

A. I - 206891.0014/19-1
AUTUADO - SEARA ALIMENTOS LTDA.
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
- e PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO
ORIGEM - IFEPE COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 29/03/2021

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0022-01/21-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. MERCADORIAS REMETIDAS POR ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAIS. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais dos produtos fabricados pelo mesmo titular, entre estabelecimentos da mesma empresa, quando o remetente for o estabelecimento fabricante, caso dos autos, 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. Infração caracterizada. Indeferido o pedido de diligência. Preliminares de nulidade rejeitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 05/12/2019, formaliza a exigência de ICMS no valor total histórico de R\$ 5.150.271,81, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS imputada ao autuado: *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 no campo “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração 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 produtos, quais sejam: MATÉRIA-PRIMA, INGREDIENTES; EMBALAGEM, MÃO DE OBRA; DEPRECIAÇÃO; CUSTO FIXO; CUSTO VARIÁVEL e FRETE.

Períodos de ocorrências: janeiro a dezembro de 2016, janeiro a dezembro de 2017.

O autuado, por intermédio de advogados legalmente constituídos, apresentou Defesa (fls. 31 a 59). Reporta-se sobre a tempestividade da peça defensiva. Discorre sobre os fatos que ensejaram a autuação.

Preliminarmente, argui a nulidade do Auto de Infração sob o fundamento de incompetência do Estado da Bahia para deliberar sobre a base de cálculo aplicada em operações ocorridas perante outro ente da Federação.

Alega que o Estado da Bahia é totalmente incompetente para fiscalizar operações e dados correspondentes ocorridas perante outro ente da Federação. Diz que os autuantes se ativeram à análise de dados de operações ocorridas perante os estabelecimentos emitentes das notas fiscais referentes às mercadorias transferidas ao estabelecimento filial autuado.

Invoca o Princípio da Autonomia do estabelecimento para sustentar que tal procedimento denota manifesta afronta ao conceito de Jurisdição das Normas Estaduais. Acrescenta que não pode o

Estado destinatário em nenhuma hipótese infirmar os dados constantes no documento fiscal emitido pelo remetente, muito menos para exigência de tributo, sob pena de violação do Pacto Federativo.

Destaca que as disposições do artigo 13 da LC 87/96, em que se fundamenta o Auto de Infração trata de questões relacionadas à base de cálculo das operações de ICMS, contudo, a competência para o Estado atuar com base nessas disposições, ou seja, para fiscalizar se correta ou não a apuração da base de cálculo do ICMS, está limitada às operações ocorridas sob sua jurisdição.

Acrescenta que no tocante às operações que não estão sob sua jurisdição, cabe ao Estado destinatário, apenas e tão somente, verificar se em face das notas fiscais de entrada no estabelecimento emitente existem acusações que infirmam a idoneidade e, por consequência, prejudicam ou possam prejudicar seus efeitos jurídico-tributários. Afirma que este entendimento está fundamentado na disposição do artigo 23 da LC nº. 87/96, cuja redação reproduz.

Reitera que o Estado da Bahia não tem legitimidade para tratar da matéria em tela e salienta que se o Estado se veja em condição de desvantagem perante outros Estados da Federação, relativamente à divisão da receita tributária, a medida a ser adotada não deve ser tida pela ingerência verificada no presente caso, ao arreio da competência legislativa. Diz que esse é o entendimento verificado na jurisprudência do STJ.

Conclusivamente, diz que a medida que se impõe é o reconhecimento da nulidade do Auto de Infração.

Ainda em caráter preliminar, argui a nulidade do Auto de Infração sob o fundamento de que o levantamento fiscal é precário em razão de não indicar o valor que seria supostamente devido no caso concreto.

Alega que a autuação acusa crédito fiscal escriturado em montante superior ao devido, por descumprimento do art. 13 da LC Nº 87/96, portanto, teria violado o disposto no artigo 309, § 7º do RICMS/BA/12, cuja redação reproduz. Acrescenta que foi aplicada a multa de 60% do valor do crédito fiscal indevidamente utilizado, nos termos do art.42, VII, “a” da Lei n. 7.014/96, cujo teor transcreve.

Salienta que é inequívoco que o Auto de Infração fora lavrado em razão de crédito fiscal supostamente indevido, contudo, exige o recolhimento de suposto ICMS, calculado sob uma base de cálculo arbitrada e calculada com aplicação da alíquota de 17%, conforme “Demonstrativo de Débito”, acostado às fls. 6/7, parecendo que foram objeto da autuação as saídas realizadas, o que não guarda qualquer relação com a acusação fiscal.

Afirma que desse modo, o Auto de Infração é nulo, haja vista que não preenchidos os seus requisitos basilares, especialmente o disposto no art. 39, IV do Decreto nº. 7.629/99 [RPAF], cuja redação reproduz.

Sustenta que não se trata de mera formalidade, mas sim de verdadeiro vício que impede o cálculo do montante exigido, violando o artigo 142 do CTN, cujo teor transcreve.

Destaca que a escrituração de crédito fiscal indevida somente poderia acarretar exigência fiscal relacionada ao montante indevidamente escriturado.

Frisa que a inexistência dos cálculos para apuração do valor que teria sido indevidamente escriturado fere o seu direito de defesa e impossibilita a verificação do montante do débito tributário exigido e, assim, acarreta a nulidade do Auto de Infração, nos termos do artigo 18, II do Decreto nº. 7.629/99 [RPAF].

Conclusivamente, diz que assim sendo, o Auto de Infração está eivado de nulidade, pois a exigência fiscal não aguarda qualquer relação com a acusação fiscal nem tampouco o demonstrativo de débito indica o valor do crédito fiscal indevidamente escriturado.

Continuando, reporta-se sobre o levantamento fiscal precário por ausência de diligências e

compreensão da operação.

Salienta que nos termos do artigo 142 do CTN, a fiscalização tem o dever de investigar, pormenoradamente, a ocorrência do fato gerador, aprofundando o trabalho fiscal mediante a realização das diligências e perícias que entender necessárias.

Alega que apesar de ter fornecido a planilha que demonstra a composição da base de cálculo adotada nas operações de transferência para o Estado da Bahia, existem conceitos vagos na planilha que podem ser, liminarmente, objeto de expurgo do cálculo, sem antes se conferir qual a natureza de sua composição.

Diz que entre os valores indicados na planilha apresentada pela empresa existem “custos fixos” e “custos variáveis” que podem ser compostos por uma gama de espécies de custos qualificáveis como “matéria prima secundária”, acondicionamento, entre outros a atrair a autorização prevista no artigo 13, § 4º da LC Nº. 87/96. Ou seja, os autuantes de forma presumida tomaram por irregular a base de cálculo adotada pela empresa nas operações de transferência, sem sequer ter o conhecimento da efetiva composição da apuração por ela adotada.

Registra que a jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes é pacífica, no sentido de que, em casos como o presente, em que a fiscalização não teve o cuidado de investigar, pormenoradamente, a ocorrência do fato gerador, o lançamento fiscal é manifestamente insubstancial, reproduzindo decisões neste sentido.

Salienta que em âmbito estadual também existe mansa e pacífica jurisprudência administrativa no sentido de que a Fiscalização deve apurar as circunstâncias elementares e essenciais relacionadas à autuação, sob pena de o levantamento fiscal ser decretado precário. Neste sentido, invoca e reproduz excertos de decisões extraídas de Ementário do TIT.

Afirma que desse modo, a Fiscalização não aprofundou o trabalho fiscal mediante a realização de diligências e perícias, no sentido de compreender qual a composição da base de cálculo e se determinado custos são ou não relativos ao seu processo produtivo.

Indaga se poderia ser dispensado aprofundado trabalho investigatório, com verificação dos aspectos fáticos essenciais para a formulação da acusação fiscal.

Salienta que o órgão acusador sugeriu que, em razão da apresentação de superfaturamento pela filial produtora, houve aproveitamento indevido de créditos de ICMS por parte da impugnante, que recebeu a mercadoria.

Entretanto, sustenta que não assiste razão a Autoridade Fiscal, de modo que o Auto de Infração deve ser declarado nulo, ante a precariedade do levantamento fiscal, que não apurou nenhuma circunstância acerca da formação da base de cálculo do imposto pela filial que emitiu as notas fiscais, ou mesmo a composição dos valores indicados na planilha apresentada pela própria empresa.

Conclusivamente, diz que desse modo, a nulidade do Auto de Infração por precariedade do trabalho fiscal, deve ser reconhecida.

Prosseguindo diz que em atenção ao princípio da eventualidade, caso as argumentações pela nulidade não sejam acolhidas, existem inconsistências na autuação, mesmo no tocante ao mérito.

Esclarece que durante a Fiscalização, conforme consta no relatório fiscal, apresentou à Fiscalização planilhas com a composição do custo de produção de todos os produtos recebidos em transferência de outros estabelecimentos da empresa localizados noutros Estados da Federação.

Registra que para sua surpresa verificou que o autuante alega que os gastos com “Custo Fixo”, “Depreciação”; “Custo Variável” e “Frete” devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal”.

Diz que de todo modo, ainda que sem as informações necessárias, o autuante fundamentou a

autuação na planilha de custo de produção apresentada pela empresa, excluindo da base de cálculo as rubricas “Custo Fixo”, “Depreciação”, “Custo Variável” e “Frete”, por, supostamente, não corresponderem ao quanto estabelecido no artigo 13, § 4º, II da Lei Complementar nº. 87/1996, ou seja, não integrarem a “matéria prima”, a “mão-de-obra”, o “material secundário”, nem o “acondicionamento”.

Observa que a Lei Complementar nº 87/96, em seu artigo 13, §4º, inciso II, estabelece a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular estabelecidos em Estados da Federação diferentes. Reproduz o referido dispositivo legal.

Destaca que o conceito de custo da mercadoria corresponde a todos os valores necessários para que a mercadoria seja produzida, isto é, todos os custos diretamente relacionados a produção da mercadoria, sejam eles fixos ou variáveis.

Salienta que não se pode olvidar que o conceito de custos de produção provém da Ciência Econômica, não podendo ser alterado apenas para fins tributários. Acrescenta que para a economia o custo de produção é o somatório dos custos fixos e variáveis que envolvem o processo produtivo. Registra que nesse sentido, para melhor visualização dos custos gerais da produção, apresenta o “doc.03” – planilha compilando os custos da produção sintetizados, referente a cada mercadoria constante nas notas fiscais arroladas na autuação. No mesmo sentido, invoca lição dos economistas Carlos Roberto Martins Passos e Otto Nogami.

Destaca que a separação dos custos em fixos e variáveis efetuada pela empresa, serviu, apenas, para um melhor gerenciamento do seu controle contábil interno, não sendo minimamente adequado para ser o único amparo da exigência fiscal em discussão.

Afirma que não se deve confundir custo com despesa, portanto, que existem custos que não integram o processo produtivo da mercadoria. Neste sentido, invoca e reproduz a Decisão Normativa do Estado de São Paulo CAT – 5 de 15/06/2005.

Frisa que no intuito de melhor demonstrar os equívocos da autuação apresenta quadro ilustrativo que indica, exemplificativamente, a composição de espécies de “custos fixos” e “custos variáveis”.

Assevera que não se pode excluir da base de cálculo da transferência, os valores de “custo fixo”, “custo variável”, “frete” e “depreciação”, antes de se ter efetivo conhecimento de suas naturezas e vínculo com o processo produtivo.

No tocante à inclusão de energia elétrica nos custos fixos da empresa, alega que o próprio RICMS/BA/12, em seu artigo 309, inciso IV, alínea “b” traz esta previsão. Reproduz o referido dispositivo regulamentar.

Quanto ao “frete” e a “depreciação”, alega que a Fiscalização sequer se ateve no sentido de que podem os valores relacionados ao custo de aquisição ou para acondicionamento da matéria prima ou material secundário, de modo que se torna “custo da matéria prima”, estando abrangido, portanto, no artigo 13 da LC Nº. 87/96.

Afirma que se o objetivo do legislador fosse limitar a composição da base de cálculo ao valor da matéria prima, não teria utilizado os termos “custo da matéria-prima” no art. 13, § 4º, II da LC Nº. 87/96. No intuito de esclarecer o conceito de custo de matéria-prima e material secundário, reproduz excerto de um parecer que apresenta.

Acrescenta que a título exemplificativo, em relação ao custo da matéria-prima, o XVI Congresso Brasileiro de Custos, realizado em Fortaleza/CE, em 3 a 5 de novembro de 2009, traz os itens que compõem o “custo da matéria-prima pescado”, que, por analogia, pode aplicar ao presente caso.

Menciona, ainda, que de acordo com a legislação do Imposto de Renda, o custo de produção é composto pela soma dos custos de aquisição de matérias-primas, material secundário, mão-de-obra, embalagem, frete, manutenção, depreciação e outros custos, conforme o art. 290 do Regulamento do IR, Decreto nº. 3.000/1999, cujo teor reproduz. Acrescenta que o artigo 182 do

mesmo Regulamento do IR estabelece como será determinado o custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas no processo de transformação.

Quanto à depreciação de bens do ativo, diz se tratar de custo vinculado não apenas ao “custo da matéria-prima”, mas ao maquinário de acondicionamento de matéria-prima ou produto final, custo que se enquadra no art. 13, § 4º, II da LC Nº 87/96.

Afirma que agiu de forma correta quando da composição da base de cálculo e que o art. 13 da LC Nº. 87/96 não pode ser interpretado de forma restritiva quanto ao custo da mercadoria ou de produção para alargar a base de cálculo do ICMS, haja vista que a Constituição Federal em razão da não-cumulatividade do ICMS, além dos demais artigos já aduzidos.

Assevera que custo de produção é um instituto de Economia e deve ser respeitado sob pena de insegurança jurídica. Diz que os autuantes buscam desvirtuar este fato editando normas que manipulam conceitos de institutos que pertencem a outras ciências para arrecadar mais.

Aduz que para evitar esse tipo de situação é que o artigo 110 do CTN estabelece que os conceitos de direito privado não podem ser alterados para fins arrecadatórios, motivo pelo qual a legislação tributária não pode modificar conceitos privados para adaptá-los com o objetivo de aumentar a arrecadação e mitigar direitos do contribuinte. Reproduz o referido dispositivo legal.

Conclusivamente, diz que de acordo com o artigo 110 do CTN resta claro que não se pode deturpar o conceito de custo de produção para reduzir o valor de crédito de ICMS a que a empresa faz jus, razão pela qual o Auto de Infração deve ser cancelado na íntegra.

Alega a necessidade de realização de diligência e protesta pela juntada de novos documentos, sempre visando a comprovação da inexistência da autuação, em homenagem ao princípio da verdade material, o qual deve prevalecer no caso em questão.

Reitera que sequer foi investigada a composição dos valores atribuídos a título de “custos fixos”, “custos variáveis”, bem como a aplicação do frete e depreciação.

Salienta que referido princípio reside no dever do julgador de sempre buscar a verdade, ainda que, para isso, tenha que se valer de outros elementos além daqueles trazidos aos autos pelos interessados.

Ressalta que a autoridade administrativa competente não fica obrigada a restringir seu exame ao que foi alegado, trazido ou provado pelas partes, podendo e devendo buscar todos os elementos que possam influir no seu convencimento.

Aduz que se é facultado à autoridade até mesmo buscar elementos não trazidos pelas partes para seu convencimento, não há que se negar o conhecimento de documentos colacionados ao processo pelas partes, sobretudo quando requerido prazo para sua juntada na própria Impugnação, o que requer.

Sustenta que é imprescindível a realização de diligência, a fim de que sejam esclarecidas as matérias de fato, com a devida instrução do processo.

Consigna que na remota hipótese de ser mantida a exigência fiscal, fato é que as mercadorias foram transferidas entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, portanto, não restando configurada a hipótese de incidência do ICMS, sendo indevida qualquer exigência fiscal, pois aplicável ao caso concreto a Súmula nº. 166/STJ.

Registra que esse entendimento é firme no E. Supremo Tribunal Federal, bem como do E. Superior Tribunal de Justiça, conforme excertos de decisões que reproduz. Acrescenta que este entendimento permanece sendo aplicado, conforme recente decisão que transcreve.

Conclusivamente, diz que mesmo que se entenda que a infração restou caracterizada, o Auto de Infração deve ser cancelado por se exigir imposto em razão de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

Continuando, alega erro na apuração por utilização de alíquota incorreta.

A firma que é signatário de Termo de Acordo firmado com a Sefaz/BA ainda vigente (doc. 04), de forma que as operações internas realizadas pela empresa são tributadas com base na alíquota interna de 10,59%, portanto, ainda que se entenda comprovada a infração e correta a sistemática de cálculo adotada pela Fiscalização, ainda assim o montante de saída nunca seria o apontado no Auto de Infração, haja vista que as saídas teriam sido realizadas com aplicação da alíquota de 10,59% e não de 17%, conforme indicado no demonstrativo de débito do Auto de Infração.

Conclusivamente, diz que é imprescindível que, ao menos, seja parcialmente cancelada a autuação, determinando-se o recálculo do imposto supostamente devido.

Finaliza a peça defensiva requerendo:

- que seja declarado nulo o Auto de Infração ou, no mérito, improcedente;
- subsidiariamente, que seja cancelado o Auto de Infração por inexigível o ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica;
- o cancelamento parcial da exigência fiscal, considerando a alíquota interna de 10,59% incidente nas operações internas;
- que todas as intimações relativas ao presente Auto de Infração sejam direcionadas ao advogado do autuado, Dr. Fábio Augusto Chilo, inscrito na OAB/SP 221.616, com endereço na Avenida Marginal Direita do Tietê, nº 500, São Paulo/SP, CEP 05.118-100, inclusive para se fazer presente no julgamento e realizar sustentação oral.

O autuante indicado para prestar a Informação Fiscal se pronunciou (fls. 339 a 372) contestando as alegações defensivas.

Registra, inicialmente, 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. Neste sentido, invoca e reproduz os artigos 155, § 2º, XII, “i” e 146, III, alíneas “a” e “b” da Constituição Federal de 1988.

Observa que o artigo 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.

Consigna que em obediência 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.

Salienta que existe um imperativo registrado no texto constitucional asseverando que a base de cálculo do ICMS deve ser fixada ou definida em Lei Complementar. Acrescenta que dessa forma atuou o legislador, haja vista o que consta na LC nº. 87/96 e suas alterações do art. 13, § 4º, II. Diz que do texto positivado exposto, conclui-se 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.

Aduz 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, no seu art. 56, inciso V, letra “b”, traz essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/86.

Diz que não é possível duvidar do acerto dos legisladores estaduais que assim atuaram, em face da clareza com que se apresenta a redação da norma esculpida no inciso II do § 4º do artigo 13 da LC 87/96.

Observa quanto aos seus impactos, que as empresas que transacionam em mais de um estado não podem olvidar da compreensão do real sentido e alcance da regra prevista no art. 13, §4º, II da LC 87/96, para não destacar ICMS a mais, quando da emissão das notas fiscais de transferências interestaduais, e recolher aos cofres do Estado de origem valor maior que o devido, haja vista que 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.

Destaca que a importância desse 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 a Fiscalização tenderá a utilizar os meios ao seu alcance para ter de volta o que lhe pertence. Ou seja, busca-se examinar, em outro contexto, qual é a correta partilha do ICMS entre os entes tributantes, no caso Estados e Distrito Federal, nas operações de transferências interestaduais de produtos industrializados.

Diz que a guisa de encontrar a melhor resposta, não só para esta indagação e na ordem conceitual positivada na própria CF/88 e na LC 87/96, mister se faz avançar para a verificação do papel da lei complementar no campo do ICMS; da mais adequada interpretação acolhida pelo CTN – Código Tributário Nacional; bem como do que está disposto na Ciência Contábil, nas legislações dos Estados, na doutrina e na jurisprudência dos tribunais administrativos e judiciais.

Reproduz as informações que constam no corpo do Auto de Infração.

Reporta-se sobre a peça defensiva.

Inicialmente, registra que em nenhum momento, foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao PAF.

Destaca que todos os demonstrativos foram entregues de forma inteligível e interativa com os representantes da empresa. Acrescenta que tanto é assim que esta é a quarta auditoria efetuada na empresa sobre o mesmo tema, sendo que nas três auditorias anteriores a empresa quitou sem mais delongas os Autos de Infração, conforme quadro que apresenta.

Afirma ter havido estrita observância da Lei Complementar nº. 87/96.

Esclarece que conforme se encontra registrado no corpo do próprio Auto de Infração, a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa, 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.

Diz que desse modo, em consonância com a mencionada LC 87/96 e com os julgados mencionados, em especial a decisão do STJ, foi considerado, para definição da correta base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II da LC Nº 87/96, o somatório de matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de- obra, rubricas estas listadas nos demonstrativos e no corpo do Auto de Infração.

Observa que o autuado sustenta que teria direito de formar a base de cálculo para as operações de transferências de produtos industrializados com a utilização de todos os elementos de custo de produção, pois estes são imprescindíveis para se chegar ao produto final.

Frisa que o autuado tem que obedecer, em primeiro lugar, ao que está determinado expressamente na Constituição Federal e ao que prevê a LC Nº. 87/96, conforme passa a discorrer.

Reporta-se sobre o papel da Lei Complementar no campo do ICMS. Invoca e reproduz o artigo 155, § 2º, XII, “r”, c/c o art. 146, III, “a”, ambos da CF/88.

Observa que a Lei Complementar nº 87/96, em seu 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”.

Assevera que por força de mandamento constitucional, resta evidente que a base de cálculo do ICMS, nesta situação, está disposta na Lei Complementar nº 87/96 e suas alterações, conforme se verifica no seu art. 13, § 4º, II. Diz que desse modo, o art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, tido como infringido, está respaldado na Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, que, por outro lado, está respaldada na Lei Complementar nº 87/96, sendo legítima esta exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, e consequentemente, destaque e utilização a maior do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Afirma que dessa forma, 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.

Acrescenta que nesse diapasão, conclui-se 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 daqueles mencionados acima.

Assevera que desse modo, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

Acrescenta com relação ao frete, que a cláusula CIF é, juridicamente falando, inaplicável às transferências, haja vista que não há as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador, ou seja, pessoas jurídicas distintas.

Esclarece que o valor, despesa com FRETE-CIF, quando incluído na base de cálculo objeto das transferências, também foi expurgado, ou seja, não foi considerado para fazer parte da base de cálculo prevista no multicitado art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96, haja vista que não mais diz respeito a custo de produção, mas sim a uma despesa operacional para a realização da operação de transferência do produto já fabricado.

Reporta-se sobre a “Definição de efeitos tributários pela lei tributária e referência a institutos de direito privado nas normas tributárias”.

Diz que nesse diapasão, tomando como pressuposto válido o fato de que a Lei Complementar nº 87/96 fixou ou elegeu taxativamente, literalmente, os elementos de custo de produção (matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento), que, somados, formarão a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados, resta 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.

Reporta-se sobre o “Código Tributário Nacional – CTN, art. 109”. Reproduz referido dispositivo legal. Invoca e reproduz as referências feitas por Leandro Paulsen.

Observa que da mesma forma, a precisa advertência de Luciano Amaro no sentido de que: o silêncio da lei tributária significa que o instituto foi importado pelo direito tributário sem qualquer ressalva. Se o direito tributário quiser determinar alguma modificação nos efeitos tributários há que ser feita de modo expresso.

Aduz que em suma, o instituto de direito privado/direito empresarial/contabilidade é “importado” pelo direito tributário, com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações. A compra e venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente etc. etc. têm conceitos postos no direito privado, que ingressam na cidadela do direito tributário sem mudar de roupa e sem outro passaporte que não o preceito da lei tributária que os “importou”.

Diz que se pode inferir que se o direito tributário, mediante a LC 87/96, ressalta, somente mediante Lei Complementar, poderia fixar ou definir a base de cálculo dos impostos previstos na CF/88, em especial o ICMS, por permissão explícita da Carta Maior, tivesse a intenção de alterar a identidade do instituto da Ciência Contábil ou de direito privado, especificamente com relação à definição do que seja matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento, teria que fazê-lo de modo expresso para poder surtir e operar os efeitos fiscais.

Afirma ser exatamente isso que leciona os citados doutrinadores: a identidade do instituto, no direito privado e no direito tributário, dá-se sempre que o direito tributário não queira modificá-lo para fins fiscais, bastando, para que haja essa identidade, que ele se reporte ao instituto sem ressalvas. Se, porém, o direito tributário quiser determinar alguma modificação, urge que o diga de modo expresso.

Diz que acrescenta Luciano Amaro que inexistindo modificação do instituto de direito privado/direito empresarial/contabilidade pela lei tributária, ele ingressa, pois, no campo fiscal com a mesma vestimenta que possuía no território de origem.

Registra quanto ao “Código Tributário Nacional – CTN, art. 110”, que é necessário trazer à baila o que dispõe o referido dispositivo legal e o caminho que percorreu o escólio dos juristas Sacha Calmon Navarro Coelho, Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleeiro.

Aduz que segundo Sacha Calmon Navarro Coelho, o artigo 110 do CTN veda que o legislador infraconstitucional possa alterar conceitos e institutos de direito privado/direito empresarial/contabilidade, com o fito de expandir a sua competência tributária prevista no Texto Constitucional. Diz que o objetivo é preservar a rigidez do sistema de repartição das competências tributárias entre os entes políticos da Federação.

Registra que Sacha Calmon Navarro Coelho ainda diz que, *só para exemplificar: mercadoria, salário, bem imóvel, contrato de seguro, quando usados para articular fatos geradores (e adiciono, Base de cálculo) dos impostos, não podem ser desarrazoadamente alterados pelo legislador infraconstitucional, federal, distrital, estadual ou municipal, com o fito de tributar (ou alargar a Base tributável) realidades não previstas ou já atribuídas a outra ordem de governo.*

Assinala que nessa mesma toada, Luciano Amaro (Op. cit., p. 215/216), diz que o art. 110 do CTN é preceito dirigido ao legislador e não ao intérprete jurídico. É matéria tipicamente de definição de competência tributária. Explicita que o legislador 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.

Observa que na visão de Hugo de Brito se a Constituição fala de mercadoria ao definir a competência dos Estados para exigir o ICMS, o conceito de mercadoria há de ser o existente no Direito Comercial, não podendo o legislador modificá-lo, sob pena de admitir-se a alteração da Constituição via ordinária.

Consigna que no dizer de Baleeiro, combinado com o art. 109, o art. 110 do CTN faz prevalecer o império do Direito privado – civil ou comercial – quanto ao conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas daquele Direito, sem prejuízo de o Direito Tributário lhe modificar os efeitos fiscais. Por ex., a solidariedade, a compensação, a remissão etc. podem ter efeitos tributários diversos. A quitação fiscal, por ex., é dada sob a ressalva implícita de revisão do crédito fiscal (cf. CTN, art. 158).

Acrescenta que segundo Baleeiro, o art. 110 é uma limitação à discricionariedade do legislador tributário. Diz que o conceito, forma ou instituto utilizado pela Constituição carrega em si a predicação, a conotação completa que lhe é dotada no Direito Privado/direito empresarial/contabilidade, ficando o legislador tributário, que já recebeu a competência, definida segundo aquele conceito, forma ou instituto privado, proibido de expandi-lo por meio da atribuição de novo sentido ou predicação ao objeto delimitado pela Constituição.

Salienta que nessa linha de pensamento é natural e lógico, em surgindo controvérsias e dúvidas, buscar a solução nas normas tributárias. Diz que havendo silêncio destas, como ocorre no presente caso (LC 87/96), procura-se então guarida nas normas de direito privado, atentando, sempre, para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Acrescenta que caso estejam inseridas no texto da Carta Magna, nem mesmo o Direito Tributário infraconstitucional pode alterá-los. Observa que nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado.

Diz que numa ou noutra situação, não pode o legislador, para o caso abordado neste trabalho, dizer, de forma diferente do que está previsto no direito privado/direito empresarial/contabilidade, o que seja matéria-prima, mão-de-obra; material secundário e acondicionamento, haja vista que a Lei Complementar nº 87/96, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu, fixou os elementos de custo de produção que deverão compor ou formar a Base de cálculo, mas não conceituou o que seria cada um deles, isto é, o que se entende por matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento. Acrescenta que para tanto, o correto é recorrer às normas da Ciência Contábil, da Contabilidade ou de outros institutos de Direito Privado.

Passa a apresentar as suas análises.

Quanto às “Normas da Ciência Contábil (Contabilidade de Custos) ou de outros institutos de Direito Privado”, diz que o exame dos estudos doutrinários se revela bastante expressivo no ponto de suprir a lacuna deixada pelo legislador infraconstitucional, assim como para facilitar a percepção dos termos ou expressões utilizadas pela LC 87/96 (art. 13, § 4º, II).

Para tal desiderato, transcreve o trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, que define os quatro elementos de custo de produção ou as rubricas listadas na Lei Complementar nº 87/96 (art. 13, § 4º, II), de forma bem simples e esclarecedora.

Aduz que segundo essa definição, observa-se que a diferença entre “matéria-prima” (MP) e “material secundário” (MS) é que a primeira (MP) é mais importante porque entra em maior quantidade no processo produtivo, enquanto o segundo (MS) entra em menor quantidade no processo produtivo. Já a semelhança entre “matéria-prima” e “material secundário” é que ambos são materiais, integram o produto final e são custos diretos no processo produtivo.

Salienta que essa percepção também pode ser verificada ao analisar a resposta à consulta feita ao Portal de Auditoria [mailto:portaldeauditoria@portaldeauditoria.com.br] – (TEIXEIRA, Paulo H. Base de cálculo do ICMS nas Operações de Transferência Interestadual, de lavra de Paulo H. Teixeira.

Registra que a definição de “matéria-prima” a equiparou a “material direto”, dizendo que representa todo o material incorporado ao produto. Diz que neste contexto, inseriu a “embalagem” e o “material secundário” na própria conceituação de “matéria-prima” ou “material direto”. Esclarece que ocorre também a menção às rubricas “energia elétrica”, “depreciação” e “manutenção” e as engloba no rol dos “materiais indiretos”.

Assinala que da mesma forma, ao mencionar o vernáculo “mão -de-obra” a vincula ao pessoal que trabalha e não às máquinas e equipamentos.

Consigna que também é relevante trazer à tona resposta à consulta formulada ao Presidente do CRC-SE, Dr. Romualdo Batista de Melo, para sedimentar o entendimento sobre os elementos de custo de produção previstos na LC 87/96, tendo em vista que o mesmo os define semanticamente e de modo sintético, com a competência que lhe é peculiar. Reproduz a referida resposta. No mesmo sentido, invoca e reproduz lição de Leone e Leone.

Ressalta que os materiais de produção mais importantes do processo de industrialização são as matérias-primas e os materiais de produção menos importantes, suplementares, auxiliares ou

secundários são exatamente os materiais dito secundários.

Observa que nesse mesmo direcionamento, não poderia deixar de fazer o registro do magistério notável, lúcido e extremamente atual de Leone e Leone (Ob. cit., p. 123) que também autoriza proclamar e ratificar o que está pacificado nas normas contábeis, consoante exposto a seguir, refutando, portanto, as incongruências da legislação de Minas Gerais (RICMS- MG - aprovado pelo Decreto nº 43.080/2002, art. 43, §2º, incisos I a IV) que distorce e modifica o que a Ciência Contábil define como depreciação e mão-de-obra.

Salienta que a depreciação, no dizer da Ciência Contábil, nada tem a ver, portanto, com a mão-de-obra de pessoal da produção e sim com o ativo imobilizado da fábrica.

Observa que no ensinamento de Leone e Leone (Ob. cit., p.190) não se pode ignorar que a Ciência Contábil sempre relaciona mão-de-obra à “pessoal”, ao “homem”, e nunca à “máquina” e aos “equipamentos”.

Diz que do mesmo modo, é de sobremaneira importância aflorar os ensinamentos do nobre Auditor Fiscal e Professor de Contabilidade de Custos, Dr. Creso Cotrim Coelho, com referência a mão-de-obra, conforme reproduz.

Relembra a definição do que seja mão-de-obra, invocando, neste sentido, magistério de Eliseu Martins.

Assevera que desse modo, nada pode justificar a alteração desse conceito, que prima pelo vínculo do vernáculo “mão-de-obra” ao homem, ao pessoal, ao operário, ao trabalhador, nada tendo a ver, portanto, com máquinas, equipamentos (ativo imobilizado) e respectivas depreciações como pretendeu, de forma equivocada, o legislador mineiro.

Reporta-se sobre o componente frete CIF (Cost Insurance Freight) que se verifica quando o fornecedor se responsabiliza pelo frete e o inclui no preço da mercadoria, em contraponto ao frete FOB (Free on Board) que é o frete por conta do destinatário e, portanto, neste caso, este montante não é embutido no orçamento do fornecedor.

Salienta que a importância do estudo desta matéria reside no fato de que, em trabalho realizado pelo Fisco da Bahia, não divulgado por força do sigilo fiscal, foi constatado que a maioria das empresas, nas operações de entradas de mercadorias industrializadas em transferência interestadual, faz a inserção da parcela do frete denominado “frete CIF” quando da composição da base de cálculo do ICMS, pois está consignada nas notas fiscais das empresas remetentes a expressão “frete pago pelo emitente” (código “1”), i.e., o valor do frete está incluso no “preço” da mercadoria.

Manifesta o entendimento de que o procedimento adotado pelas empresas não tem amparo legal e, da mesma forma, não é o mais adequado tecnicamente, pois, pela Ciência Contábil, a parcela desse frete não é elemento de custo de produção. Acrescenta que desse modo, pelo simples fato de não ser parte integrante do custo de produção, não poderia compor a base de cálculo nas operações de transferência interestadual prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96.

Frisa que de igual pensamento, Leone e Leone (Ob. cit., p. 126) expressa que “despesas de vendas são todos os gastos que a empresa realiza relacionados diretamente à atividade de vendas: comissões aos vendedores..., frete de vendas (...) etc.”

Diz que como não poderia deixar de ser, a parcela do frete nas operações subsequentes de vendas ou transferências, após o produto acabado ou a mercadoria já produzida, é uma despesa, pois somente é conhecida quando do processo de comercialização ou de transferência dessa mercadoria, pronta para o consumo, não existindo nenhum vínculo, direto ou indireto, com o custo de produção.

Frisa que para a Ciência Contábil, e assim assevera o Profº Creso Cotrim, entende-se como despesa “...todos os gastos incorridos pelas organizações tendo-se por objetivo a obtenção de receitas. As

despesas são contas de período e em assim sendo não compõem o custo da produção (tanto as despesas variáveis como as fixas)."

Ressalta que a cláusula CIF, juridicamente falando, é inaplicável às transferências, pois não se tem as figuras do "remetente - vendedor" e do "destinatário-comprador" (pessoas jurídicas distintas). Afirma ser palmar que a operação realizada com a cláusula CIF tem o valor do frete classificado como uma despesa operacional e nunca como custo de produção e, por conseguinte, essa parcela também deve ser desconsiderada quando da formação da base de cálculo prevista no nominado art. 13, § 4º, II, da LC 87/96.

Afirma que restou demonstrada a cristalina e irrefragável impossibilidade de a empresa considerar uma despesa operacional (frete - CIF), incorrida e materializada após o produto já estar pronto e acabado, como um elemento de custo de produção.

Salienta que com o objetivo de melhor contextualizar a questão em exame e para uma melhor visualização dos elementos de custo de produção de uma empresa industrial, recorre ao magistério do ilustre mestre Leone, onde pode ser verificada a classificação dos diversos elementos de custo, com o subsequente agrupamento dos mesmos, cujos excertos, pela clarividência, merecem reprodução, conforme faz.

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

Observa que esses seriam sem sombra de dúvida os quatro elementos de custo de produção que, somados os seus valores, formaria a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência de produtos industrializados. Acrescenta que os demais componentes do custo de produção ficariam excluídos dessa base de cálculo por imposição taxativa da Lei Complementar 87/96.

Salienta que corrobora com esse entendimento o ínclito Prof. Creso Cotrim (Ob. cit.), ao ratificar que a legislação define custo para transferência com os elementos que já conhecidos (art. 13, § 4º, II da LC 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.

Enfatiza que o STJ, em vários julgados, reafirmou essa orientação e firmou jurisprudência no sentido de que a energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumo, matéria prima, nem produto intermediário, pois não se incorpora nem é consumida em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de "bens de uso e consumo" (AgRg no RE 731885 – PR – Rel. Ministro Luiz Fux, DJ de 20/03/2006; RESP 518656-RS – Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 31/05/2004; AgRg no AG 623105-RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21.03.2005; AgRg no RE 826689-RJ – Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 22/06/2006).

Diz que desse modo, pode asseverar 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.

Afirma que diante do que foi amplamente demonstrado, o legislador infraconstitucional (via lei ordinária, decreto, decisão normativa etc.), com o único objetivo de ampliar a sua participação no "bolo da arrecadação do ICMS", não pode nem deve contrariar o que a própria Ciência Contábil define e conceitua os seus institutos, a exemplo de matéria-prima; mão-de-obra, material secundário e acondicionamento (Embalagem), desvirtuando o sentido e o alcance do que está prescrito no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, ultrapassando, consequentemente, os limites de sua competência e ferindo mortalmente os princípios da Federação.

Salienta que após uma leitura mais acurada do disposto acima, que os "materiais de produção principais" são as "matérias-primas" e os "materiais de produção não-principais" são os próprios

“materiais secundários”. Diz que ambos, matéria-prima e material secundário, são materiais diretos. Fazem parte, diretamente, do processo produtivo e se incorporam na mercadoria produzida.

Acrescenta que o mesmo poderia dizer para o material de embalagem ou acondicionamento, pois a mercadoria produzida não se apresenta para o mercado consumidor sem estar devidamente acondicionada ou sem a respectiva embalagem.

Diz que desse modo, energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação, frete (despesas de vendas) etc., segundo a clássica e a atual lição da Ciência Contábil, não podem ser inseridos nos elementos de custos mencionados no § 4º, II, do art. 13 da LC 87/96.

Acrescenta que as várias concepções teóricas existentes sobre o tema, como destacado acima, levam ao mesmo ponto comum: que energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação etc. não são enquadráveis pela Ciência Contábil nos elementos de custo denominados de matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento. Ou seja, a vontade do Parlamento, ao aprovar esse regramento, foi no sentido de limitar, reduzir a formação da base de cálculo do ICMS nas transferências de produtos industrializados ou mercadorias produzidas para filiais localizadas em diferentes unidades da Federação, na forma do art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96, definindo, taxativamente, literalmente, a parte que seria cabível a cada ente público da Federação.

No que tange “as impropriedades contidas na legislação do Estado de Minas Gerais (art. 43, § 2º, incisos I a IV do Regulamento do ICMS)”, observa que na legislação do referido Estado, no caso o art. 43, § 2º, incisos I a IV do Regulamento do ICMS, encontra-se a estranhíssima figura da “mão-de-obra tecnológica” que corresponde aos 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, inclusive impostos sobre a propriedade e seguros.

Consigna que o mesmo ocorre em relação ao conceito de “acondicionamento”, onde o citado Regulamento estabelece que o mesmo corresponde aos “custos diretos e indiretos necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica”.

Afirma que na conformidade das considerações feitas, não há senão concluir que a única alternativa exegética em tese suscitável perante o tema deste artigo merecedora de endosso, por enquanto, é a que foi elaborada por Márcio Alexandre Freitas (Ob. cit.), cujo teor reproduz.

Assinala que para robustecer e encerrar as críticas à legislação de Minas Gerais, traz à tona as veementes observações assinaladas pelo Min. Luiz Gallotti, no Voto Preliminar que proferiu no julgamento do RE nº 71.758/GB (BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). RE nº 71.758/GB - Guanabara. Tribunal Pleno, Rel. Min. Thompson Flores, julgado em 14/06/1972. RTJ 66/140. Disponível em: <http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp>. Acesso em 11 ago. 2008.).

Ressalta as impropriedades contidas na legislação do Estado de São Paulo, Decisão Normativa CAT-5 de 15/06/2005, invocada pelo autuado.

Nesse sentido, recorre mais uma vez ao magistério de Marcio Alexandre Freitas (Ob. cit.), dizendo que o mesmo procura demonstrar as impropriedades contidas na legislação do Estado de São Paulo, conforme transcrição que apresenta. Acrescenta que as palavras do Prof. Alexandre Freitas são suficientes para elucidar as incongruências da legislação de São Paulo. Registra que esse entendimento, agora específico para o ICMS, também foi avalizado pelo STJ, consoante Acórdão transscrito no corpo do Auto de Infração.

Reporta-se sobre o posicionamento do STJ, reproduzindo excertos da decisão referente ao Recurso Especial nº 1.109.298 – RS (2008/0279009-9) Relator Ministro Castro Meira, assim como ao Recurso Especial nº. 707.635 – RS (2004/0171307-1).

Do mesmo modo, invoca e reproduz excertos do Parecer Jurídico da Procuradoria Geral do Estado da Bahia/Procuradoria Fiscal, Processo PGE/2011405993-0, no sentido de que em face da enumeração restritiva constante na norma legal, somente integram o custo de produção, para fins do art. 13, § 4º, II da LC N. 87/96, matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, ficando de fora da base de cálculo os demais elementos que com estes não se identifiquem.

Reporta-se, ainda, sobre o julgado do STJ – Resp nº. 1.109.285 RS, no sentido de que, ainda que houvesse despesas passíveis de serem alcançadas nos Centros de Distribuição, estas teriam que ser classificadas como um dos elementos restritivos dos custos de produção, ou seja, matéria-prima, material secundário, embalagem e mão-de-obra.

Aborda, também, definições contidas em leis paradigmas do conceito de custo de produção. Afirma que não se está alterando o conceito de custo de produção contido na contabilidade geral ou de custos, apenas o legislador quando criou as normas sobre esta matéria trouxe os elementos de custo de produção, que seriam a base de cálculo a ser respeitada para o lançamento em questão.

Afirma que dessa forma, não se deve buscar analogia sobre o conceito de custo de produção noutras legislações afins, para abrigar na LC N. 87/96, pois, esta não altera o conceito, mas apenas, restringe os elementos que comporão a base de cálculo.

No tocante à energia elétrica e outros elementos, consigna que traz o entendimento do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia em 2020, quanto à exclusão da energia elétrica da base de cálculo de transferência interestaduais, baseando-se no mais recente julgamento sobre o tema, conforme reproduz.

Quanto ao cálculo do estorno do ICMS e alíquota do Auto de Infração, contesta a alegação defensiva explicando que, ao confrontar as entradas com o custo de produção restrito, identificou o valor superior ao permitido na lei, sendo utilizada a alíquota de 7% inerente à operação de entrada, conforme apresenta, no caso $R\$168.592,95 - R\$154.971,10 = R\$13.621,85 \times 7\% = R\$953,53$, donde se percebe que não há interconexão com saídas, conforme alegado pelo impugnante.

Esclarece que no Auto de Infração, por uma questão operacional, o valor do ICMS calculado em todo o processo pela alíquota do ICMS do remetente, é transformado o valor do imposto na base de cálculo do Estado da Bahia. Neste sentido, apresenta Demonstrativo de Estorno de Crédito x Auto de Infração, referente aos meses de janeiro, fevereiro e março de 2016, com valor do imposto e alíquota aplicada.

Afirma que dessa forma, não há alteração de valor do imposto exigido, mas apenas a transformação da base de cálculo em alíquota de 17%, sendo este um ajuste realizado no sistema de autuação do Estado da Bahia.

Finaliza a peça informativa mantendo na íntegra o Auto de Infração.

Presente na sessão virtual de julgamento o ilustre patrono do autuado Dr. Thiago Ros Nonato OAB/SP Nº 375841.

VOTO

A presente acusação fiscal, diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela Unidade da Federação de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolos.

Inicialmente, cabe apreciar as preliminares de nulidade arguidas pelo impugnante.

O impugnante argui a nulidade do Auto de Infração, sob o fundamento de incompetência do Estado da Bahia para deliberar sobre a base de cálculo aplicada em operações ocorridas perante outro ente da Federação.

Alega que o Estado da Bahia é totalmente incompetente para fiscalizar operações e dados correspondentes ocorridas perante outro ente da Federação. Diz que os autuantes se ativeram à

análise de dados de operações ocorridas perante os estabelecimentos emitentes das notas fiscais, referentes às mercadorias transferidas ao estabelecimento filial autuado.

Por certo que não há como prosperar a pretensão defensiva. No caso, não se está violando o princípio da autonomia dos estabelecimentos, haja vista que a Fiscalização não está infirmando os dados constantes no documento fiscal emitido pelo remetente, mas sim ajustando no estabelecimento localizado no Estado da Bahia o crédito fiscal utilizado com base nos documentos fiscais recebidos com inobservância das disposições do art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96, no sentido de composição da base de cálculo do imposto ser formada exclusivamente pela matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Observe-se que os documentos fiscais emitidos pelo remetente, não foram considerados ilegítimos, mas apenas na admissibilidade do crédito fiscal, é que houve a correção e ajustes efetuados pelos autuantes.

Os valores de transferência formam a base de cálculo contida nas notas fiscais de transferência emitidas pelo remetente, motivo pelo qual, descabe falar-se em apuração ou a verificação da formação de base de cálculo no estabelecimento emitente. Na realidade, no presente caso, o que se apura é a formação do crédito fiscal constante nos documentos fiscais regularmente emitidos pelo remetente.

Assim sendo, não acolho a nulidade arguida, sob o fundamento de ausência de competência do Estado da Bahia.

O impugnante argui, ainda, a nulidade do lançamento sob o fundamento de que o levantamento fiscal é precário em razão de não indicar o valor que seria supostamente devido no caso concreto. Não assiste razão ao impugnante. No presente caso, verifica-se que os autuantes fundamentaram a autuação na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa, excluindo da base de cálculo as rubricas “custo fixo”, “depreciação”, “custo variável” e “frete”, bem como de materiais de manutenção, tecnológicos e outros incluídos em materiais secundários, por não integrarem a matéria-prima, a mão-de-obra, o material secundário, nem o acondicionamento. Inexiste a precariedade aduzida pelo impugnante.

Observo que o lançamento de ofício em exame se encontra revestido das formalidades legais. Os autuantes expuseram com clareza a descrição dos fatos, o que permite identificar o autuado, o montante do débito, a natureza da infração, inclusive com amplo detalhamento no corpo do Auto de Infração, assim como nos documentos e demonstrativos elaborados com seus dados e cálculos.

Diante do exposto, não acolho as preliminares de nulidade arguidas, haja vista que, no presente caso, foi observado o devido processo legal, não ocorrendo quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99 – aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, capaz de invalidar o ato de lançamento.

O autuado requer a realização de diligência, contudo, constato que os elementos que compõem o presente processo se apresentam suficientes para deslinde da questão, razão pela qual indefiro o pedido com fulcro no art. 147, I, “a” do RPAF/99, sendo que os relatórios de produção foram entregues à Fiscalização pelo autuado, e estes foram utilizados para a devida apuração da base de cálculo do ICMS exigido.

No mérito, o cerne da questão reside na determinação correta da base de cálculo do ICMS, a ser utilizada nas transferências interestaduais de mercadorias de um estabelecimento produtor localizado noutro Estado, para outro estabelecimento da mesma titularidade, no caso filial localizada no Estado da Bahia, a fim de se determinar o crédito fiscal passível de utilização por parte do estabelecimento destinatário. Ou seja, no presente caso, não está sob discussão a incidência ou não do ICMS nas transferências interestaduais, mas sim a admissibilidade do crédito fiscal do ICMS destacado nas notas fiscais emitidas pelo remetente.

Verifica-se que os autuantes fundamentaram a autuação na planilha de custo de produção

apresentada pelo autuado, excluindo da base de cálculo as rubricas “custo fixo”, “depreciação”, “custo variável” e “frete”, por não integrarem a matéria-prima, a mão-de-obra, o material secundário, nem o acondicionamento.

Os autuantes não acolheram a alegação defensiva, de que a separação dos custos, efetuada pelo remetente, por razões meramente gerenciais, não descharacteriza a qualificação, como custo propriamente dito, previsto no § 4º, II, art. 13 da LC 87/96, mas que tal separação teria servido, tão somente, para um melhor gerenciamento do orçamento, e não poderia servir de amparo para a exigência fiscal de que cuida a autuação.

É certo, que a Lei Complementar 87/96, em seu artigo 13, § 4º, II, estabelece 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.

Assim sendo, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete, energia, combustível, etc, devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, haja vista que não podem ser inseridos nos elementos de custos determinados no § 4º do inciso II do art. 13 da LC 87/96, conforme inclusive detalhadamente discorrido pelos autuantes na Informação Fiscal.

Reitere-se, que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção, apresentada pela própria empresa, que o fez tanto em meio físico, quanto em meio eletrônico, na qual consta a discriminação dos itens dos custos de produção, por código de produto, quais sejam: matéria-prima, embalagem, mão-de-obra, ingredientes, custo fixo, depreciação, custo variável, frete, etc.

Visando a correta determinação da base de cálculo, os autuantes expurgaram as rubricas: Custo fixo, depreciação, custo variável, frete, etc., por não integrarem a matéria-prima, mão-de-obra, material secundário, acondicionamento. Neste sentido, elaboraram o demonstrativo de “ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA – FÁBRICAS – Produção do Estabelecimento – 2016 a 2017, em meio físico e em meio eletrônico, cuja cópia foi entregue ao autuado.

No presente caso, resta comprovado o acerto da autuação, haja vista que para fins 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 o custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Relevante consignar, que nesse sentido, é o posicionamento da Procuradoria Fiscal do Estado da Bahia, conforme se verifica no Parecer Jurídico PGE 2011405993-0, anexo ao Auto de Infração nº 2068910040133, aduzido pelos autuantes, posto que [...] *em face da enumeração restritiva constante da norma legal, somente integram o custo de produção, para fins do art. 13, § 4º, II da LC 87/96, as despesas concernentes a matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, de maneira que gastos outros, que com este não se identifiquem, devem ficar de fora da base de cálculo, naquelas hipóteses de transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.*”

Cabe observar, também, os registros feitos pelos autuantes no sentido de que, é vedado às legislações ordinárias dos Estados, como o fizeram São Paulo e Minas Gerais, via Decisão Normativa e Decreto, respectivamente, ampliarem a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para outras Unidades da Federação, haja vista que violariam o disposto no art. 155, § 2º, XII, “i” (para o ICMS), bem como o art. 146, III, “a” , (para todos os impostos), ambos da CF/88, combinado com o art. 13, § 4º, II da LC 87/96.

Assim sendo, 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 na legislação do imposto: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Ou seja, os gastos com os demais elementos de

custo de produção, assim como a energia elétrica, não se enquadram nos itens acima, à luz do art. 13, § 4º II da LC 87/96, portanto, não integram a base de cálculo para fins de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

Vale ainda assinalar, que esse entendimento tem sido mantido nas decisões proferidas por este CONSEF, a exemplo entre outros dos Acórdãos CJF Nº 082-12/12, CJF 070-13/13, CJF 0082-12/12 e CJF Nº 0077-12/18, sendo que deste último Acórdão CJF Nº 0077-12/18 considero ilustrativo reproduzir excertos do voto proferido pelo ilustre Conselheiro/Relator pela clareza da fundamentação:

[...]

Primeiramente, é importante que se diga que o texto da lei não se limitou a fazer referência 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 referir 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 despicienda a sua enumeração. Essa é, sem dúvida, uma primeira conclusão a que se pode chegar.

Não se trata, consequentemente, 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 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.

[...]

Por isso, diferentemente do que alega o sujeito passivo, entendo que não é possível incluir na base de cálculo das operações de transferência itens como energia elétrica, combustíveis, materiais de manutenção, depreciação e frete, pois não se enquadram no conceito de mão-deobra, matéria prima, material secundário ou acondicionamento. Por conseguinte, não merece reparo a decisão de piso.

No tocante à alegação defensiva atinente ao cálculo do estorno do ICMS e da alíquota do Auto de Infração, constato que assiste razão aos autuantes, quando esclarecem que, ao confrontaram as entradas com o custo de produção restrito, identificaram o valor superior ao permitido na lei, sendo utilizada a alíquota de 7% inerente à operação de entrada, conforme verifica-se no exemplo dado por um dos autuantes na Informação Fiscal, ou seja: R\$168.592,95 – R\$154.971,10 = 13.621,85 x 7% = 953,53, valor este que consta no Demonstrativo de Débito do Auto de Infração no total geral, verificando-se, portanto, que inexiste qualquer vinculação com as saídas, contrariamente ao alegado pelo impugnante, inclusive sendo inaplicável ao caso o aduzido Termo de Acordo.

Na realidade, verifica-se que não há alteração de valor do imposto exigido, conforme consta no Demonstrativo de Estorno de Crédito em confronto com o Demonstrativo de Débito do Auto de Infração, mas apenas um ajuste realizado no sistema de autuação do Estado da Bahia, conforme esclarecido pelos autuantes.

Por derradeiro, no tocante ao pedido do impugnante, no sentido de que todas as intimações relativas ao presente Auto de Infração sejam direcionadas ao advogado do autuado, Dr. Fábio

Augusto Chilo, inscrito na OAB/SP 221.616, com endereço na Avenida Marginal Direita do Tietê, nº 500, São Paulo/SP, CEP 05.118-100, inclusive para se fazer presente no julgamento e realizar sustentação oral, consigno que inexiste qualquer óbice para que o órgão competente da repartição fazendária atenda ao pedido. Contudo, saliento que o não atendimento não implica nulidade do ato, haja vista que as formas de intimação ao contribuinte são as previstas no art. 108 do RPAF/BA/99.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0014/19-1**, lavrado contra **SEARA ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, a efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$5.150.271,81**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 22 de fevereiro de 2021.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR