logo, a terminologia “material secundário” (segundo) designava produtos que são utilizados no processo produtivo com menor predominância do que a matéria prima (primeira). Este conceito, por uma questão lógica, não pode abarcar a energia elétrica de um modo geral utilizada no processo produtivo para mover motores, equipamentos, máquinas, promover iluminação, resfriamento, aquecimento, etc. Não se trata de um produto secundário que integre o produto final.

Já o termo insumo, tem significado mais abrangente, que envolve fatores de produção que entram na fabricação de um determinado bem. O insumo está correlacionado a um input (de fatores) que após submetidos a um processo produtivo resulta em produto final, o output, que incorpora os fatores de produção. Neste contexto, pode se dizer que a energia elétrica é um insumo de produção.

Entretanto, diante do elenco restritivo de elementos indicados no art. 13, §4º, II da LC 87/96, para as operações de transferências de mercadorias (matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), na constituição da base de cálculo deve ser considerado os materiais principais (matéria prima) e secundários (de menor importância) utilizados no processo produtivo, e não contempla a energia elétrica que não integra o produto final (movimenta máquina, motores, promove iluminação, refrigeração, etc.).

Logo, ao contrário do que foi afirmado, a Súmula nº 12/07 do antigo Conselho de Contribuintes da Receita Federal traz a definição de que “Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidas em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria prima ou produto intermediário”, interpretação da qual me coaduno com aplicação à situação em questão.

Convém ressaltar que em diversas Decisões do Superior Tribunal de Justiça, aquela Corte decidiu que ‘A energia elétrica não pode ser considerada como insumo’, a exemplo do RE 782.074 - DF (2005/0153135-0); REsp n.º 638.745/SC; RMS 19176 / SC , 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon; AgRg no AG n.º 623.105/RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21/03/2005; REsp n.º 518.656/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 31/05/2004 e AgRg no RE 731.885 - PR (2005/0039203-7)’”.

Assim, a decisão trazida não corresponde ao entendimento predominante neste Órgão, e por via de consequência não pode ser utilizada ao amparo da tese defensiva. Da mesma maneira, a

legislação do Imposto de Renda não pode ser aplicada ao ICMS, imposto de natureza e ente federativo diverso.

Frente a tal entendimento, não cabe também qualquer discussão relativa à Instrução Normativa 52/13, de 18 de outubro de 2013, vez que, como visto, a questão se submete à determinação contida na Lei Complementar 87/96, sobre a qual se estriba o lançamento, além das diversas decisões do Poder Judiciário.

Além disso, quando do julgamento da Apelação n.º 0553866-57.2014.8.05.0001, o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, através do Desembargador Relator, Jatahy Júnior assim decidiu:

“ICMS/ IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL. ESTABELECIMENTOS DE MESMA TITULARIDADE. INCLUSÃO DO PIS E COFINS. TRIBUTOS RECUPERÁVEIS. NÃO CABIMENTO. INSTRUÇÃO NORMATIVA SAT N.º 052/2013. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. OBSERVÂNCIA. HONORÁRIOS RECURSAIS. AÇÃO MANDAMENTAL. NÃO CABIMENTO. RECURSO PROVIDO”.

Logo, tal decisão sepulta pensamento em contrário.

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, frente ao 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.

Frente ao argumento de que as multas teriam natureza confiscatória e deveriam ser reduzidas pelo julgador, em primeiro lugar, esclareço que as multas por descumprimento de obrigação principal não podem ser reduzidas por esta instância administrativa, como visto acima, a qual somente possui competência para a redução ou cancelamento de multas por descumprimento de obrigação acessória, na forma do § 7º, do artigo 42 da Lei 7.014/96, o que me impede de acolher tal pedido.

No que diz respeito ao caráter considerado pela defesa como “exorbitante” da multa sugerida (60%), observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, o de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o “império da lei” ou “*jus imperium*”.

No campo tributário, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que “nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei”. Desse comando, depreende-se que aos Estados compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência esta descrita no próprio corpo do texto constitucional.

O professor Roque Antônio Carrazza em seu livro *Princípios Constitucionais Tributários*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que “*O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei*”.

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos, independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº. 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), a qual disciplinou nos artigos 46 e 47 as penalidades à infração da legislação do ICMS.

Com a edição da Lei nº. 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas e as condições necessárias para tal.

O Agente fiscal no momento do lançamento tributário deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como igualmente do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Por fim, para sepultar qualquer discussão a respeito frente às colocações defensivas, menciono decisão do STF através da sua 1ª Turma, ao analisar o AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 833.106 GOIÁS, que assim decidiu:

“TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA.

Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral”.

Em tal decisão, o Relator, Ministro Marco Aurélio Melo, assim se manifestou:

“A decisão impugnada está em desarmonia com a jurisprudência do Supremo. O entendimento do Tribunal é no sentido da invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do próprio tributo – Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ, relator ministro Ilmar Galvão, Diário da Justiça de 14 de fevereiro de 2003, e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP, relator ministro Gilmar Mendes, julgado sob o ângulo da repercussão geral em 18 de maio de 2011, Diário da Justiça de 18 de agosto de 2011.

Ante o exposto, dou provimento ao recurso para, reformando o acórdão recorrido, assentar a inconstitucionalidade da cobrança de multa tributária em percentual superior a 100%, devendo ser refeitos os cálculos, com a exclusão da penalidade excedente, a fim de dar sequência às execuções fiscais”.

Esclareço que a multa aplicada na presente autuação foi de 60%, ou seja, não houve penalidade em valor maior do que o devido a título de imposto.

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

As decisões trazidas pela defesa em socorro da autuada não possuem efeito vinculante frente ao presente julgamento, razão pela qual não podem ser aproveitadas a seu favor.

Dessa forma, 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 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº. **206891.0037/17-5** lavrado contra **PANDURATA ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento de imposto no montante de **R\$281.973,10**, acrescido da multa de 60% prevista no artigo 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, bem como os devidos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 10 de maio de 2018.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA