

A. I. Nº - 206891.0042/18-7
AUTUADO - KIMBERLY – CLARK BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA.
AUTUANTES - PAULO CEZAR DA SILVA BRITO, EUZIANE GOUVEIA DA SILVA e MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 26/01/2021

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0237-04/20-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ERRO NA BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS COM PREÇO SUPERIOR AO CUSTO DE PRODUÇÃO. Fato demonstrado nos autos. A imputação diz respeito ao parâmetro fixado pelo art. 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96. Não importa o “*conceito de custo contábil*” segundo a técnica dos manuais de contabilidade. Para integrar a base de cálculo do ICMS nas saídas, em transferência, de mercadoria destinada a outro estabelecimento do mesmo titular situado em outro Estado, deve prevalecer o “*conceito legal*” do custo da mercadoria produzida, expressamente veiculada no dispositivo normativo. Não é todo e qualquer custo de produção que integra a base de cálculo, de acordo com o regramento supracitado da Lei Complementar nº 87/96, isto é, tão somente a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Corretos os expurgos levados a efeito pela fiscalização. Não acolhida a arguição de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em referência teve sua expedição ocorrida em 21/09/2018 com o objetivo de reclamar crédito tributário na ordem de R\$1.515.103,57, mais multa de 60% prevista pelo Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, em face da seguinte acusação relacionada ao exercício de 2014: “*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo*”.

Consta, a título de complemento, a seguinte informação: “*O presente trabalho tem amparo nas decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ), do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia (TJ/BA), do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia (CONSEF) e na Lei Complementar nº 87/96 (art. 13, § 4º, II), que, no caso deste Auto de Infração, diz respeito à verificação da BASE DE CÁLCULO (CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA) nas OPERAÇÕES INTERESTADUAIS envolvendo PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (em outras unidades da Federação) que foram FABRICADOS EXCLUSIVAMENTE PELA EMPRESA, ATRAVÉS DOS ESTABELECIMENTOS REMETENTES, e TRANSFERIDOS para a FILIAL localizada neste ESTADO. AUDITORIA PARA OS EXERCÍCIOS DE 2013 e de 2014.*

Trata-se de ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL DE ICMS em decorrência de ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO NAS OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS com consequente pagamento de ICMS a menor que o devido, tudo em consonância com o detalhamento registrado no próprio corpo do Auto de Infração”.

Regularmente notificado do lançamento, o autuado, ingressou com a Impugnação de fls. 72 a 87, onde, inicialmente, reproduziu a acusação e, em seguida ingressou na seara do Direito citando que a Lei Complementar nº 87/96 estabelece, em seu art. 13, §4º, inciso II, o que os autuantes entendem como valor máximo de base de cálculo para transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, no que tange a produtos industrializados pelo remetente, isto é:

“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 de produção, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;”

Pontuou que por considerar a norma acima como uma regra que delimita os exatos componentes da base de cálculo do ICMS em transferências interestaduais, os autuantes solicitaram que apresentasse os valores que compunham as bases de cálculo do ICMS utilizadas nas transferências interestaduais recebidas nos exercícios de 2013 e 2014, o que foi feito durante os trabalhos fiscais.

Destacou que diante dos valores informados, os autuantes concordaram com boa parte dos itens que compuseram os custos utilizados como base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais sob análise, exceção feita a apenas três itens componentes do custo informado: “Manutenção e Reparo de Bens Aplicados na Produção”, “Encargos de Depreciação” e “Outros Custos”, todos eles considerados como não pertencentes ao que chamaram de CUSTO DE PRODUÇÃO.

Nesta ótica defendeu que a questão merece uma análise mais detida e que vá além do mero estudo da denominação dada às contas contábeis e da aplicação cega dos limites contidos no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, o que passou a abordar.

No tópico intitulado “DOS CUSTOS DE PRODUÇÃO IGNORADOS PELA FISCALIZAÇÃO”, mencionou que a presente discussão envolve a glosa dos créditos de ICMS tomados em transferências interestaduais cujas bases de cálculo contiveram valores que não poderiam ser considerados como custos, exclusivamente, de matérias-primas, materiais secundários, mão de obra e acondicionamento, o chamado custo de produção.

A este respeito mencionou que entende no mínimo questionável que os custos relacionados à materiais secundários e ao maquinário não possam ser considerados como custo de produção, até porque se trata de uma empresa industrial e não artesanal, citando como exemplo os custos relacionados nas contas “Uso de tecidos em máquinas (telas e feltros)”, “Manutenção e Reparo de Bens Aplicados na Produção”, “Encargos de Depreciação”, todos glosadas pelos autuantes, observando mais uma vez que cuida-se aqui de custo de mercadoria produzida, ou seja, industrializada, mediante a utilização de processo produtivo e maquinário, acrescentando ainda que a própria energia elétrica consumida no processo industrial – e também glosada na presente autuação – sofre o mesmo problema conceitual.

Com essa linha de raciocínio diz que ignorar tal fato leva a questionar se a Lei Complementar nº 87/96 efetivamente estabeleceu uma interpretação restritiva do conceito de CUSTO DE MERCADORIA PRODUZIDA, ao limitá-lo aos custos de matérias-primas, material secundário, mão de obra e acondicionamento, ou se tais itens listados no inciso II, §4º, art. 13 seriam meramente exemplificativos.

Destaca que esse é o objeto da Decisão Normativa CAT nº 5/2005, publicada pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo visando um melhor esclarecimento sobre esse tema, observando que a grande maioria das transferências interestaduais que recebeu e que foram glosadas pelos

autuantes originaram-se no Estado de São Paulo, razão pela qual deve obediência à legislação estadual do ICMS daquele Estado, e tendo em vista que o ICMS interestadual incidente sobre as transferências interestaduais ora discutidas é devido a São Paulo, é evidente a necessidade de observância das normas paulistas relacionadas a tais operações. Neste sentido asseverou que a mencionada Decisão Normativa CAT nº 5/2005, ao abordar a taxatividade dos itens componentes da base de cálculo do ICMS em transferências interestaduais, conforme art. 13, §4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, traz uma abordagem relevante, que pode ser resumida da seguinte forma: cabe ao próprio contribuinte apurar o custo da mercadoria promovida, em conformidade com os princípios e a metodologia da Contabilidade de Custos, e à fiscalização verificar a sua correção, reproduzindo, em seguida, a íntegra da referida Decisão Normativa.

Pontuou, ainda, que a Decisão Normativa CAT mencionada e reproduzida, embora não produza norma cogente, apresenta o entendimento oficial da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo sobre o tema nela abordado, sendo, no mínimo salutar que os contribuintes paulistas observem seus ditames.

Após tecer outras considerações a este respeito, defendeu que o que a Lei Complementar nº 87/96 pretendeu, e que influencia a própria lavratura do presente Auto de Infração, é a suposta existência de uma fórmula exata e única para determinar o custo de produção industrial, o que, ao seu entender, em si é um acinte, se considerarmos que cada produto possui seu próprio complexo de componentes e de custos de produção.

Teceu comentários a respeito do item “acondicionamento”, para em seguida considerar que é questionável se a Lei Complementar nº 87/96 respeitou os conceitos existentes na legislação, especialmente, nas normas contábeis, porque segundo o art. 146, III, da Constituição Federal, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária e definir regras à definição de fatos geradores e base de cálculo, enquanto que o art. 110 do Código Tributário Nacional, aprovado pela Lei nº 5.172/1966, dispõe que *“a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados (...) para definir ou limitar competências tributárias”*.

Nesse sentido, defendeu que há que se observar que o custo de produção, objeto do art. 13, §4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96 decorre do direito privado, acrescentando que na Norma de Procedimento Contábil (NPC) nº 02 do IBRACON, consta a definição do que se convencionou denominar “custo de produção”, conforme se verifica do seu item 11 abaixo transcrito:

“11. O conceito de custo, conforme aplicado a estoques produzidos na entidade, é entendido como sendo o somatório dos gastos com matéria-prima, mão-de-obra direta e outros gastos fabris (mão-de-obra indireta, energia, depreciação, etc.), excluídos aqueles atribuíveis à ocorrência de fatores não previsíveis, tais como efeitos de ociosidade e de perdas anormais. Gastos gerais e administrativos, quando não claramente relacionados com a produção, não são incorporados ao custo dos estoques.”

Com base no argumento supra, assevera que o custo de produção abrange os gastos com matéria-prima, mão-de-obra direta e quaisquer outros gastos fabris (como mão-de-obra indireta, energia e depreciação), excluídos apenas aqueles cuja ocorrência é imprevisível, ou seja, tal definição inclui vários dos itens que foram objeto da glosa ora discutida e que, inquestionavelmente, fazem parte do custo de produção.

Argumentou que apesar de claramente participarem do custo de produção, tais itens não constam expressamente do art. 13, §4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, o que levou os autuantes a considerarem fora do custo de produção à energia elétrica utilizada na linha industrial e os custos com o maquinário utilizado em seu processo produtivo.

Citou doutrina e ponderou que é forçoso concluir que os conceitos contidos no art. 13, §4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96 devem ser tidos como meramente exemplificativos do que se deve considerar como custo de produção, tendo em vista os conceitos pré-existentes em normas contábeis com relação ao que se define como “custo de produção”, sendo que, ao seu entender, não existem motivos que justifiquem a manutenção da glosa dos créditos de ICMS ora discutida, na

medida em que os mesmos contém elementos efetivamente considerados como custo de produção dos estabelecimentos remetentes dos produtos que geraram tais créditos no seu estabelecimento.

No tópico seguinte passou a questionar os itens do seu custo de produção que foram expurgados pelos autuantes, além de solicitar a realização de perícia fiscal a este respeito, oportunidade em que destacou que a glosa ora discutida baseia-se na exclusão de diversos itens que compuseram a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais recebidas, sob o argumento de que tais itens não estariam contidos no conceito de CUSTO DE PRODUÇÃO determinado na Lei Complementar nº 87/96 (artigo 13, §4º, inciso II), destacando que tais itens foram “Manutenção e Reparo de Bens Aplicados na Produção”, “Encargos de Depreciação” e “Outros Custos”.

Sustentou que diversos itens componentes da conta denominada “Outros Custos”, bem como da conta “Manutenção e Reparo de Bens Aplicados na Produção”, que foram glosadas pelos autuantes, efetivamente compõem o custo de produção, conforme o conceito adotado pelos autuantes, atuando diretamente no processo produtivo dos estabelecimentos industriais que remeteram as mercadorias cujo ICMS creditado foi glosado, sendo, com efeito, o caso das contas que listou a título exemplificativo:

- 19 - Manutenção e Reparo de Bens Aplicados na Produção – Uso de Tecidos em Máquinas (feltros, telas) – Materiais intermediários utilizados no processo produtivo;
- 29 - Outros Custos - Air – Ar comprimido adquirido para uso no processo industrial;
- 29 - Outros Custos - Consumo Outros Materiais Produtivos – Materiais agregados na produção;
- 29 - Outros Custos -Electricity – Consumption – Eletricidade aplicada durante todo o processo produtivo;
- 29 - Outros Custos -Engineering – Mão de obra de engenharia utilizada nas fábricas;
- 29 - Outros Custos -Gáscomprimido adquirido para uso no processo industrial.

Pontuou que o item 19 “Manutenção e Reparo de Bens Aplicados na Produção” contém, ao menos, um item claramente identificável como material intermediário aplicado diretamente no seu processo produtivo, acrescentando que o item 29 “Outros Custos” contém ao todo 83 itens, sendo que diversos deles atuam diretamente no seu processo produtivo, sustentando que independentemente de tal denominação (“Outros Custos”) estar ou não correta, não é possível basear-se apenas e tão somente na denominação da conta para desconsiderá-la vinculada ao processo produtivo ora questionado, pois há que se analisar tal processo e a atuação descrita no citado item do custo, para chegar a tal definição.

Afirmou que a presente autuação não analisou sua linha de produção e a aplicação a ela de cada item dos custos glosados, cuja glosa foi feita exclusivamente em função da denominação dada às contas (por exemplo, “Outros Custos”). Por conta disto, requereu com base no art. 145 do Decreto nº 7.629/99, seja determinada a baixa do presente processo em diligência, para ser procedida perícia fiscal visando confirmar a aplicação dos diversos itens componentes da conta 29 – “Outros Custos” no seu processo produtivo, apresentando os quesitos que deverão ser respondidos pela perícia requerida, indicando o nome do perito que deverá atuar como assistente técnico.

Em conclusão requereu (i) sejam providas as razões ora apresentadas, diante da correção dos créditos de ICMS tomados, com o consequente cancelamento integral da presente autuação, ou, no mínimo e (ii) seja determinada a baixa em diligência do presente processo para a realização de perícia, objetivando sejam revistos os itens constantes do seu custo de produção, protestando, ainda, pela posterior juntada de documentos relacionados aos temas sob discussão.

Os autuantes prestaram Informação Fiscal conforme fls. 93 a 118, onde após efetuaram considerações iniciais, destacando que o objetivo da Informação Fiscal é procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS na hipótese de transferência de produtos industrializados

para filiais localizadas em outras unidades da Federação, de modo que, didaticamente, se compreenda os lindes da controvérsia ora instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal.

Citaram que para uma construção lógica sobre a questão objeto deste Processo Administrativo Fiscal é 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.

Nesta ordem, consideraram imperiosa a colação da definição positivada em nosso ordenamento jurídico, observando que o art. 155, § 2º, XII, “i” da CF/88 é específico para o ICMS e estatui que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo desta espécie tributária, e, de igual modo, o art. 146, III, “a” impõe o emprego de idêntico veículo normativo quando da definição de bases de cálculo para os impostos de um modo geral, ao tempo em que, neste esteio legal, em obediência, portanto, ao contido na Carta Magna, a Lei Complementar nº 87/96, no art. 13, § 4º, II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Ponderaram que à luz do que consta nos referidos dispositivos mencionados, se pode concluir, sem resquício de dúvidas, 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, enquanto que, em função da clareza solar da dicção do texto normativo inserto na Lei Complementar, não escapando, portanto, a qualquer tipo de intelecção ampliativa, a legislação do Estado da Bahia, por exemplo, tanto na Lei instituidora do ICMS de nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, quanto no Regulamento do ICMS Baiano (art. 56, inciso V, letra “b”) traz essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/96.

Observaram que no tocante aos seus impactos as empresas que transacionam em mais de um Estado não podem olvidar da compreensão do real sentido e alcance da regra prevista no art. 13, §4º, II da Lei Complementar nº 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.

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

Após transcreverem o que consta no corpo do Auto de Infração, citaram que em nenhum momento, foram contestados os cálculos e/ou os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal.

Ao ingressarem no mérito da autuação onde o autuado alegou a existência de parcelas do custo de produção que foram ignoradas, além de alegar a legitimidade da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais e a consequente impossibilidade de glosa do crédito, dentre outras argumentações, observaram que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, que o fez tanto em meio físico, quanto em meio eletrônico, onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção, por código de produto.

Desta maneira citaram que em consonância com a mencionada Lei Complementar nº 87/96 e com inúmeras decisões deste Conselho de Fazenda e, em especial, a do Superior Tribunal de Justiça (STJ), foi considerado, para a definição da correta base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II da Lei

Complementar nº 87/96, o somatório de matéria prima, acondicionamento, material secundário e mão de obra.

No entanto, observaram que o autuado alega 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 interpretação dada pela 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, frisando que, nesse sentido o autuado tem que obedecer em primeiro lugar, ao que está prescrito expressamente na Constituição Federal e, ato contínuo, ao que prevê a Lei Complementar do ICMS, na forma que passou a explicar.

Com isso, voltaram a mencionar 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, pontuando que o comando contido no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo, além dos elencados acima.

Isto posto, sustentaram que os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF e outros citados, devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

No tocante a questão relacionada à definição de efeitos tributários pela lei tributária e referência a institutos de direito privado/societário/empresarial, nas normas tributárias, tomaram como pressuposto válido o fato de que a Lei Complementar nº 87/96 fixou ou elegeu taxativamente, 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 transferências interestaduais de produtos industrializados, cita que lhes resta 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, passando a se debruçar sobre esta questão consoante se vê a partir da fl. 100, nos itens 2.1.2.1 e 2.1.2.2 da Informação Fiscal.

Em seguida passaram a discorrer a respeito das Normas da Ciência Contábil (Contabilidade de Custos) ou de outros institutos de Direito Privado/Direito Empresarial, onde efetuam uma profunda análise a respeito de custo de produção industrial, citando doutrina, fazem uma análise específica em relação ao frete CIF e destacam, mais uma vez, que os elementos de custo formadores da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 estão claramente identificados: 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).

Observaram que 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 transferências de produtos industrializados. Os demais componentes do custo de produção, incluindo a energia elétrica, ficariam excluídos dessa base de cálculo por imposição taxativa da Lei Complementar nº 87/96.

Acrescentaram que corrobora com este entendimento o ínclito Prof. Creso Cotrim ao ratificar que a legislação define custo para transferência com os elementos que já conhecemos (art. 13, §4º, II da Lei Complementar nº 87/96) e a inclusão da energia elétrica na composição da base de cálculo do ICMS só será possível se houver alteração na legislação vigente.

Enfatizaram que o STJ, em vários julgados, reafirmou essa orientação e firmou jurisprudência no sentido de que a energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumo, matéria-prima, nem produto intermediário, pois não se incorporam nem são consumidas em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de “bens de uso e consumo” (AgRg no RE731885 – PR – Rel. Ministro Luiz Fux, DJ de 20/03/2006; RESP 518656-RS – Rel. Min. Eliana

Calmon, DJ de 31/05/2004; AgRg no AG623105-RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21.03.2005; AgRg no RE826689-RJ – Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 22/06/2006).

Concluíram esse tópico sustentando 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.

Em seguida ponderaram que apesar de não ter sido feita referência, passaram a apontar e a discorrer a respeito do que consideram como impropriedades contidas nas legislações do Estado de Minas Gerais (art. 43, § 2º, incisos I a IV do Regulamento do ICMS), e na do Estado de São Paulo contida na Decisão Normativa CAT-5 de 15/06/2005, citada pelo autuado.

Pontuaram ainda que reforçando esse entendimento, o parágrafo único do art. 51 da Lei nº 4.825/89 citado pelo autuado, considera na composição dos insumos (gênero) as espécies denominadas “matérias-primas”, “materiais secundários” e demais “bens intermediários” utilizados durante o processo de industrialização de um determinado produto, significando dizer que faz uma clara separação de materiais secundários de bens intermediários, pois os dois não se confundem.

Transcrevem posicionamento do Superior Tribunal de Justiça – STJ concernentes ao RECURSO ESPECIAL Nº 1.109.298 - RS (2008/0279009-9) RELATOR: MINISTRO CASTRO MEIRA e RECURSO ESPECIAL Nº 707.635 - RS (2004/0171307-1) - de 13.06.2005, TRANSITADA EM JULGADO EM NOVEMBRO DE 2005, também transcritos.

Em seguida colacionaram excertos do Parecer nº 2014.407815-0 da Procuradoria Fiscal da Procuradoria Geral do Estado da Bahia, em função da mencionada decisão do STJ sobre a questão da formação da base de cálculo questionada na impugnação – custo da mercadoria produzida x valor correspondente à entrada mais recente.

Ao final pugnaram pela Procedência do Auto de Infração.

Em 31 de julho de 2019, em sessão de Pauta Suplementar, esta 4ª Junta de Julgamento Fiscal, decidiu por converter o presente PAF em diligência à Infaz de origem, nos termos a seguir reproduzidos:

“O Auto de Infração em referência cuida da exigência de crédito tributário no montante de R\$1.515.103,57 em decorrência da seguinte acusação: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

Considerando que o autuado alegou em sua defesa que na rubrica “19 – Manutenção e Reparo de Bens Aplicados na Produção – Uso de Tecidos em Máquinas (feltros e telas)” são contabilizadas as aquisições desses materiais por se tratarem de produtos intermediários utilizados em seu processo produtivo, e ante a ausência de maiores dados a este respeito nos autos, esta 4ª Junta de Julgamento Fiscal deliberou em sessão de Pauta Suplementar realizada nesta data pela conversão do presente PAF em diligência à Infaz de origem no sentido de que os autuantes adotem as seguintes providências:

1 - Intimar o autuado para informar e comprovar a real utilização/emprego desses materiais em seu processo produtivo;

2 - elaborem um demonstrativo mensal (base de cálculo e o ICMS respectivo) das operações relacionadas à rubrica “19 – Manutenção e Reparo de Bens Aplicados na Produção – Uso de Tecidos em Máquinas (feltros e telas)”, objeto da glosa de créditos constantes da autuação.

Após o atendimento o autuado deverá ser cientificado do resultado da diligência, com a concessão do prazo de 10 (dez) dias para manifestação, se assim o desejar. Havendo pronunciamento pelo autuado os autuantes também deverão se manifestar”.

Tendo o autuado sido intimado para efeito do atendimento ao quanto solicitado através da diligência supra, este se pronunciou através dos documentos constantes às fls. 136 a 211, onde, inicialmente, esclareceu as etapas de fabricação do papel e o emprego dos materiais utilizados, para tratar então das questões relativas à sua manutenção e reparo.

Assim é que, objetivando a comprovação do seu processo produtivo, apresentou o Parecer Técnico 20 582-301 do Instituto de Pesquisas e Tecnologia – IPT, que faz, ao seu entender, a

essencialidade de componentes na fabricação de papel higiênico de uma de suas unidades de produção.

Isto posto, disse que, de maneira sucinta, a cadeia é composta por 05 (cinco) setores de produção, listando, em seguida, quatro desses setores: Setor de pasta celulósica; Setor de fabricação de papel; Setor de conversão do papel e Setor de embalagem, demonstrando e detalhando o funcionamento de cada um desses setores e suas respectivas fases.

No tópico seguinte passou a se referir a respeito da manutenção e reparo das telas e feltros utilizados na fabricação de papel, observando que sua necessidade de troca ou manutenção das mesmas está diretamente relacionada ao tipo de uso desses itens no decorrer do processo produtivo.

Isto posto, ressaltou a utilização de cada item, com fulcro no referido Parecer Técnico, objetivando esclarecer a necessidade de manutenção e reparo, cujos itens são os seguintes:

- **Tela desaguadora:** inserida na etapa de extração da pasta celulósica da fibra reciclada, no setor de pasta celulósica, cujo desgaste com uso e contato direto com o produto do processo de destintamento e depuração fina, deve ser trocada devido à perda de suas funções técnicas e de aumento de concentração de fibras na solução;

- **Tela formadora:** integra o processo de formação da folha do setor de fabricação de papel, observando que a tela entra em contato com a folha de papel e deve ser trocada porque com o uso perde suas características funcionais devido ao desgaste, causando deformação na trama e surgimento de obstruções, rasgos, furos e modificações na superfície do tecido.

- **Feltros:** integra o processo de formação da folha do setor de fabricação de papel, auxiliando no processo de secagem da folha, cuja como característica mais importante está relacionada ao tipo de trama, ao fio, a porosidade e a densidade, sendo que, com o contato direto com a folha de papel vai perdendo suas características funcionais com uso, tendo uma vida útil, em média de 13 dias.

Com as explicações acima concluiu que a troca periódica das telas e feltros decorre de seu contato direto com a matéria prima de fabricação do papel em seus diversos estados, pasta celulósica e folha celulósica, sendo essencial para a existência e manutenção do produto final.

Os autuantes se manifestaram às fls. 222 a 228, a título de conclusão da diligência fiscal, pontuando que o autuado fora intimado para apresentar justificativas e explicar qual a utilização/emprego dos materiais constantes na rubrica “19 – *Manutenção e Reparo de Bens Aplicados na Produção 0 - Uso de Tecidos em Máquinas (feltro e telas)*”, pontuando que após a apresentação dos dados puderam inferir que a referida rubrica não se enquadra nos conceitos de material secundário nem de matéria prima.

Após tecerem considerações acerca do prescrito no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96, destacaram que os itens apresentados pelo autuado não se enquadram como material secundário, pois teriam que ser consumidos integral e instantaneamente no processo de industrialização, sem se integrar ao produto final.

Em seguida trouxeram trechos do Laudo Técnico apresentado pelo autuado com o fito de comprovar a classificação da rubrica como materiais secundários, asseverando que não ocorre o consumo integral e instantâneo dos mesmos, os quais duram alguns processos de industrialização e após algumas utilizações, exaurem as suas funções, e então são substituídos. Os itens citados e suas funções são: Telas formadoras, Feltros, Lâmina de crepe, Lâmina de picote e contra lâminas de picote, Facas circulares orbitais, Facas de corte para filmes plásticos e Correias seladoras.

Concluíram asseverando que estão convictos de que esta verba não deve ser considerada na base de cálculo das transferências, razão pela qual pugnam pela Procedência do Auto de Infração, apresentando, ainda, os valores mensais atinentes ao item 2 do pedido de diligência.

O autuado foi cientificado do resultado da diligência fiscal, fls. 231 e 232, porém não se manifestou.

Registro o comparecimento à sessão de julgamento virtual realizada nesta data do representante legal do autuado, Dr. João Paulo Silveira Rossi, OAB/PR nº 410.805, para fim de efetuar sustentação oral dos argumentos defensivos.

VOTO

A questão envolvida nos presentes autos diz respeito à acusação de que houve por parte do autuado utilização indevida de créditos fiscais no montante de R\$1.515.103,67 no decorrer dos exercícios de 2013 e de 2014, nas operações interestaduais de transferências de mercadorias fabricadas pelo próprio autuado, cuja base de cálculo utilizada nessas operações foi superior à prevista pelo Art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96. Em consequência e para efeito de adequação dos valores de base de cálculo para efeito de crédito fiscal pelo estabelecimento do autuado, os autuantes, com base na planilha de custo apresentada pelo autuado, efetuaram os expurgos das rubricas adiante indicadas pelo fato das mesmas, apesar de estarem registradas pelo estabelecimento do remetente como custo de produção, não se enquadram no rol da base imponível do ICMS nas transferências interestaduais, à luz do dispositivo retro mencionado.

Desta maneira, com base no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96, os autuantes excluíram do Custo de Produção apresentado pelo autuado, de forma individualizada e por cada documento fiscal, as rubricas que entenderam não comporem o conceito de matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, sendo, conseqüentemente, excluídas da base de cálculo objeto das transferências interestaduais os valores referentes à “Manutenção e Reparo de Bens Aplicados na Produção, Encargos de Depreciação e Outros Custos”.

De maneira que, como visto, o cerne da matéria ora em discussão envolve a interpretação do Art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96, onde o autuado considera que os autuantes firmaram um entendimento restritivo, dispositivo este que se constitui como delimitador da composição da base de cálculo nas operações interestaduais a título de transferências de mercadorias, o qual assim se apresenta:

“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.

Na assenada da sessão de julgamento realizada nesta data, o representante legal da empresa autuada, Dr. João Paulo Silveira Rossi, OAB-PR nº 410.805, presente a reunião para efeito de sustentação oral, suscitou a nulidade do Auto de Infração ao argumento de que os autuantes não analisaram a composição das constas contábeis cujos créditos foram glosados, especificamente aquelas integrantes da rubrica Outros Custos, o que, ao seu entender, fragilizou o lançamento em razão da forma em que procederam.

Não acolho o argumento defensivo na medida em que o levantamento fiscal se encontra posto de forma detalhada nos autos, e foi precedido de solicitação ao autuado para apresentar o detalhamento das constas componentes do seu custo de produção, cabendo, neste caso, ao autuado, em razão de utilizar a rubrica genérica “outros custos” para englobar aquisições diversas, que defende como sendo produtos intermediários, apontá-los e justificar seu enquadramento no regramento previsto pelo artr. 13 § 4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96, o que não o fez de forma convincente.

Isto posto, vejo que no tocante ao mérito da autuação, a matéria envolvida nos presentes autos é recorrente neste órgão julgador administrativo que já possui um entendimento consolidado e sedimentado acerca desta matéria, inclusive envolvendo julgamentos relacionados a autos de infração lavrados contra o próprio autuado, a respeito dos quais adiante me reportarei.

Isto posto, observo que o pedido de diligência formulado pelo autuado foi atendido na medida em que o mesmo foi devidamente intimado para informar e comprovar a real utilização/emprego de alguns materiais que compuseram a base de cálculo das transferências efetuadas, e que foram excluídas pelos autuantes, tendo na oportunidade, apresentado detalhamento do emprego e utilização desses materiais em seu processo produtivo, inclusive com respaldo em Laudo Técnico, com o fito de comprovar a classificação da rubrica “Outros Custos” como materiais secundários, do qual foi possível extrair que em relação aos aludidos materiais não ocorre o consumo integral e instantâneo dos mesmos, os quais duram alguns processos de industrialização e após algumas utilizações, exaurem as suas funções, e então são substituídos.

A questão posta nos presentes autos não é novidade neste Conselho de Fazenda e já foi enfrentada em diversos julgamentos realizados a respeito desta matéria. Assim é que, pelo fato de coadunar meu entendimento com as reiteradas decisões já prolatadas por este órgão julgador administrativo, e, também, conforme já dito, ser recorrente a situação aqui debatida, peço vênha para transcrever excertos de votos prolatados em decisões pretéritas, contra o mesmo autuado, as quais passo a citar:

Acórdão nº 0436-12/17 da 2ª CJF referente ao Auto de Infração nº 206891.0016/16-0 **lavrado contra o próprio autuado:**

(...)

No mérito, quanto à alegação empresarial de que a fiscalização utilizou uma metodologia equivocada para apuração do custo relativo às operações de transferências, é importante destacar que a Lei Complementar nº 87/96 foi explícita ao definir a base de cálculo para a operação, conforme se lê em seu art. 13, abaixo reproduzido.

“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. (grifos acrescidos)

...”

Primeiramente, é importante que se diga que o texto da lei não se limitou a referir-se ao custo, mas avançou, especificando componentes dessa variável patrimonial e fazendo uso de uma enumeração taxativa que resultou em restringir as partes do custo que devem compor a base de cálculo nas operações de transferência interestadual.

De fato, fez referência a apenas quatro “classes” de custos que compõem o custo total. Ora, essa forma de se referenciar ao custeio deixa transparecer uma atitude influenciada por determinada corrente teórica, cujo critério classificatório nos dá pistas que acabam por conduzir a compreensão acerca da base de cálculo aplicável a essas operações. A eleição (pelo legislador) de quatro categorias conceituais, usualmente tratadas na doutrina, dá-nos pistas e nos orienta acerca de qual teria sido a sua intenção. Isso porque a referência feita a partes de um todo quer significar que a base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferência (diferentemente do que defende o sujeito passivo) deve abarcar apenas uma parcela dos custos, mas não a sua totalidade, senão seria despcienda a sua enumeração. Essa é, sem dúvida, uma primeira conclusão a que se pode chegar.

Não se trata, conseqüentemente, de uma exemplificação, já que as classes citadas não são exemplos de custo (entendido aqui na sua totalidade), mas efetivamente se apresentam como partes dele, as quais devem ser somadas, segundo a literalidade do texto.

Assim, a despeito de toda a divergência que a matéria enseja, não se cogita da hipótese de utilizar o custo total como base de cálculo para as transferências interestaduais, prevista na norma da lei complementar nº 87/96.

Ademais, considerando que a lei referiu-se a “classes” e não a “itens” de custos, é possível afirmar que tais classes compõem uma classificação teórica cujo conteúdo pode ser garimpado na literatura. Senão vejamos, embora não se tenha precisão do conceito manejado pelo legislador, um segundo esforço na delimitação desse significado exige reconhecer que as quatro classes de custeio referidas pela lei situam-se, todas, dentro da categoria dos “custos diretos”, pois é usual na doutrina contábil a referência às matérias-primas, à mão-de-obra, ao material de embalagem e ao material secundário como subdivisões dos custos diretos de fabricação.

Vejamos, por exemplo, o que nos afirma Manoel Valenti:

“Tomemos, por exemplo, uma indústria de móveis de madeira que fabrica vários produtos. Para fabricar uma mesa, essa indústria tem como custos diretos:

Matéria-prima: madeira.

Materiais secundários: dobradiças, pregos, cola, verniz e lixa ...

Mão-de-obra: salários e encargos do pessoal que trabalha diretamente na produção”

O professor Cláudio Sameiro discorre nesse mesmo sentido, ao descrever as categorias em que se divide o custo direto:

“Elementos Básico de Custos

Basicamente, os componentes de custo industrial podem ser resumidos em três elementos:

•MD – Materiais diretos (matéria-prima, material secundário, embalagens)

•MOD / MOI Mão-de-obra Direta e Indireta

•Gastos gerais de fabricação (energia elétrica, aluguéis, seguros, telefone, manutenção, lubrificante, etc.).”

O professor René Gomes Dutra traz exemplos de custos diretos, conforme a seguir:

“... São exemplos de custos diretos matéria-prima direta e mão-de-obra direta, pois os próprios títulos indicam a classe a que pertencem, além de outros custos que podem ser enquadrados nessa classe. “

Eliseu Martins faz menção à relação entre o custo e o produto fabricado.

“Portanto, a classificação de Direto e Indireto que estamos fazendo é com relação ao produto feito ou serviço prestado, e não à produção no sentido geral ou aos departamentos dentro da empresa. “

É possível concluir, assim, que o legislador aderiu à tipologia traduzida como custos diretos/custos indiretos como o primeiro delimitador para apuração da base de cálculo. Ou seja, elegeram-se apenas algumas “classes” de custo integrantes, todas, da categoria (mais ampla) “custos diretos”. Tal atitude se explica pelo fato de que o Congresso Nacional tinha como pressuposto, ao emitir a norma, um sistema de não-cumulatividade do tipo “crédito-físico”, o que supõe que o creditamento admitido limita-se àqueles itens que se incorporam diretamente ao custo do produto acabado, inadmitindo aqueles decorrentes de uma apropriação mediante rateio.

Os custos diretos têm como traço característico a ausência de necessidade de rateio, como afirma, uníssona, a doutrina especializada.

Segundo Roberto Biasio, referindo-se aos custos dos materiais:

“São os gastos relacionados com os materiais utilizados no processo produtivo. Podem ser diretos (quando forem identificados, de forma direta, os produtos que os consomem) ou indiretos (quando os materiais são usados de forma genérica, em vários produtos, sem a identificação de quanto é gasto em cada um, de forma específica).”

Ainda de acordo com Biasio, o conceito de custos diretos está diretamente associado à idéia de ausência de rateio.

“Para alocação dos custos aos produtos e/ou serviços é necessário primeiro identificar e separar quais são os custos diretos e quais são os indiretos. Os custos diretos, por serem facilmente identificáveis nos produtos que os consomem, são alocados diretamente aos respectivos produtos, sem a necessidade de qualquer tipo de rateio .”

Na doutrina de Cláudio Sameiro, a ausência de rateio também se configura em traço característico dos custos diretos:

“... podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo. São apropriados diretamente (sem rateio) aos produtos e são possíveis de serem identificados (matéria-prima, mão-de-obra, embalagens, etc.). Em geral, identificam-se com os produtos e variam proporcionalmente à quantidade produzida”

O professor Manoel Valenti define, assim, os custos diretos:

“compreendem os gastos com materiais, mão-de-obra e gastos gerais de fabricação aplicados diretamente no produto. Esses custos são assim denominados porque seus valores e quantidades em relação ao produto

são de fácil identificação. Assim, todos os gastos que recaem diretamente na fabricação do produto são considerados Custos Diretos.”.

O rateio (ou a sua ausência) é, também na doutrina de George Sebastião Guerra Leone, um elemento definidor da natureza do custo:

“Em resumo, o que se quer dizer é que a diferenciação entre custos diretos e indiretos é necessária para o cálculo mais realístico do custo de qualquer objeto, ...

Todo item de custo que é identificado naturalmente ao objeto do custeio é denominado de custo direto.

Por outro lado, todo o item de custo que precisa de um parâmetro para ser identificado e debitado ao produto ou objeto do custeio é considerado um custo indireto. ...”

Assim, ainda que não seja possível definir, de forma precisa, a extensão conceitual da locução “custo da mercadoria produzida”, pode-se, contudo, compreender que se trata de apenas uma parcela do todo (o custo direto), mas jamais o custo total como pretende a recorrente.

Esse é o entendimento que foi consagrado pela jurisprudência deste CONSEF, conforme acórdãos JJF Nº 0255-11/16, CJF Nº 0160-11/16, CJF Nº 0112-11/16, CJF Nº 0069-11/16 e CJF Nº 0067-11/16, cujas ementas se encontram transcritas abaixo.

“1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0255-11/16

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. *Operações de transferências interestaduais dos produtos fabricados pelo mesmo titular, entre estabelecimentos da mesma empresa. A base de cálculo é restrita ao custo de produção, assim definido em lei: matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra, nos termos do art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96. Indevido a utilização de créditos fiscais pelo destinatário relativo à aplicação da alíquota interestadual sobre os demais elementos de custo de produção. Rejeitada a prejudicial de mérito do prazo decadencial. Decisão por maioria. Não acolhida às preliminares de nulidades. Decisão não unânime. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.”*

“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.”*

“1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0112-11/16

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. *Para utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação do imposto: custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃOPROVIDO. Decisão unânime.”*

“1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0069-11/16

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTO AO MESMO TITULAR. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EFETUADAS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. *Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃOPROVIDO. Decisão não unânime.”*

“1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0067-11/16

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. BASE DE CÁLCULO FIXADA PELA UNIDADE DA FEDERAÇÃO DE ORIGEM SUPERIOR À ESTABELECIDADA

EM LEI COMPLEMENTAR, CONVÊNIOS OU PROTOCOLO. Fato demonstrado nos autos. A imputação diz respeito ao parâmetro fixado pelo art. 13, §4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96. Não importa o “conceito de custo contábil” segundo a técnica dos manuais de contabilidade. Para integrar a base de cálculo do ICMS nas saídas, em transferência, de mercadoria destinada a outro estabelecimento do mesmo titular situado em outro Estado deve prevalecer o “conceito legal” do custo da mercadoria produzida expressamente veiculada no dispositivo normativo. Não é todo e qualquer custo de produção que integra a base de cálculo, de acordo com o regramento supracitado da Lei Complementar nº 87/96. A base cálculo é constituída, tão-somente, pela soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. A enumeração erigida pelo legislador especifica taxativamente quais as rubricas que devem ser incluídas na base de cálculo. Infração subsistente. Não acatadas as preliminares suscitadas. Mantida a Decisão recorrida Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.”

Assim, deve prevalecer o entendimento de que a LC referiu-se a apenas uma parcela do custo.

(...)

Por oportuno trago também à colação excerto do Voto proferido pelo Julgador Arivaldo Lemos Santana, através do Acórdão nº 066-06/18 o qual foi mantido pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal **conforme Acórdão nº 002-12/18, também contra o mesmo autuado:**

(...)

Não procede também a afirmativa da defesa de que os dispositivos invocados pela fiscalização na motivação da autuação – art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96; art. 17, § 7º, II, da Lei nº 7.014/96 – por não constituírem preceitos sancionatórios, não trazem autorização ao estado da Bahia para promover a glosa dos créditos de ICMS escriturados pela empresa, pois, a LC/87 é categórica ao determinar a correta base de cálculo das transferências em questão e a despeito do dispositivo da lei estadual indicado, tratar apenas das saídas originadas deste estado da Bahia, consta no campo de enquadramento da infração do Auto de Infração em tela que os Autuantes indicaram o dispositivo do RICMS constante do § 7º do Art. 309, o qual desautoriza o creditamento para além dos limites estabelecidos pela supramencionada Lei Complementar nº 87/96. Além disto, o Art. 22-B da Lei nº 7.014/96, citada na peça vestibular põe uma pá de cal nesta questão. Portanto, resta descabido também a alegação de desrespeito ao Princípio da Legalidade, pois, conforme dispositivos retro alinhados, concluo que todo o procedimento fiscal se deu sob a égide da lei.

Entendo também, que ao contrário do que a defesa alega, é de suma importância o entendimento do estado de destino acerca da base de cálculo que deveria ter sido praticada pelo estabelecimento de origem das mercadorias, trata-se de aplicação de preceito constitucional delegado à Lei Complementar nº 87/96. De forma que o direito de crédito do adquirente não se vincula tão somente ao “montante cobrado” nas operações anteriores, mas, sobretudo ao valor correto cobrado, maiormente considerando as operações interestaduais, quando o demasiado valor cobrado na origem de outra UF, diminui sobremaneira o imposto a ser recolhido no estado de destino.

(...)

Não comungamos do argumento da defesa de que a restrição da possibilidade da recuperação pelo contribuinte da integralidade do imposto destacado nas notas fiscais de aquisição consistiria em violação ao princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS, prejudicaria a neutralidade do ICMS e oneraria a indústria e o comércio, impedindo que o ônus financeiro do gravame alcançasse o consumidor final que é o contribuinte de fato, pois não é crível que o exercício do direito ao crédito não possa sofrer limitações legais. A restrição ao crédito está prevista na Lei Complementar nº 87/96, portanto é perfeitamente exequível pelo fisco do estado da Bahia.

Entendo que a defesa se equivoca ao sopesar a discussão da base de cálculo conforme pretende a Lei Complementar nº 87/96, a qual define o custo da mercadoria produzida para fins de base de cálculo nas transferências interestaduais, com o conceito de custo contábil, pois a referida LC não definiu custo e sim a base de cálculo do ICMS, por ser de sua competência, conforme notória disposição constitucional, portanto nenhum valor emprega a sua defesa e a discussão em tela ao trazer os comparativos com a doutrina da Ciência Contábil, tratam-se de elementos absolutamente distintos, o custo contábil definido pela ciência contábil, e a base de cálculo definida para fins da incidência do ICMS. A empresa deverá continuar empregando o conceito contábil de custo para fins administrativos e fiscais de outra ordem, todavia deverá se ater a definição da base de cálculo prevista na Lei Complementar nº 87/96 para fins de transferências interestaduais de mercadorias quanto à incidência do ICMS.

Discordo ainda da defesa quanto assevera que a interpretação do inciso II do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, que é dispositivo aplicável para as transferências originárias de estabelecimentos industriais, deva ter os termos ali constantes como meramente exemplificativos. Entendo absolutamente impertinente esta afirmativa, porquanto se não pretendesse distinguir os elementos da base de cálculo para fins de transferência em numerus clausus, não haveria necessidade de destaque do regramento em

dispositivo próprio, pois se assim o fosse estaria apenas repetindo a regra geral, e fugiria do princípio de redação legislativa usual, de forma grosseira.

Entendo também, que esta interpretação adotada pelos Autuantes não fere o pacto federativo, pois a não inclusão dos custos incorridos naquele estabelecimento de origem, a despeito de que o fato de não serem inclusos, apenas torna a base de cálculo do ICMS daquele estabelecimento quantificada a menor se compara com suas operações de venda, mas em nada afetaria o pacto federativo, pois não identifico qualquer possibilidade de inferência neste sentido. Da mesma forma, não consigo admitir que o estado de destino fosse prejudicado pela adoção da base de cálculo adotada pelos Auditores, muito ao contrário, a desobediência a este entendimento, sim, tanto que resultou em lançamento de crédito de ofício para o estado da Bahia.

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

(...)

De todo o exposto voto pela PROCEDÊNCIA TOTAL deste Auto de Infração”.

Desta maneira considero que os fundamentos esposados nos votos acima reproduzidos se adéquam perfeitamente aos argumentos ora apresentados pelo autuado e aqui analisados, razão pela qual os mantenho *in totum* neste voto.

Ademais, o comando contido no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo além daqueles ali elencados, por uma questão de política tributária entre os entes federados. Logo, os gastos com “*Manutenção e Reparo de Bens Aplicados na Produção, Encargos de Depreciação e Outros Custos*” devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal nas operações de transferências interestaduais de mercadorias produzidas pelo remetente, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, tendo em vista que a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, “a”, da Constituição Federal.

Assim, não posso concordar com o argumento defensivo no sentido de que “... *é forçoso concluir que os conceitos contidos no art. 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96 devem ser tidos como meramente exemplificativos do que se deve considerar como custo de produção*”, e, de igual maneira, também não posso concordar com a tese defendida pelo autuado de que, sendo domiciliado no Estado de São Paulo deve se ater as diretrizes emanadas pela legislação estadual desse Estado, na medida em que, em relação as operações de transferências interestaduais de bens produzidos pelo próprio remetente deve ser aplicada a norma prescrita pela referida Lei Complementar, a qual, está reproduzida pela respectivas legislações estaduais.

Por oportuno, registro que os gastos relacionados especialmente com os itens Telas e Feltros, além de lâminas, facas e correias seladoras, integrantes da rubrica “*Manutenção e Reparo de Bens Aplicados na Produção e Outros Custos*” de acordo com os dados extraídos do próprio Laudo Técnico apresentado pelo autuado e das informações trazidas pelos autuantes, se verifica que, de fato, não se enquadram nos conceitos de matéria prima ou materiais secundários, na forma especificada pelo art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96, razão pela qual acolho o pronunciamento trazido pelos autuantes em sede de realização de diligência fiscal.

Referindo-me especificamente a questão da energia elétrica consumida, que segundo alegação do autuado é utilizada em seu processo industrial, considero que é assegurado o direito ao crédito do ICMS quando utilizada no processo industrial, (art. 33, II, ‘b’ da Lei Complementar nº 87/96), porém a questão na situação presente, é que o custo da energia elétrica foi excluído da base de cálculo na operação de transferência, por não se enquadrar nos conceitos de matéria prima ou material secundário (art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96).

A propósito, ressalto que em diversos julgados oriundos do Superior Tribunal de Justiça STJ, aquela Corte decidiu que “*A energia elétrica não pode ser considerada como insumo*”, a exemplo do RE 782.074 - DF (2005/0153135-0); REsp nº 638.745/SC; RMS 19176/SC; AgRg no AG nº

623.105/RJ/2005; REsp nº 518.656/RS, AgRg no RE 731.885 – PR (2005/0039203-7); REsp 638.745 - SC (2004/0021828-9) e REsp 782.074 - DF (2005/0153135-0). Portanto, é assegurado o direito do crédito relativo a aquisição de energia elétrica empregada no processo produtivo, mas o seu custo não integra a base de cálculo das operações de transferências interestaduais, conforme entendimento consignado pelo Acórdão CJF 0082-12/12 deste órgão julgador administrativo, o qual acompanho.

Em conclusão e diante de tudo quanto aqui exposto, entendo corretas as exclusões levadas a efeito pelos autuantes referente aos gastos com “Manutenção e Reparo de Bens Aplicados na Produção, Encargos de Depreciação e Outros Custos” constantes da planilha de Custo de Produção apresentada pelo autuado, pelo fato de que tais rubricas não se enquadram no conceito de matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, na forma prescrita pelo art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96.

Em conclusão voto pela PROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0042/18-7**, lavrado contra **KIMBERLY – CLARK BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.515.103,57**, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 03 de novembro de 2020.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR