

**PROCESSO** - A. I. Nº 206891.0063/18-4  
**RECORRENTE** - DANONE LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0073-01/19  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 06/12/2019

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACORDÃO C/JF Nº 0298-12/19

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DE MESMA TITULARIDADE, COM BASES DE CÁLCULO SUPERIORES ÀS LEGALMENTE PREVISTAS. Para utilização de créditos nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade, nas situações em que os remetentes são os fabricantes daquilo que se transfere, deverá ser adotado como valor de base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação do imposto: custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Rejeitada a preliminar de nulidade. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, com base no art. 169, I, “b” do RPAF/BA, contra a Decisão da 1ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado em 16/10/2018, para exigir ICMS no valor histórico de R\$3.313.746,67, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/1996, sob a acusação de utilização indevida de créditos nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade, com bases de cálculo fixadas nos Estados de origem, em desacordo com o art. 13, § 4º, II da Lei Complementar (LC) nº 87/1996, (mercadorias produzidas pelos remetentes; janeiro de 2014 a dezembro de 2015).

O presente Auto de Infração foi lavrado no dia 16/10/2018, para exigir ICMS no valor histórico de R\$3.313.746,67, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/1996, sob a acusação de utilização indevida de créditos nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade, com bases de cálculo fixadas nos Estados de origem, em desacordo com o art. 13, § 4º, II da Lei Complementar (LC) nº 87/1996, (mercadorias produzidas pelos remetentes; janeiro de 2014 a dezembro de 2015).

Consta descrição dos fatos que se refere às operações de transferências interestaduais de produtos industrializados em outras unidades da Federação, para filial localizada neste Estado, cuja base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, prevê que deve corresponder aos custos da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, e não foi considerado o valor de elementos de custos das rubricas: DEPRECIAÇÃO; MANUTENÇÃO; ENERGIA; OUTROS CUSTOS, por não integrarem os elementos considerados.

A 1ª JJF dirimiu a lide com base no voto condutor abaixo transcrito, julgando, por unanimidade, Procedente o presente Auto de Infração:

### VOTO

*Relativamente ao endereço fornecido, nada impede que as correspondências processuais sejam encaminhadas ao patrono do impugnante. Entretanto, em se tratando de Processo Administrativo Fiscal no Estado da Bahia, nenhuma irregularidade ocorrerá, desde que observados os artigos 108 a 110 do RPAF-BA/1999.*

*No mérito, trata-se de Auto de Infração elaborado em virtude da utilização indevida do crédito, decorrente de*

*transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade, em valores maiores do que o correspondente ao somatório dos custos de matéria prima, material de acondicionamento, material secundário e mão de obra, contrariamente ao quanto estabelecido no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/1996.*

*Trata-se de questão, cuja jurisprudência do CONSEF/BA é francamente desfavorável aos autuados, a exemplo daquela contida nos Acórdãos CJF nºs 0160-11/16 e 0373-12/14, em que figurou como recorrente a sociedade empresária ora impugnante:*

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0160-11/16**

**EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA EM LEI COMPLEMENTAR.** Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma sociedade empresária, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação tributária em vigor: matéria prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra. *Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.*

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0373-12/14**

**EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA.** Para fim de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais dos produtos fabricados pelo mesmo titular, entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, assim definido em lei: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. *Razões recursais insuficientes para a reforma da Decisão. Recurso NÃO PROVIDO, decisão unânime.*

*Para utilização de créditos em tais operações, nas situações em que os remetentes são fabricantes, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação do imposto (art. 13, § 4º, II da LC nº 87/1996): custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e material de acondicionamento.*

*No que se refere à energia elétrica, ainda que necessária ao funcionamento da unidade industrial, não se inclui no conceito de matéria prima, material secundário, mão de obra ou material de acondicionamento.*

*A definição da base de cálculo do ICMS é assunto reservado à Lei Complementar já citada, em face da dicção do art. 146, III, “a” da Constituição Federal. O comando contido no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/1996, é específico, e não admite interpretação extensiva ou distinta daquela utilizada pelos auditores.*

*Os gastos não definidos no referido dispositivo, devem ser expurgados para fins de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do crédito, conforme procedeu a Fiscalização.*

*Quanto ao teor supostamente confiscatório da multa, este órgão não tem competência para exercer controle de constitucionalidade, para negar eficácia a norma emanada de autoridade superior, tampouco para cancelar ou reduzir penalidade por descumprimento de obrigação principal, de acordo com o art. 167, I e III do RPAF-BA/1999.*

*Em face do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Inconformada com o acórdão JJF nº 0073-01/19, proferido pela C. 1ª Junta de Julgamento Fiscal, em 28/05/2019 (fls.166/168), que julgou procedente a autuação em epígrafe, pelas razões de fato e de direito a seguir aduzidas.

Trata-se de Auto de Infração objetivando a cobrança de supostos débitos de ICMS referente ao período compreendido entre janeiro de 2014 a dezembro de 2015, acrescidos de multa e juros de mora, apurados em razão de alegado aproveitamento indevido de créditos de imposto, decorrentes de operações realizadas entre estabelecimentos da Recorrente localizados em diferentes Estados da Federação.

De acordo com a D. Autoridade Fiscal, estabelecimentos da Recorrente situados em outras unidades da Federação teriam remetido produtos industrializados com o destaque do ICMS calculado em montante superior ao correto, uma vez que foram incluídos em suas bases de cálculo valores a título de despesas com (i) depreciação, (ii) manutenção; (iii) energia; e (iv) outros custos, quando, no seu entender, somente poderiam ser consideradas as despesas com matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.

Sob tal justificativa, o estabelecimento da Recorrente, ao receber tais produtos, teria apropriado créditos de ICMS em valor superior ao correto, ensejando, dessa forma, o lançamento de correspondentes débitos fiscais.

Assim, o Fisco entendeu que, nas operações de transferência interestaduais de mercadoria entre os estabelecimentos da Recorrente localizados no Distrito Federal, Minas Gerais, São Paulo, Paraná, Ceará e Pernambuco para o seu estabelecimento no estado da Bahia, a base de cálculo utilizada para apuração do ICMS teria sido maior do que aquela prevista na Lei Complementar nº 87/96 ("LC nº 87/96"), reproduzida pelo Estado da Bahia no artigo 17, parágrafo 8º, inciso II, da Lei Estadual nº 7.014/96 e artigo 56, inciso V, alínea "b", do RICMS/BA.

Inconformada com a autuação, a ora Recorrente apresentou Impugnação, a qual não foi provida, em síntese, sob o fundamento de que a base de cálculo do ICMS adotada pelos estabelecimentos remetentes teria superado os limites legais previstos pelo artigo 13, § 4º, inciso II, da LC nº 87/96, gerando, consequentemente, o alegado aproveitamento indevido de créditos de imposto.

Com a devida vênia, tal entendimento não merece prosperar, dado que os créditos em discussão foram legitimamente aproveitados à luz da legislação pertinente.

É o que se passa a demonstrar.

#### DA CORRETA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS PELA RECORRENTE NAS TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS

Como se depreende do Auto de Infração, a acusação baseia-se no entendimento de que a base de cálculo do ICMS adotada para as operações de transferência interestaduais de mercadorias dos estabelecimentos da Recorrente localizados no Distrito Federal e nos Estados de Minas Gerais, São Paulo, Paraná, Ceará e Pernambuco para seu estabelecimento no Estado da Bahia teria sido maior do que aquela prevista pela legislação tributária.

O Fisco Baiano entendeu que os estabelecimentos remetentes das mercadorias não teriam respeitado, para fins de determinação da base de cálculo do ICMS, os critérios estabelecidos pelo artigo 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, cujas disposições foram reproduzidas pelo artigo 17, § 8º, II, da Lei Estadual nº 7.014/96 e artigo 56, V, "b", do RICMS/BA.

De acordo com essas disposições, nas saídas interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular, a base de cálculo do ICMS a ser adotada é o *custo da mercadoria produzida* (também denominado de *custo de produção*), cujo conceito é amplo, pois engloba **todos os gastos que dada entidade incorre para produzir os bens ou serviços que se propõe**.

Entendeu o v. acórdão recorrido que *"para utilização de créditos em tais operações, nas situações em que os remetentes são fabricantes, deverá ser adotado como valor de base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação do imposto"* e que *"o comando contido no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/1996, é específico, e não admite interpretação extensiva ou distinta daquela utilizada pelos auditores"*.

Assim, de acordo com o v. acórdão recorrido, as rubricas "depreciação", "manutenção", "energia" e "outros custos" não poderiam ter sido incluídas pela Recorrente na composição da base de cálculo do ICMS, uma vez que o artigo 13, § 4º, inciso II, da LC nº 87/96, deveria ser interpretado taxativamente apenas para se considerar como "custo da mercadoria produzida" o custo da matéria-prima, do material secundário, da mão de obra e material de acondicionamento.

Ocorre que o entendimento pela taxatividade do artigo 13, § 4º, inciso II, da LC nº 87/96, culminou com a reprodução pelo Estado da Bahia da legislação complementar, *in verbis*:

LC nº 87/96:

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

(...)

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

(...)

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

Lei Estadual n.º 7.014/96:

“Art. 17. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 8º Na saída de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado em outra unidade da Federação 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;”

RICMS/BA:

“Art. 56. A base de cálculo do ICMS, nas operações internas e interestaduais realizadas por comerciantes, industriais, produtores, extratores e geradores, quando não prevista expressamente de forma diversa em outro dispositivo regulamentar, é:

(...)

V - na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular:

(...)

b) o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra;”

Diferentemente do que entende o Fisco Estadual, a base de cálculo utilizada pela Recorrente nas operações de transferências interestaduais de mercadorias foi apurada corretamente, não havendo que se falar na necessidade de glosa de créditos de ICMS utilizados e, tampouco, de ICMS recolhido a menor no período de janeiro de 2014 a dezembro de 2015, conforme se demonstrará.

O artigo 155, inciso II da Constituição Federal (“CF”) outorgou competência aos Estados e ao Distrito Federal para a instituição do ICMS, dispondo, em seu § 2º, inciso XII, sobre a necessidade da legislação complementar disciplinar acerca da fixação da base de cálculo, nos seguintes termos:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...)

§ 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. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001); ...” (Destacamos)

Da mesma forma, o artigo 146, inciso III, alínea “a” da CF outorgou, ainda, competência ao legislador complementar para a definição da base de cálculo do ICMS, como se infere:

“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;” (Destacamos)

Por sua vez, o legislador complementar nacional, no exercício da competência delineada no artigo 146, inciso III, alínea “a”, da CF, editou a LC nº 87/96, que prevê as normas gerais em matéria

de ICMS, assim dispondo sobre a base de cálculo do imposto nas operações de transferência interestadual de mercadorias entre o mesmo contribuinte:

*“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; ...” (destacamos)*

Tendo em vista referido panorama, o Distrito Federal e os Estados de São Paulo, Minas Gerais, Paraná, Ceará e Pernambuco editaram suas legislações estaduais acerca do ICMS considerando que a definição da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de mercadorias industrializadas entre estabelecimentos do mesmo contribuinte seria exemplificativa, comportando interpretação extensiva.

Nesse sentido, as **legislações do Distrito Federal e dos Estados de Minas Gerais, São Paulo, Paraná, Ceará e Pernambuco** acabaram por **considerar, para fins de definição da base de cálculo do ICMS, o custo da mercadoria produzida como correspondendo também a outras rubricas que não somente o custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.**

De fato, como demonstrado na Impugnação, a legislação do **Estado de Minas Gerais**, especialmente o artigo 13, da Lei Estadual n.º 6.373/75 e o artigo 43, § 2º, do RICMS/MG, interpreta extensivamente os conceitos de custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento previstos na LC n.º 87/96.

Com efeito, de acordo com a legislação mineira, o custo da matéria-prima deve englobar os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Já o custo do material secundário deve compreender o custo de todos os materiais e insumos consumidos direta e indiretamente na produção, **inclusive energia elétrica**. Especificamente quanto à energia elétrica, o v. acórdão recorrido afirma genericamente: *“ainda que necessária ao funcionamento da unidade industrial, não se inclui no conceito de [...] material secundário”*.

Por sua vez, o custo da mão de obra humana deve englobar o custo da mão de obra própria e de terceiros, utilizada direta e indiretamente na produção, acrescido dos encargos sociais e previdenciários; e o custo da mão de obra tecnológica compreender os custos de locação, manutenção, reparo, prevenção e os encargos de depreciação dos bens, representados pelas máquinas, equipamentos, ferramentas, instalações e similares, utilizados direta e indiretamente na produção.

Por fim, o custo do acondicionamento deve englobar todos os custos, diretos e indiretos, necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão de obra, pessoal e tecnológica.

Ademais, embora o **Estado de São Paulo** tenha reproduzido em sua legislação estadual sobre o ICMS a definição da base de cálculo contida na LC n.º 87/96, o Coordenador da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, no uso das atribuições que lhe foram outorgadas pelo artigo 522, do RICMS/SP, expediu a Decisão Normativa CAT-5 n.º 05, de 15 de junho de 2005 (“Decisão Normativa n.º 05/05”), mediante a qual determinou que o artigo 13, § 4º, inciso II, da LC n.º 87, **não deve ser interpretado taxativamente.**

De igual modo, demonstrou-se na Impugnação que, tanto a legislação do Estado de Minas Gerais, como a do Distrito Federal e dos Estados de São Paulo, Paraná, Ceará e Pernambuco, preceitua que **a definição de “custo da mercadoria produzida” para fins da apuração da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de mercadorias entre o mesmo contribuinte**, prevista no artigo 13, § 4º, inciso II da LC n.º 87/96, **não é taxativa e sim exemplificativa**, comportando interpretação extensiva.

E não poderia ser diferente na medida em que, conforme afirmado na Decisão Normativa nº 05/05 “... *a despeito da existência de metodologia para a apuração do custo de produção industrial, desenvolvida no âmbito da Contabilidade de Custos, segundo terminologia e princípios contábeis próprios, não nos parece possível cogitar de fórmula exata do custo de produção industrial, válida para identificar universalmente os componentes do custo da produção de todo e qualquer produto. A cada organização cabe desenvolver sistema de custos que melhor reflita as peculiaridades do processo de produção de cada um de seus produtos, individualmente considerados*”.

Diante disso, nas operações de transferências interestaduais de mercadorias entre os estabelecimentos da Recorrente localizados no Distrito Federal e nos Estados de Minas Gerais, São Paulo, Paraná, Ceará e Pernambuco para seu estabelecimento no Estado da Bahia, para fins de definição da base de cálculo utilizada para apuração do ICMS, a Recorrente considerou que o “custo da mercadoria produzida” englobaria o custo da matéria-prima, do material secundário, da mão de obra e do acondicionamento (artigo 13, § 4º, inciso II, da LC 87/96), bem como o custo de depreciação, de manutenção, da energia e outros custos.

Todavia, o Fisco entendeu que as rubricas “depreciação”, “manutenção”, “energia” e “outros custos” não poderiam ter sido incluídas na composição da base de cálculo do ICMS, uma vez que o artigo 13, § 4º, inciso II da LC nº 87/96 deveria ser interpretado taxativamente apenas para se considerar como “custo da mercadoria produzida” o custo da matéria-prima, do material secundário, da mão de obra e do acondicionamento.

Ocorre que **o posicionamento pela taxatividade** do artigo 13, § 4º, inciso II da LC nº 87/96, e a consequente definição do “custo da mercadoria produzida” como sendo apenas o custo da matéria-prima, do material secundário, da mão de obra e do acondicionamento, **acaba por ir de encontro às normas contábeis que tratam da definição de custo.**

Com efeito, na literatura das ciências contábeis verifica-se que o conceito de “custo de produção” é variável de acordo com a realidade da empresa e compreende mais rubricas do que somente a matéria-prima, o material secundário, a mão de obra e o acondicionamento.

Acerca da necessidade de definição do custo pelas ciências contábeis, são estas as lições de FELICÍSSIMO CARDOSO NETO:

*“I – CUSTOS SEGUNDO SUA NATUREZA*

*Antes de identificarmos os vários elementos de custos precisamos definir aquilo que chamamos de custo. Não se trata de uma definição do ponto de vista da economia e sim do lançamento contábil.*

*A indagação seria em como podemos diferenciar o custo de uma despesa ou mesmo de uma perda.*

*(...)*

*CUSTO*

*Representam aquela porção do preço de aquisição dos produtos, bens de serviços, que foi diferida, ou seja, que ainda não foi utilizada para a realização de rendas. Ex.: apropriação da mão-de-obra direta.*

*(...)*

*Em outras palavras, o contador distingue três tipos de lançamentos: aqueles normais à atividade da empresa, mas que significam tão-somente uma transferência de valor ou acréscimo que é o custo, (...).*

*Quanto à sua natureza os custos podem ser classificados em:*

*Diretos e indiretos.*

*Fixos, variáveis e semifixos ou semivariáveis.*

*Custos primários, de transformação e físicos.” (destacamos)*

No clássico livro *Manual de Contabilidade Societária*, os autores IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE E SANTOS, ao abordarem sobre o plano de conta dos custos de produção, deixam evidente que tais custos são amplos, variando, inclusive, conforme o tipo de atividade de cada empresa:

*“Os **Custos de Produção** segregam na Contabilidade Geral todos os custos relacionados ao sistema produtivo, visando facilitar a apuração do custeio da produção, e que deverá ser utilizado pela contabilidade de custos. Esse foi subdividido em cinco subgrupos, como segue:*

*5. Estoques*

*Produtos em elaboração*

*Custos de Produção*

*matéria-prima direta;*

*outros materiais diretos;*

*mão de obra direta;*

*outros custos diretos;*

*custos indiretos.*

*No caso de mão de obra direta e de custos indiretos, foram relacionadas as diversas subcontas por natureza de gastos.*

*Logicamente, cabe sempre lembrar, esse rol de contas é uma sugestão que deverá ser adaptada às necessidades e particularidades de cada empresa, para incluir contas para custos de natureza específica. Além disso, poderá ser necessário um detalhamento, seja na Contabilidade Geral, seja na Contabilidade de Custos, no caso de empresas com diversidade de linhas de produção, em que as contas de custos poderiam ser segregadas por linha ou ordens; ou em empresas com diversas fábricas ou locais de produção. Em que poderiam ser as contas seccionadas por fábrica ou por área geográfica e, ainda, segregadas por departamento ou seção de produção, também denominados de centros de custos. Isso simplificaria o plano de contas, propriamente dito, pois o mesmo registraria os gastos por natureza (salários, aluguéis, etc.) e o centro de custos (Departamento A, filial Z, etc.) registraria os gastos por produtos, departamentos, filiais etc. ...” (Destacamos)*

Diante disso, conclui-se que para as ciências contábeis, o conceito de “custo de produção” ou “custo da mercadoria produzida” é mais amplo do que o conceito do artigo 13, § 4º, inciso II, da LC nº 87/96.

Desta forma, caso prevaleça a interpretação dada pelo v. acórdão recorrido, **haverá clara violação ao artigo 110 do Código Tributário Nacional (“CTN”)**, segundo o qual a legislação tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos conceitos de direito privado adotados pela CF para a delimitação de competência tributária.

Com base na argumentação do artigo mencionado acima, é pacífico o entendimento jurisprudencial a respeito da impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de conceitos do direito privado que foram adotados pela CF para a atribuição de competência tributária (STF – RE 540.829/SP – Tribunal Pleno - Rel. Min. Gilmar Mendes – Rel. para Acórdão Min. Luiz Fux – DJ 18/11/2014).

Assim, verifica-se que acerca da aplicação do artigo 110 do CTN, é pacífico o entendimento jurisprudencial a respeito da impossibilidade da lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de conceitos do direito privado que foram adotados pela CF para a atribuição de competência tributária.

Portanto, não merece prosperar o posicionamento do v. acórdão recorrido acerca da taxatividade do rol do artigo 13, § 4º, inciso II, da LC nº 87/96, tendo em vista que deve ser adotado como base de cálculo do ICMS o custo da mercadoria produzida, entendido como a soma de todos os gastos incorridos no processo produtivo de dado bem, não se restringido apenas aos custos com matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, ou seja, também devem ser incluídas as despesas com energia elétrica, outros custos e frete.

Desta forma, absolutamente correta a apuração do ICMS pela Recorrente nas operações de transferências interestaduais de mercadorias entre seus estabelecimentos localizados em outras unidades da federação para seu estabelecimento no Estado da Bahia, de forma que não existe utilização indevida de crédito fiscal a ensejar a cobrança de ICMS supostamente recolhido a menor, devendo ser reformado o v. acórdão recorrido e o Auto de Infração nº 206891.0063/18-4 ser desconstituído em sua integralidade.

DA IMPOSSIBILIDADE DE SE RESTRINGIR O CRÉDITO DE ICMS EM HIPÓTESE NÃO PREVISTA NO TEXTO CONSTITUCIONAL – OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

Verifica-se que o v. acórdão, ao entender pela necessidade de estorno dos créditos fiscais utilizados pela Recorrente, violou o princípio da não-cumulatividade, na medida em que restringiu o direito ao crédito apurado com base na legislação vigente. Senão, vejamos.

Por meio do regime da não-cumulatividade, quis o legislador evitar a incidência “em cascata” do ICMS, desonerando a cadeia produtiva. A forma pela qual esse objetivo deve ser alcançado foi descrita pela própria CF: mediante uma operação matemática, na qual o contribuinte deduz do montante de ICMS apurado sobre suas operações o valor do imposto cobrado em relação às operações anteriores.

O artigo 155, § 2º, inciso II, da CF, por sua vez, estabelece duas limitações ao primado da não-cumulatividade, quais sejam, as hipóteses de isenção e não incidência. Desta forma, de acordo com a CF, o ICMS é regido pelo princípio da não-cumulatividade, somente sendo possível restringir os créditos nos casos em que a mercadoria vendida for isenta ou abarcada pela não incidência do imposto.

Estabelecidas essas diretrizes, o artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “c” da CF conferiu ao legislador complementar competência para disciplinar a forma pela qual seria posto em prática o princípio da não-cumulatividade, como se infere do artigo 155, inciso XII, alínea “c”:

“Art. 155.

(...)

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

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;”

Com fundamento nesse dispositivo constitucional, foi editada a LC 87/96, que traçou, em âmbito nacional, as diretrizes aplicáveis à consecução do princípio da não-cumulatividade quanto ao ICMS.

Em suma, a partir do cenário normativo acima descrito, verifica-se que o princípio da não-cumulatividade é garantia constitucional dos contribuintes, sendo o regime jurídico de sua aplicação disciplinado por meio de Lei Complementar, no caso a LC nº 87/96, a qual estabelece as normas gerais de caráter nacional que devem ser seguidas por todos os entes competentes para a instituição do ICMS em suas respectivas áreas de competência.

Portanto, por se tratar de **garantia constitucional, a não-cumulatividade não admite restrições ou limitações impostas pelo legislador infraconstitucional**, isto é, o princípio da não-cumulatividade em matéria de ICMS somente é excepcionado naquelas hipóteses constitucionalmente previstas (isenção e não-incidência), sob pena de subversão ao princípio da hierarquia das leis.

Ato contínuo, disciplinando a não-cumulatividade, o artigo 19 da LC nº 87/96, ratificou, no âmbito infraconstitucional, a previsão desse princípio, trazendo disposição semelhante àquela prevista pelo artigo 155, § 2º, inciso I, da CF, *in verbis*:

“Art. 19. O imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado”.

O seu artigo 20, § 1º, guardando a devida consonância com a CF (artigo 155, § 2º, II), estabelece, por sua vez, as estritas hipóteses em que o princípio da não-cumulatividade é excepcionado:

“Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações

*ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.” (Destacamos)*

Observe-se que, de acordo com os dispositivos acima transcritos, em se tratando de operações de circulação de mercadorias, os créditos de ICMS correspondentes somente não são aproveitáveis pela não-cumulatividade e, portanto, devem ser objeto do respectivo estorno caso já tenham sido apropriados, nas hipóteses de entradas ou saídas isentas ou não tributadas (não incidência).

Fora das hipóteses de isenção e não incidência, o princípio da não-cumulatividade, no tocante ao ICMS, deve ser aplicado de maneira ampla, sendo inconstitucional e ilegal qualquer espécie de limitação ao referido princípio, criado pelo legislador infraconstitucional.

Caso assim não fosse, estar-se-ia admitindo que o legislador infraconstitucional pudesse alterar princípio estabelecido pelo Poder Constituinte, em evidente afronta ao princípio da hierarquia das leis. Ademais, considerando que o princípio da não-cumulatividade constitui uma limitação ao poder de tributar do Estado, agregando-se, portanto, ao rol de direitos e garantias do contribuinte, não pode haver qualquer tipo de restrição à atuação do princípio, exceto aquelas expressamente previstas na CF.

Assim, o primado da não-cumulatividade apresenta nítido caráter imperativo, não só para o sujeito ativo da obrigação tributária como também para o próprio contribuinte, bem como possui índole absoluta, em decorrência da exaustão do próprio texto constitucional em catalogar as suas exceções.

Não obstante a **impossibilidade de criação de restrição ao primado da não-cumulatividade além daquelas expressamente previstas no texto constitucional** (isenção e não incidência), **o Fisco baiano exige o estorno dos créditos utilizados pela Recorrente por entender que, na apuração da base de cálculo do ICMS que gerou este direito ao crédito fiscal, foram incluídas rubricas que não estavam previstas no artigo 13, § 4º, II, da LC nº 87/96.**

Ocorre que, conforme demonstrado, os estabelecimentos da Recorrente localizados no Distrito Federal e nos Estados de Minas Gerais, São Paulo, Paraná, Ceará e Pernambuco adotaram a base de cálculo correta para fins de apuração do imposto devido, atribuindo, à LC nº 87/96, interpretação consentânea com os objetivos pretendidos pelo legislador nacional e que também são condizentes com as respectivas legislações estaduais.

Disto decorre que **o ICMS foi regularmente destacado nas notas fiscais que acobertaram a remessa dos produtos para o Estado da Bahia**, gerando, dessa forma, créditos de ICMS de mesmo valor apropriáveis segundo o princípio da não-cumulatividade.

Observe-se, portanto, que, ao efetuar o estorno de parcela dos créditos de imposto apropriados pela Recorrente, a autoridade fiscal incorreu em manifesta violação ao princípio da não-cumulatividade, o qual, como visto, somente admite exceções quando se está diante de situações de isenção ou não incidência.

Portanto, conclui-se que **a autuação em tela contraria o princípio da não-cumulatividade**, na medida em que **cria restrição ao crédito de ICMS em hipótese não prevista no texto constitucional**, devendo, portanto, ser cancelada.

DA NECESSIDADE DE UTILIZAÇÃO DO VEÍCULO JURÍDICO LEGÍTIMO PARA OBSTAR OS EFEITOS DE LEGISLAÇÃO EXPEDIDA POR OUTRA UNIDADE FEDERATIVA - AFRONTA AO PACTO FEDERATIVO E À TRIPARTIÇÃO DE PODERES

Considerando que os créditos fiscais utilizados pela Recorrente foram calculados com base na legislação dos estados remetentes, não poderia a Recorrente se furtar à aplicação de referida legislação porque válida e eficaz.

Assim, deveria o Fisco Baiano, entendendo pela violação da LC n.º 87/96, utilizar-se do veículo legítimo para declarar a inconstitucionalidade da legislação dos demais estados (Ação Direta de Inconstitucionalidade) e não simplesmente autuar a Recorrente, mediante o estorno de parte dos

créditos de ICMS que lhe foram regularmente transferidos pela não-cumulatividade.

A atitude adotada pelo Fisco resultou em afronta (i) ao pacto federativo nacional (artigo 1º da CF), diante da autonomia dos Estados para disciplinar sobre o ICMS em seu território, assim como (ii) à tripartição dos poderes (artigo 2º da CF), visto que compete exclusivamente ao Judiciário, em especial ao C. Supremo Tribunal Federal (“STF”), o controle de constitucionalidade dos atos normativos estaduais (artigo 102, inciso I, alínea “a” da CF).

Quanto a este ponto, note-se que o v. acórdão recorrido nada menciona em suas razões de decidir, limitando-se a afirmar que a jurisprudência desse D. CONSEF “é francamente desfavorável aos autuados”.

Porém, não pode o Estado baiano, ao seu bel-prazer, desconsiderar os ditames do artigo 13 da Lei Estadual n.º 6.373/75, c/c o artigo 43 do RICMS/MG, bem como do artigo 26 da Lei Estadual n.º 6.374/89, c/c o artigo 39 do RICMS/SP, a Decisão Normativa n.º 05/05, o artigo 25, § 6º, inciso II, do RICMS/CE, artigo 6, § 3º, da Lei n.º 11.408/96 c/c artigo 14 do RICMS/PE, artigo 8, § 4º, inciso II, do RICMS/PR e artigo 11, inciso II da Lei n.º 1.254/96 c/c artigo 39, inciso II, do RICMS/DF, exigindo o estorno de parte do crédito utilizado pela Recorrente **no estrito exercício de seus deveres legais**, sem antes ser decretada a nulidade desta legislação, na medida em que **todos os atos normativos estão protegidos pela presunção de constitucionalidade** até posição contrária do STF, a quem compete o controle de constitucionalidade dos atos normativos.

Assim, negar os efeitos de ato normativo devidamente instituído por outra unidade da Federação, na esteira da legalidade, seria o mesmo que retirar aquela norma do ordenamento jurídico, sem utilizar-se do meio próprio para tanto (Ação Direta de Inconstitucionalidade).

Com o intuito de orientar os Tribunais Pátrios acerca da pacífica jurisprudência do STF a respeito da impossibilidade de o Estado de destino negar aos contribuintes créditos estampados no documento fiscal em virtude da apuração do ICMS de acordo com a legislação do Estado de origem, sem a utilização da via apropriada da ADI, foi reconhecida a repercussão geral da matéria. Confira-se a ementa:

**“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. GUERRA FISCAL. CUMULATIVIDADE. ESTORNO DE CRÉDITOS POR INICIATIVA UNILATERAL DE ENTE FEDERADO. ESTORNO BASEADO EM PRETENSA CONCESSÃO DE BENEFÍCIO FISCAL INVÁLIDO POR OUTRO ENTE FEDERADO. ARTS. 1º, 2º, 3º, 102 e 155, § 2º, I DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ART. 8º DA LC 24/1975. MANIFESTAÇÃO PELA EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL DA MATÉRIA.”** (Destacamos)

(RE 628075 RG, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe 30/11/2011)

Seguindo a jurisprudência sedimentada da Suprema Corte, o E. Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) também tem entendido que o Estado que se sentir prejudicado por norma que gera créditos fiscais para o contribuinte em suposto desacordo com a legislação do ICMS deve se valer da ADI, sendo vedada a restrição ao crédito do imposto correspondente à operação interestadual, pois “o creditamento do ICMS em regime de não-cumulatividade prescinde do efetivo recolhimento na etapa anterior, bastando que haja a incidência tributária”.

Ainda que fosse notória a inconstitucionalidade dos atos normativos do Distrito Federal e dos Estados de Minas Gerais, São Paulo, Paraná, Ceará e Pernambuco, o que se admite apenas por hipótese, conforme reiteradamente decidido pelo STF em casos análogos, não pode o Estado baiano considerar ilegítimos os créditos a que tem direito os adquirentes de mercadorias, salvo se decorrentes de operações beneficiadas por normas já julgadas inconstitucionais pela Suprema Corte, pois, caso contrário, seria uma forma de exclusão de ato normativo válido do ordenamento jurídico por via transversa, não admitida pela CF.

Neste sentido é a lição do Prof. JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES:

**“(…) não será correto reconhecer ao Estado-membro competência para, independentemente de um posicionamento jurisdicional, sobretudo em ação declaratória de inconstitucionalidade da lei ou dos atos infralegais imputáveis, glosar o crédito havido como indevido (...). O contrário importaria admitir pudesse um Estado-membro desconstituir por portas travessas a legalidade editada por outro, com comportamento ofensivo**

*à federação, naquilo que é atributo essencial do pacto federativo nacional, a harmonia interestadual. (...).”  
(Destacamos)*

De fato, a despeito da suposta ilegalidade e inconstitucionalidade dos atos normativos do Distrito Federal e dos Estados de Minas Gerais, São Paulo, Paraná, Ceará e Pernambuco, o Estado de destino não pode simplesmente negar os créditos utilizados pelo contribuinte na regular aplicação da legislação sem antes se valer do veículo próprio para declarar a inconstitucionalidade do ato normativo impugnado, porquanto “**inconstitucionalidades não se compensam**” (ADI 2.377-MC, Min. Sepúlveda Pertence).

Por mais esse motivo, de rigor a reforma do v. acórdão recorrido, impondo-se o cancelamento da autuação fiscal.

#### DO LOCUPLETAMENTO INDEVIDO DO ESTADO DA BAHIA – CONTRARIEDADE À REPARTIÇÃO CONSTITUCIONAL DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E AO PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO À DISCRIMINAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ademais, de acordo com a CF, **o titular do imposto estadual incidente na operação interestadual de remessa de mercadoria a contribuinte do imposto**, como é o caso sob exame, é o **Estado onde está sediado o estabelecimento remetente da mercadoria**, no caso, os Estados de Minas Gerais, São Paulo, Paraná, Ceará, Pernambuco e o Distrito Federal. **E a alíquota aplicável em tal operação deve ser a interestadual fixada pelo Senado Federal.**

Ou seja, a CF autorizou somente o Estado onde está localizado o estabelecimento remetente a instituir e exigir o ICMS nas operações interestaduais de circulação de mercadoria com destino a contribuintes do imposto, de modo que qualquer norma infraconstitucional que contrarie a regra delineada pela Constituição (artigo 155, § 2º, VII, “a”) estará eivada de inconstitucionalidade.

A competência dos Estados de destino para a instituição do ICMS na operação interestadual, por sua vez, está restrita ao diferencial de alíquota, isto é, a cobrança do imposto estadual por meio da diferença resultante entre a alíquota interna e a alíquota interestadual aplicada.

Deste modo, **ao vedar o crédito do ICMS referente ao imposto que foi recolhido aos Estados de origem (Distrito Federal, Minas Gerais, São Paulo, Paraná, Ceará e Pernambuco)**, em virtude do entendimento de que a base de cálculo usada pela Recorrente para apurar o ICMS devido nas operações de transferência interestaduais de mercadorias entre seus estabelecimentos seria maior do que a prevista no artigo 13, § 4º, inciso II, da LC nº 87/96, **o Estado da Bahia acaba por alargar indevidamente a sua competência tributária, invadindo o campo de competência delineado pelo texto constitucional aos Estados de origem** (artigo 155, § 2º, VII, “a”).

A vedação ao crédito de ICMS incidente na operação interestadual, além de agredir a rígida repartição de competência prevista na CF, acaba ainda por ocasionar o locupletamento indevido em favor do Estado da Bahia.

Isso porque, ao vedar o crédito do imposto recolhido aos Estados de origem, impedindo que o seu contribuinte-administrado compense tal montante com o ICMS devido na operação subsequente (débitos), o Estado da Bahia toma para si receita que não lhe pertence, já que todo o montante recolhido no Estado de origem deve ser deduzido do valor devido ao Estado de destino.

Sendo assim, deve ser cancelada a autuação fiscal, na medida em que a pretensão de vedação ao creditamento fiscal pelo Estado da Bahia, com a consequente cobrança de ICMS supostamente pago a menor em razão do suposto creditamento indevido efetuado pela Recorrente, ocasionaria o locupletamento indevido do Estado baiano, bem como contrariaria a repartição constitucional da competência tributária e o princípio da vedação à discriminação tributária.

#### DA NATUREZA CONFISCATÓRIA E A NECESSÁRIA PROPORCIONALIDADE ENTRE A MULTA APLICADA E A INFRAÇÃO COMETIDA

Como defendido na Impugnação, ainda que prevalecesse a exigência da cobrança de ICMS, não

poderia ser exigido da Recorrente multa equivalente a 60% (sessenta por cento) do valor do crédito tido como indevido, por não haver proporcionalidade entre a penalidade aplicada e a infração supostamente cometida.

Fato é que, a imposição de multa em percentual tão elevado, agride o patrimônio do contribuinte, residindo aí a sua natureza confiscatória e demonstra que o critério utilizado desconsidera as circunstâncias do fato, a situação do contribuinte e sua atividade, bem como qualquer outro parâmetro razoável para o cálculo da penalidade.

Há que se considerar que o artigo 3º do CTN estabelece que o tributo é uma prestação pecuniária que não constitui sanção por ato ilícito. Por esse motivo, o tributo não pode ser utilizado para punir, da mesma forma que as sanções não podem ser utilizadas como instrumento de arrecadação disfarçado. Entretanto, a penalidade, no presente caso, além de indevida, é tão elevada a ponto de implicar o verdadeiro confisco, vedado pelo artigo 150, inciso IV, da CF.

A severidade das sanções tem por objetivo proteger a arrecadação do Estado e estimular, por vias oblíquas, o pagamento de tributos devidos. Entretanto, a punição deve guardar relação direta entre a infração cometida e o mal causado, assim como com o bem jurídico que se deseja proteger.

Ao se fixar quantitativamente a sanção, tanto o legislador como o aplicador da lei devem considerar a natureza da infração, devendo a respectiva cominação guardar estrita proporção com o dano causado pelo descumprimento da obrigação consignada pelo direito posto.

Esse foi o entendimento firmado pelo C. STF, ao apreciar a Ação Direta de Inconstitucionalidade 551-1/RJ, ajuizada pelo Governador do Estado do Rio de Janeiro, arguindo a inconstitucionalidade dos §§ 2º e 3º do artigo 57 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias do Estado do Rio de Janeiro.

A Ação Direta de Inconstitucionalidade, acima citada, trata de caso semelhante ao discutido no presente feito em que se constata a tentativa de imposição de multas abusivas e revestidas de caráter confiscatório.

Pertinente ao presente caso são as palavras proferidas pelo Sr. Min. Ilmar Galvão, Relator da ADIn 551-1, em seu voto.

Ademais, a Lei Federal n.º 9.784/99 que trata das regras e dos princípios do processo administrativo, estabelece em seu artigo 2º, parágrafo único, inciso VI, que em situações como a presente devem ser observados os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, de forma a determinar a observância do critério da “adequação entre os meios e os fins”, essência central da razoabilidade, e vedar a “imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público”, revelando com isto o cerne da noção de proporcionalidade.

Portanto, uma vez que a penalidade imposta não pode, de forma alguma, ser aplicada validamente à Recorrente, de rigor a reforma do v. acórdão recorrido para que, em observância ao princípio da proporcionalidade, seja cancelada ou, ao menos, diminuída para patamares não confiscatórios, uma vez que a multa correspondente a 60% (sessenta por cento) do valor do crédito do ICMS autuado configura exigência abusiva e confiscatória, não respeitando os limites impostos pela Constituição à aplicação de penalidades no Direito Tributário.

#### DO PEDIDO

Diante de todo o exposto, a Recorrente requer seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário, reformando-se o v. acórdão recorrido, a fim de que sejam cancelados os supostos débitos de ICMS autuados, dadas as razões que atestam a legitimidade do aproveitamento de créditos levado a efeito pela Recorrente.

Caso assim não se entenda, requer-se, subsidiariamente, seja afastada a multa aplicada ou, ao menos, reduzida para patamar não confiscatório.

A Recorrente protesta pela produção de provas por todos os meios em direito admitidos, bem como pela realização de sustentação oral por ocasião do julgamento do presente Recurso Voluntário.

Requer, por fim, que as publicações e intimações relativas ao presente feito sejam realizadas exclusivamente, sob pena de nulidade, em nome do advogado **MARCELO NEESER NOGUEIRA REIS**, inscrito na OAB/BA sob o nº 9.398, com endereço profissional na Av. da França, nº 164, Sala 11, Ed. Futurus, Comércio, Salvador, CEP 40010-000, Estado da Bahia e endereço eletrônico [intimacoes.tributario@lacazmartins.com.br](mailto:intimacoes.tributario@lacazmartins.com.br).

## VOTO VENCIDO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela recorrente, em razão do Acórdão da 1ª JF Nº 0073-01/19, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 16/10/2018, para exigir créditos tributários no valor histórico de R\$3.3131.746,67, sob a acusação de utilização indevida de créditos nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade, com bases de cálculo fixadas nos Estados de origem, em desacordo com o art. 13, § 4º, II da Lei Complementar (LC) nº 87/1996, (mercadorias produzidas pelos remetentes; janeiro de 2014 a dezembro de 2015).

Regularmente intimada, a Recorrente, inconformada com o julgamento realizado vem, por seu representante legal, às fls. 178/199, expor as razões que motivam seu Recurso Voluntário, inicialmente discorre sobre a autuação e o julgamento ora recorrido

No exame do mérito, é de bom alvitre destacar que o tema não é novo neste CONSEF. Também convém destacar que não se discute aqui a tese, calcada na Súm. 166 do STJ, acerca da não incidência do ICMS nas transferências interestaduais, pois o Sujeito Passivo com efeito fez incidir o imposto quando da sua remessa, na origem.

Portanto, a questão se cinge a definir se certos itens, objeto de glosa (“depreciação”, “energia elétrica/outros” e “gastos gerais de fabricação”) podem ser admitidos com componentes do **“custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”** (art. 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96; art. 17, § 8º, inciso II, da Lei nº 7.014/96; e IN SAT nº 52, de 17/10/2013).

Também sob esse viés, o tema não é novo, tanto assim que chegou a ser julgado em precedente sempre lembrado, no âmbito do STJ, por ocasião do julgamento do REsp nº 1.109.298/RS, em que ficou assentado que *“Em primeiro, a interpretação da norma deve ser restritiva, pois o citado parágrafo estabelece bases de cálculos específicas. Em segundo, os incisos estão conectados às atividades do sujeito passivo, devendo ser utilizado o inciso II para estabelecimento industrial. Em terceiro, a norma visa evitar o conflito federativo pela arrecadação do tributo, o que impede a interpretação que possibilita o sujeito passivo direcionar o valor do tributo ao Estado que melhor lhe convier”*.

Este CONSEF tem decidido, sem unanimidade, segundo tal precedente, oras divergindo ou não em relação à energia elétrica como matéria prima ou material secundário. Cito os julgados: 0100-12/13, 0440-12/17, 0443-12/17, 0447-12/17, 0453-12/17 e 0135-12/19.

Também o TJBA tem julgados nesse sentido:

**EMENTA: APELAÇÃO E REMESSA NECESSÁRIA. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. ICMS. BASE DE CÁLCULO. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA. NORMA MINEIRA. INAPLICABILIDADE. DEFINIÇÃO EXPRESSA NA LC/87/96 QUE DEVE SER INTERPRETADA RESTRITIVAMENTE. DECADÊNCIA. TRIBUTO LANÇADO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO PARCIAL. INTERPRETAÇÃO DO § 4º DO ART. 150 DO CTN. SENTENÇA MANTIDA. RECURSO CONHECIDO E NÃO PROVIDO.** A essência da presente lide é a alegação do Apelante de que a Lei Complementar nº 87/96 e a legislação estadual da Bahia a respeito do ICMS não definem o que deve ser considerado como “custo da mercadoria produzida” na base de cálculo das operações interestaduais, o que justificaria a adoção dos conceitos dispostos na Norma Mineira de que a despesa de “mão de obra” encontra-se no rol da referida LC. As despesas de manutenção, depreciação, energia elétrica e outros não integram a

*base de cálculo do ICMS sobre operações interestaduais, porque a interpretação a ser dada ao art. 13 da Lei Complementar nº 87/96 é restritiva na análise do que deve ser considerado como custo da mercadoria produzida. Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e desta Corte baiana. É desnecessário recorrer a Normas distintas da Lei Complementar nº 87/96 na apuração dos custos de produção da mercadoria para fim de definição da base de cálculo do ICMS, à vista da orientação jurisprudencial no sentido de que basta a interpretação restritiva do art. 13 da LC nº 87/96. Aos tributos lançados por homologação - como o ICMS, nos casos em que o contribuinte tenha efetuado pagamento, ainda que parcial, aplica-se o regramento da decadência disposto no § 4º do art. 150 do CTN, de modo que a contagem do prazo quinquenal deve ter como termo a quo a data do fato gerador e não o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN). APELAÇÃO CONHECIDA E NÃO PROVIDA.*

**(Classe: Apelação, Número do Processo: 0374609-09.2013.8.05.0001, Relator(a): LIGIA MARIA RAMOS CUNHA LIMA, Publicado em: 18/06/2019 – grifos nossos)**

No entanto, peço vênia para citar o voto que proferiu o Conselheiro Carlos Antonio Borges Cohim Silva, quando restou vencido no Acórdão CJF nº 0135-12/19, que acata “energia elétrica” como custo de produção para esse setor industrial, por reconhecer o caráter essencial. Peço vênia para transcrever parte do voto:

*Com referência aos lançamentos decorrentes de transferências com origem em estabelecimentos industriais o Recorrente alegou que todas as rubricas “depreciação”, “manutenção” “energia elétrica” e “outros custos indiretos”, indicadas nas planilhas entregues ao Fiscal, são custos que integram os elementos definidos na Lei Complementar nº 87/96, estando as mesmas segregadas naquela documentação apenas por questão gerencial da própria Recorrente e, por este motivo, entende ser legítimo o creditamento.*

*Entendo que a tributação dessas operações deve seguir o disposto no Inciso II do §4º do Art. 13 da LC 87/96, àquela que determina os custos permitidos para compor a base de cálculo da operação, os quais sejam: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, pois resta claro que os produtos foram produzidos no estabelecimento de empresa Matriz ou Filial da autuada. Desta forma, em toda e qualquer transação que envolva os produtos fabricados por estabelecimentos Matriz e Filiais, entre esses estabelecimentos, deverá ser seguido a orientação legal ora citada.*

*Dessa forma, não tenho como acatar a tese da Recorrente que sem embasamento requereu que fossem considerados todos os custos incorridos na produção, pois sabemos que na rubrica de “custos” constam todos os valores pagos, necessários para produção das mercadorias, mas que nem sempre se adequa aos conceitos estabelecidos na legislação estadual como permissivo de crédito.*

*Entretanto, entendo que assiste razão ao Recorrente no que se refere ao direito de creditamento quanto à energia elétrica, pelas razões a seguir.*

*A energia elétrica consumida em um estabelecimento industrial constitui elemento indispensável à consecução de seu processo fabril e, nesta condição, preenchem os requisitos do conceito previsto no Art. 309, IV, “b” RICMS/BA, estes que trata da hipótese de crédito relativo à energia elétrica que seja consumida no processo industrial.*

*Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

*IV - o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento:*

*(...)*

*b) quando consumida no processo de industrialização;*

*Restou incontroverso, no curso do presente processo administrativo, que a função desempenhada pela energia elétrica no processo industrial, e nesta condição deve ser tratada, ou seja, como matéria-prima ou como insumo indispensável face à participação direta do custo de produção, sendo totalmente consumida, a despeito de não integrar fisicamente o produto em fabricação, e, também, o fato de que sem a sua participação sequer pode ser iniciado e menos ainda concluído o processo fabril, dada a sua total essencialidade como fonte de energia e que por isso mesmo adentra inafastavelmente o conceito de custo de produção.*

*A Lei Kandir é inespecífica nesse sentido, a falta de conceitos em lei nacional dá margem para que cada um dos Estados afirme-se apto para legislar sobre a matéria, com base nos arts. 24, I, e 155, II da Constituição Federal, e regulamentar a matéria por meio de atos infralegais, inclusive decretos.*

*Consequentemente, é comum que cada Estado fixe aqueles conceitos segundo os interesses econômicos dos entes federativos que integram: por um lado, nos denominados “estados produtores”, busca-se conferir-lhes um maior alcance, com o efeito de ampliar a base de cálculo do ICMS e elevar a arrecadação do tributo nas saídas*

*interessadais; por outro, nos “estados consumidores” a interpretação é restritiva, com resultado na redução do crédito fiscal transferido e aumento nas respectivas receitas.*

*Na maior parte dos casos, o dissenso no tratamento legislativo do tema envolve o alcance do “custo da mercadoria produzida” e a definição de cada um dos elementos – matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento – que servem para delimitá-lo.*

*Não há lógica em sustentar que o Estado da Bahia concede o crédito fiscal da energia elétrica em sendo consumida no processo produtivo, entretanto não aceita classificá-la como custo direto na fabricação do produto nas transferências interestaduais.*

*Após análise sistemática das disposições legais, entendo assistir razão ao Recorrente neste aspecto, por considerar a energia elétrica vinculada ao processo fabril, que se constitui como elemento a ele essencial e indispensável na condição de produto secundário, inexistindo ofensa ao artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96 que o inclua na base de cálculo das transferências, resultando no direito ao crédito do ICMS destacado na documentação de aquisição.*

*Desta forma, entendo que deve ser excluída dos lançamentos referentes às transferências com origem em estabelecimentos industriais as parcelas relativas à energia elétrica, por ser legítimo o seu creditamento.*  
[...]

Pois bem. Examinando o repertório normativo, seja em nível complementar (nacional), seja em nível de solução política entre os entes tributantes (refiro-me aos Convênios e Protocolos adotados no âmbito do CONFAZ, bem assim às Resoluções do Senado Federal), seja em nível local (refiro-me às leis e regulamentos baianos de regência do ICMS, ou de organização do lançamento tributário, ou do processo administrativo tributário), não encontro dispositivo que autorize que o Estado da Bahia simplesmente desconsidere a base de cálculo que sujeito passivo calculara conforme a lei de regência do ICMS na Unidade Federativa em que se situa o seu estabelecimento remetente.

Ora, como bem salientou o relator do voto condutor da decisão recorrida (e vemos diuturnamente mencionado nos julgados deste CONSEF), a questão aqui é de partilha de competência. Todavia, não vejo no art. 148 do CTN, por exemplo, uma autorização para desconsiderar as declarações prestadas pelo sujeito passivo, se calcadas na legislação de regência do Estado de origem. Ora, não há omissão, tampouco há de se negar a fé das declarações ou os esclarecimentos prestados pelo Sujeito Passivo, que, ao que tudo indica, são compatíveis com as normas a que eles se sujeitam. A propósito, vale lembrar que naquele caso do REsp nº 1.109.298, a atividade fiscalizatória que originou a discussão demonstrou que o Sujeito Passivo, de forma artificiosa, reduzira a praticamente zero a tributação para a unidade da federação de destino, a justificar a desconsideração da base de cálculo na unidade de origem. Nada vejo sobre isso nestes autos, e a autuação se sustenta em transcrição de precedentes, mas não na evidencição fática de que o Sujeito Passivo porventura estivesse a fugir da tributação por meios evasivos, ou estivesse a praticar alguma conduta de modo a afastar a tributação perante este Estado, ou estivesse a descumprir a legislação de regência do Estado de origem das mercadorias.

Se a solução empregada pela unidade da federação de origem é, por hipótese, incompatível com a norma complementar (assim como parecem estar incompatíveis com a jurisprudência remansosa do STF e do STJ, de que não incide ICMS nas transferências entre estabelecimentos titulados pela mesma pessoa, todas as leis locais que fazem incidir o ICMS consoante o art. 12, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96), não é compatível com a racionalidade do sistema tributário, tampouco com a segurança jurídica, que o sujeito passivo seja obrigado, por um ente, a tributar sob uma dada base e, pelo outro, a expurgar valores dessa base. É da essência do federalismo fiscal que esses conflitos sejam dirimidos entre iguais, e não pelos contribuintes que, de resto, não detém legitimidade para postular perante o STF medida originária a fim de dirimir tais conflitos (a propósito, ver o julgamento da Ação Civil Originária nº 2887/SC, que versa sobre tema idêntico, mas não foi conhecida por parte do STF).

Dito por outro modo, se há conflito, devem os entes tributantes buscar solucioná-lo sem causar àquele que não detém a mesma capacidade política – o particular, o sujeito passivo – uma insegurança brutal. É de ver-se que ao pagar um crédito originário deste PAF, o sujeito passivo

estará impedido de repercuti-lo, com ofensa até mesmo à não-cumulatividade própria do ICMS, e tudo em nome de uma posição em um conflito de competência – como bem reconheceu o Senhor Relator – que, sem qualquer dúvida, nada diz respeito ao Sujeito Passivo.

Senhores, tenho recordado que uma das missões deste Conselho, estampada no art. 2º de seu Regimento Interno (aprovado por meio do Decreto nº 7.592/99) é “julgar os litígios decorrentes de lançamentos de tributos”. A missão de julgar litígio vai além da aplicação pura e simples da lei: é necessário enxergar o teor belicoso do conflito, enxergar os verdadeiros envolvidos, dar solução compatível com o sistema. Nesse passo, recordo o relativamente recente episódio do “Protocolo ICMS do CONFAZ nº 21/2011”, rechaçado pelo STF. Também recordo que o tema em questão possivelmente terá um passo adiante em sua solução quando vier a ser julgado pelo STF o “caso Gelita” (RE nº 628.075, pautado para 20/11/2019), ou outro que venha a servir de piloto para o julgamento do Tema 490 dentre os representativos de controvérsia.

De todo modo, por visualizar ofensa a princípios constitucionais tributários basilares (racionalidade, segurança jurídica, federalismo fiscal e não-cumulatividade do ICMS) e por não ver fundamento legislativo que autorize seja a edição da IN SAT nº 52/2013, seja a “glosa” de um crédito que fora decorrente da aplicação legítima da lei de regência do ICMS na Unidade da Federação de origem, sou pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar o Auto de Infração IMPROCEDENTE.

#### **VOTO VENCEDOR**

Embora reconheça a complexidade do tema, que quase sempre tem levado a um espinhoso debate neste Conselho, e reconheça também o excelente voto do Eminentíssimo Relator, venho discordar com a máxima vênua da decisão, até porque há farta jurisprudência neste Conselho de Fazenda, em que se tem decidido em sentido contrário ao do voto proferido nesta sessão.

O presente processo administrativo fiscal decorre de auto de infração, onde o entendimento dos autuantes é de que as operações, objeto deste auto (transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo contribuinte, mas situados em outros estados), foram realizadas com bases de cálculo do ICMS em valores superiores aos permitidos pela legislação em vigor, tanto na esfera estadual quanto federal, por assim dizer, ao arrepio do artigo 13, §4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/1996 e também do artigo 56, V, “b”, do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, que por sua vez reproduz o artigo 17, §7º, inciso II, da Lei Estadual nº 7.014/96, fonte do Regulamento vigente.

Entendem, os autuantes, que o método de cálculo utilizado pela impugnante, contém em seu bojo, elementos que elevam ilegalmente a base de cálculo das operações, de forma que recolhe-se imposto devido ao Estado de origem da mercadoria um valor maior que o devido, e em contrapartida, em virtude da não-cumulatividade do ICMS, esse valor pago na origem é utilizado como crédito do ICMS apropriado pelo estabelecimento de destino, aqui autuado, havendo em tal procedimento, redução indevida do imposto que é apurado e recolhido ao Estado da Bahia, e tal redução corresponde exatamente ao valor do crédito apropriado pelo estabelecimento autuado. Enfim, o valor do imposto a recolher, fica notoriamente reduzido pelo virtual “excesso” de valor creditado nas citadas transferências.

Creio ser ponto pacífico que tanto impugnante quanto autuante convergem quanto ao entendimento de que os artigos 146 e 155 estabelecem que as normas gerais tributárias, especialmente quanto ao fato gerador e a base de cálculo são definidas por Lei Complementar.

No esmero de traduzir a importância do princípio da legalidade estrita no âmbito tributário trago uma citação valiosa de grande alcance doutrinário, que considero fundamental para análise que faremos aqui neste voto, do Professor Paulo de Barros Carvalho:

*O princípio da legalidade, entre nós, compele o agente a procurar frases prescritivas, única e exclusivamente, entre as introduzidas no ordenamento positivo por via de lei ou de diploma que tenha o mesmo status (grifo*

*nosso*. Se do consequente da regra advier obrigação de dar fazer ou não fazer alguma coisa, sua construção reivindicará a seleção de enunciados colhidos apenas e tão somente no plano legal, sendo vedado o aproveitamento de sentenças oriundas de decretos, portarias e outros atos de hierarquia inferior (grifo nosso). A regra matriz de incidência, como estrutura lógico-sintática, há que ser saturada com as significações do direito positivo.

Entretanto pela diretriz da estrita legalidade, não podem ser utilizados outros enunciados, senão aqueles introduzidos pela lei. Seja a menção genérica do acontecimento factual, com seus critérios compositivos (material, espacial, temporal), seja a regulação da conduta, firmada no consequente, também com seus critérios próprios, vale dizer, indicação dos sujeitos ativo e passivo (critério pessoal) bem como da base de cálculo e da alíquota (critério quantitativo), tudo há de vir expresso em enunciados legais, não se admitindo, sob qualquer pretexto, que sequer um desses elementos possa ser retirado de orações prescritivas inferiores (grifo nosso) (ob cit. Fls. 139/40).

Por sua vez, Sacha Calmon entende que “está claro que a lei infra-constitucional não pode pôr limite em princípio constitucional nem o intérprete pode mudar-lhe o conteúdo e os destinatários ativos e passivos. Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade voltam-se em Direito Tributário precisamente contra o legislador e o administrador. (FISCO VERSUS CONTRIBUINTE: ATÉ ONDE VAI O ABUSO - Gazeta Mercantil - 07.11.2005 )

E como bem asseverou Luciano Amaro, segundo o princípio da tipicidade tributária, “*deve o legislador, ao formular a lei, definir, de modo taxativo (numerus clausus) e completo, as situações (tipos) tributáveis, cuja ocorrência será necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, bem como os critérios de quantificação (medida) do tributo*”, vedando-se ao aplicador da lei “*a interpretação extensiva e a analogia, incompatíveis com a taxatividade e determinação dos tipos tributários*” (in *Direito Tributário Brasileiro* 10ª ed., Ed. Saraiva, pág. 113).

Assim, de pronto, entendo que não é possível configurar qualquer fundamento na interpretação de que a LC 87/06, no seu art. 13, II, § 4º, é exemplificativa. Recorro à melhor doutrina por uma questão de estilo, mas afirmo isto, sem precisar me aprofundar em questões de semântica ou de hermenêutica jurídica, pois simplesmente não poderia ser de outra forma.

Conforme a insuperável colocação do Mestre Paulo de Barros Carvalho, compele o agente procurar frases prescritivas exclusivamente entre as introduzidas no ordenamento jurídico por via de lei que tenha o **mesmo status**, sendo vedado o aproveitamento de regras de hierarquia inferior, notadamente nos critérios que estabeleçam alíquotas e base de cálculo, de forma a se estabelecer indevassável barreira ao avanço sobre o patrimônio alheio, de forma injusta e indevida. Assim, em havendo uma interpretação de que os custos são exemplificativos e não taxativos, assim como dos conceitos de custos ali relacionados, estas devem ser feitas por lei de mesmo status, ou seja, por Lei Complementar, jamais por lei ordinária.

O legislador federal sabia que o artigo tratava da base de cálculo nas transferências interestaduais com repercussão direta no valor arrecadado no estado de origem e também no de destino, visto haver uma repartição de tributos. O legislador sabia também que seria uma temeridade deixar a definição da base de cálculo à mercê de normas estaduais, porque isto conduziria a uma terrível insegurança jurídica para os contribuintes, de forma a evitar exatamente o que aqui ocorre nesta lide, onde os estados de origem são virtualmente acusados pelos autuantes de se apropriarem de valor de ICMS maior que o devido, tendo o impugnante recolhido o imposto que devia, alegadamente por conta da obrigação que lhe foi imposta.

A título de contra-exemplo, cito aqui o artigo 22, da Lei Estadual 7.014/96 que, visivelmente, ao contrário da lei em discussão, não é taxativa, mas exemplificativa, que dita o modo de arbitramento da base de cálculo, quando se trata de um estabelecimento industrial, *in verbis*:

*Art. 22. A autoridade lançadora poderá arbitrar a base de cálculo do ICMS, quando não for possível a apuração do valor real, nas seguintes hipóteses:*

*IV - em se tratando de estabelecimento industrial, tomar-se-á por base:*

*a) o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo das matérias-primas, materiais secundários, produtos intermediários, acondicionamento, mão-de-obra e outros gastos de fabricação, agregando-se ao montante 20% (vinte por cento), a título de margem de valor adicionado (MVA);*

O legislador federal, preciosamente, não deixou qualquer margem para especulação, pois define o custo da mercadoria produzida para efeitos de transferências interestaduais, de forma clara, concisa e fulminante: *assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento*

*Entendo que essa questão encontra-se pacificada pelo STJ, conforme do RECURSO ESPECIAL Nº 1.109.298 - RS (2008/0279009-9) RELATOR: MINISTRO CASTRO MEIRA, cujo trecho fundamental aqui transcrevo neste voto:*

*A questão jurídica em debate, portanto, refere-se à base de cálculo do ICMS na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado do mesmo titular - artigo 13, § 4º, da LC 87/96.*

*Na espécie, por diversas razões a base de cálculo do ICMS deve ser o custo da mercadoria produzida nos termos do artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96 (e não a entrada mais recente).*

*Em primeiro, a interpretação da norma deve ser restritiva, pois o citado parágrafo estabelece bases de cálculos específicas. Em segundo, os incisos estão conectados às atividades do sujeito passivo, devendo ser utilizado o inciso II para estabelecimento industrial. Em terceiro, a norma visa evitar o conflito federativo pela arrecadação do tributo, o que impede a interpretação que possibilita o sujeito passivo direcionar o valor do tributo ao Estado que melhor lhe convier. (grifo nosso).*

Por outro lado, às vezes a lei penetra uma zona de incerteza, dado que por exemplo, uma mesma mercadoria ao ser utilizada numa indústria pode ser matéria prima e em outra vir a ser um material secundário, sendo impossível ao legislador estabelecer “*numerus clausus*” os itens que pertencem a cada um dos conceitos enunciados na lei, dependendo do aplicador delinear e separar os itens dentro do conceito existente.

Assim, explica-se que não foi uma falha do legislador na elaboração da lei complementar, pois cabe a análise em cada caso concreto, se um determinado gasto é matéria prima ou material secundário, ou de acondicionamento, etc. Daí, a necessidade do legislador infraconstitucional, com vistas a estabelecer uma segurança jurídica nas relações do contribuinte com o fisco, detalhar a definição legal de determinados conceitos, para que seja aplicado corretamente a lei ao caso concreto, partindo-se de um paradigma legal.

No entanto, é preciso ressaltar, que no caso de conceitos indeterminados no âmbito do Direito Tributário, deve o legislador preencher as devidas lacunas sem, no entanto, alterar o conteúdo, a definição e o alcance de institutos e conceitos e formas de direito privado, conforme os ditames do art. 110 do CTN.

Se observarmos em qualquer manual de contabilidade de custos, veremos que materiais primários e secundários tem em comum o fato de se agregarem ao produto final e só se separam conceitualmente um do outro, por ser o material secundário composto de itens de menor agregação na mercadoria produzida em comparação com a matéria prima ( por isso mesmo dito secundária, por advém na sequência de prima ou primária).

Na indústria de móveis, a madeira é claramente identificada como matéria prima por ser o item de maior relevância na fabricação, e os metais empregados, tais como pregos, parafusos, puxadores, são exemplos clássicos material secundário de fácil identificação no produto final. Existe ainda uma situação comum a esses dois itens de custo – integram os chamados custos diretos de fabricação, porque é possível determinar em cada item produzido o quanto foi aplicado de cada um dos materiais envolvidos, madeira, pregos, parafusos, puxadores, etc. Assim, na fabricação de duas mesas, uma pequena e uma grande, é possível determinar com precisão o custo da matéria prima e da matéria secundária na fabricação de cada uma delas.

Já a energia elétrica jamais pode integrar a rubrica material secundário, pois se trata de um custo indireto de fabricação, visto ser necessário fazer-se um rateio para se apropriar o custo para cada elemento, sendo ao contrário da matéria prima e do material secundário, impossível determinar

entre dois móveis de diferentes tamanhos, quanto se gastou, precisamente, de energia elétrica em cada uma delas. A verdade é que dada a importância do custo de energia elétrica nos processos industriais ela assume rubrica própria na contabilidade, não estando inserida em nenhuma outra nomenclatura de custos.

Além disso, o Poder Judiciário, no âmbito do STJ, já se produziu farta jurisprudência no sentido de negar a condição de energia elétrica como integrante como matéria prima ou material secundário pois não se incorporam ao produto (AgRg no RE 731885 – PR – Rel. Ministro Luiz Fux, DJ de 20/03/2006), assim como, sem amparo na Constituição e na Lei Complementar, o legislador infraconstitucional jamais poderia ao seu alvitre considerar energia elétrica como mercadoria para fins tributários.

Como bem disse Luciano Amaro, *o legislador infraconstitucional não pode expandir o campo de competência tributária que lhe foi atribuído, mediante o artifício de ampliar a definição, o conteúdo ou o alcance de institutos de direito privado.*

Quanto ao frete, e demais despesas como manutenção, combustíveis, água/esgoto, e outras alocações não especificadas, vejamos resposta a uma consulta de nº 90/2001 feita ao fisco paulista, onde consta textualmente, um trecho esclarecedor, que foi fundamentada segundo a consulta, em *terminologia contábil proposta pelo Prof. Eliseu Martins (in MARTINS, Eliseu - Contabilidade de Custos, São Paulo, Ed. Atlas, 1996, cap. 2), in verbis:*

*“É bastante fácil a visualização de onde começam os custos de produção, mas nem sempre é da mesma maneira simples a verificação de onde eles terminam. É relativamente comum a existência de problemas de separação entre custos e despesas de venda. A regra é simples, bastando definir-se o momento em que o produto está pronto para a venda. Até aí, todos os gastos são custos. A partir desse momento, despesas. (grifo nosso)*

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, por exemplo, 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. O mesmo ocorre com despesas de manutenção.

Por fim, discordo quanto ao aspecto do cumprimento da legislação de outros estados por parte do Recorrente; não é justificável o impugnante alegar que cumpriu a lei tributária dos estados de SP, MG e Pernambuco ou qualquer outro cuja legislação se contraponha à do Estado da Bahia.

É 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 outros estados, para aumentar a base de cálculo nas transferências interestaduais.

Para não deixar de citar a jurisprudência deste Conselho, trago aqui breve trecho de voto do Conselheiro Tolstói Seara Nolasco no Acórdão nº 016-12/09:

*“ Há que se privilegiar o aspecto teleológico da norma. Nessa linha de entendimento, em raciocínio analógico, observa-se que a fixação das alíquotas, nas operações interestaduais, são, em regra, de valor inferior às estabelecidas para as operações internas, considerando que a repartição do imposto deve 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”.*

Pelo exposto, o contribuinte transferiu mercadorias de seus estabelecimentos situados em outros Estados da Federação, com base de cálculo acima da que é legalmente permitida, violando o disposto no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, quando o legislador determinou taxativamente os elementos de custo de produção: matéria-prima, mão-de-obra, material secundário, e acondicionamento.

Assim, os gastos com os demais itens de custo de produção, tais como DEPRECIAÇÃO; MANUTENÇÃO; ENERGIA; OUTROS CUSTOS, por não integrarem os elementos considerados, e não devem ser computados no custo de produção para efeitos de transferência interestadual, NEGÓCIO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, e voto pela PROCEDÊNCIA do auto de infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0063/18-4**, lavrado contra **DANONE LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.313.746,67**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Ildemar José Landin, Marcelo Mattedi e Silva e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO – Conselheiros: Paulo Shinyashiki Filho, Carlos Henrique Jorge Gantois e José Raimundo Oliveira Pinho.

Sala das Sessões do CONSEF, 1º de outubro de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

PAULO SHINYASHIKI FILHO – RELATOR/VOTO VENCIDO

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - VOTO VENCEDOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS