

**PROCESSO** - A. I. Nº 206891.0036/08-0  
**RECORRENTE** - SADIA S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0349-04/08  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 05/04/2010

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0036-11/10

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS, ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais dos produtos remetidos pelo próprio fabricante, entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, assim definido em lei: o custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração parcialmente comprovada, após exclusão de operações de remessas por unidades atacadistas. Não acatada a preliminar de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão da 4ª JJF, proferida através do Acórdão nº 0349-04/08, que julgou o Auto de infração Procedente, o qual fora lavrado para exigir o ICMS de R\$ 4.248.863,14, inerente ao exercício de 2004, em razão de:

INFRAÇÃO 1 - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$ 4.219.345,33, apurada nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, ou seja, nas transferências recebidas de outras unidades, o autuado se apropriou de crédito fiscal com base de cálculo superior ao custo de produção, correspondente ao somatório de: matéria prima, acondicionamento, material secundário e mão de obra. Consta ainda que foram excluídos os elementos de custos de produção não previstos no art. 13, § 4º, II, LC 87/96 quando da composição da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados, que teve fundamento na planilha de custos apresentada pela própria empresa, sendo expurgadas as rubricas depreciação, energia, outros e gastos gerais para o referido período de janeiro a dezembro de 2004.

INFRAÇÃO 2 - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$ 29.517,81, apurada nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. Consta ainda que nesse item foi feita a exclusão do valor do frete – CIF para os itens de produção em que a empresa não forneceu o custo de produção ou o fez com incorreções para o período de janeiro a dezembro de 2004.

A Decisão recorrida julgou o Auto de infração Procedente, após as seguintes considerações:

1. Pertinente à alegação de nulidade do Auto de infração arguida pelo sujeito passivo, sob o argumento de que deveria ser utilizada pela fiscalização a legislação do Estado de origem e não a legislação do Estado da Bahia para a apuração da base interestaduais de produtos industrializados em outra unidade transferidos para filial localizada neste Estado, aduz a JJF que as

da base de cálculo do ICMS devem ser buscadas a partir do texto constitucional, o qual remete para a Lei Complementar, que traçará linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência a unidade e coerência do ordenamento jurídico nacional. Salienta que a base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96. Assim, sustenta a JJF que o Estado remetente ou Estado destinatário deve em sua legislação reproduzir texto que não esteja em desacordo com a norma geral, assim como o Estado da Bahia o faz no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96. Destaca que o estabelecimento fiscalizado encontra-se localizado em território baiano, logo, não há porque aplicar legislação dos Estados remetentes.

2. Com relação à questão de validade do Auto de infração e que este deve conter todos os requisitos legais, aduz a JJF que o presente processo foi lavrado em conformidade com os artigos 38 e 39 do RPAF, aprovado pelo Decreto 7.629/99. Portanto, ao contrário do que afirmou o autuado, os elementos constantes do processo demonstram a motivação e acerto da autuação, além do pedido não encontrar amparo nas situações previstas no art. 18 do RPAF/BA. Assim, diante de tais considerações, a JJF rejeitou a preliminar de nulidade.
3. Quanto ao mérito, aduz a JJF que, no caso em tela, por se tratar de transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, a própria Lei Complementar 87/96 que estabelece os critérios como essa transferência ocorrerá, de sorte que não se amesquinhe toda a sistemática pensada para o ICMS, o que o fez através do art. 13, §4º, II da LC 87/96, reproduzido no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96 (ICMS BA). Desse modo, salienta o órgão julgador, verifica-se que os créditos escriturados e objetos do presente estorno não são simples aplicação da não-cumulatividade constitucional do ICMS, como quer o autuado, cujas razões defensivas, não têm respaldo em tal princípio, nem força para elidir a exigência fiscal.
4. Destaca que a Lei Complementar a seu turno, veicula regras de estrutura que se projetam sobre as demais normas do ordenamento, exceto, óbvio, a Constituição Federal, porque dela recebeu o papel de estabelecer os pilares que serão fundamentos da materialidade (fato gerador, base de cálculo) e arrecadação do ICMS. Logo, a LC 87/96 ao fixar que a base de cálculo do ICMS nas transferências seria o “custo da mercadoria produzida”, especificou o que seria entendido por tal custo. Ressaltam os membros da JJF que o regulamento mineiro extrapola ao dizer o que não está contemplado na Lei Complementar, mudando-lhe o texto, dentre outros itens, a divisão de mão-de-obra humana e mão-de-obra tecnológica, incluindo nesse subitem os impostos sobre a propriedade.
5. Defendem que o legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como “o custo da mercadoria produzida”, dando sua interpretação para o que significa este custo e de que não foi dada liberdade ao intérprete para adotar conceito diverso ou para integrar o texto de modo a completar-lhe o sentido, pois, o custo ao qual faz referência o legislador não é o custo contábil, mas um conceito específico para uma finalidade também específica: base de cálculo das transferências interestaduais. Sendo assim, a definição da base de cálculo matéria reservada à Lei Complementar, não pode ser modificada por lei estadual, seja de Minas Gerais, São Paulo ou da Bahia, pois, permitido fosse a cada Estado interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, importaria em grande insegurança jurídica e com prejuízos ao pacto federativo. Isto posto, concluiu a JJF que a matéria em questão, operação de transferência de mercadorias produzidas em um Estado e remetidas para estabelecimento localizado em outro Estado, ainda que pertencentes ao mesmo titular, deve ser tratada necessariamente da forma prevista na Lei Complementar. Logo, ao constituir base de cálculo de forma não prevista na mencionada LC respaldada, como sabemos, na Constituição Federal, o autuado assumiu o risco e a responsabilidade pela exigência do crédito tributário, além de suportar o consequente ônus financeiro, ainda que tenha agido em cumprimento à orientação dada pela própria Lei Complementar. Logo, Minas Gerais, visto que a obrigação tributária existente com o Estado de

6. Destaca a JJF que tal situação fere o pacto federativo que é princípio constitucional expresso (art. 18 e 60, § 4º, CF 88) - além do princípio da autonomia distrital - a não admitir que Estados e Distrito Federal se locupletem uns à custa dos outros. Em contrário, que possa existir igualdade entre os Estados membros. Ademais, a Constituição Federal veda expressamente a União de *“instituir tributo que implique distinção ou preferência em relação a Estado, em detrimento de outro”* (art. 151, I). Como consequência lógica, vedado o favorecimento de qualquer unidade da Federação, no exercício de sua competência legislativa concorrente (art. 24, I, CF/88). Assim é que a Lei Complementar, a sujeitar todas as pessoas políticas da Federação, tem a função impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo do ICMS. Nessa política tributária é que o legislador procurou delimitar a base de cálculo nas operações de transferências, elegendo os itens de valores mais relevantes, tributados pelo ICMS (matéria-prima, material secundário e acondicionamento), além da mão-de-obra, objetivando promover uma justa partilha do imposto entre o Estado produtor e o consumidor.
7. Por fim, enfatiza a JJF que este posicionamento (interpretação literal do art. 13, §4º, II da LC 87/96), não é um posicionamento isolado, conforme foi manifestado pelo STJ (RE 707.635-RS). Constata que a restrição imposta pela LC 87/96, referente a matérias-primas, materiais secundários e de embalagem (acondicionamento), estende-se a outros dispositivos e diplomas legais (art. 2º da Port. 607/2006 da SUFRAMA; art. 3º do Dec. 6008/2006), bem como já foi manifestado em decisões de segunda instância deste Conselho, a exemplo dos Acórdãos CJF 210-11/04; CJF 409-11/03 e CJF 340-11/06.
8. Por tudo que foi exposto, concluiu a JJF que nas operações interestaduais de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, não podem ser incluídos na base de cálculo quaisquer materiais que façam parte da estrutura de custo, em função da existência de regras específicas determinadas no art. 13, § 4º, II da LC 87/96. Na hipótese, deve a base de cálculo ser limitada à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não podendo ser acrescido de outros itens não previstos expressamente, sob pena de vulnerar o princípio federativo que assegura igualdade entre os membros da Federação. O propósito do legislador é definir um critério de repartição da receita tributária entre o Estado de origem da mercadoria e o Estado de destino.

Irresignado com a Decisão, o sujeito passivo apresenta Recurso Voluntário, às fls. 263 a 288 dos autos, diante das seguintes argumentações:

1. Reitera a preliminar de nulidade do Auto de infração pela não utilização por parte dos autuantes da fundamentação do lançamento de ofício com base na legislação do Estado de origem das mercadorias, o que a seu ver fere a regra do art. 142 do Código Tributário Nacional, e os princípios constitucionais da reserva legal e da segurança jurídica, pois atendeu a legislação do Estado de origem, apurando corretamente o ICMS, e seria esta legislação que deveria ser considerada pela fiscalização e não a legislação baiana. Assevera que cabe ao fisco baiano ao se sentir prejudicado pela lei estadual de outra unidade federada utilizar-se do devido processo legal e questioná-la perante a Corte Suprema e não penalizar o contribuinte que cumpre a lei.
2. No mérito, alega que a autuação fere o princípio constitucional da não-cumulatividade, sendo que o diploma constitucional apenas veda o crédito do ICMS nos casos de isenção ou não incidência, permitindo a escrituração dos créditos do ICMS em todos os demais casos, a teor do § 2º, II, alíneas “a” e “b” do art. 155, o que assevera é ratificado pelos doutrinadores, citando e transcrevendo trechos de escritos de alguns destes, e pela jurisprudência, que entende pacífica a respeito, novamente citando como amparo a sua tese o Recurso Especial nº 343.800 – de Minas Gerais. Assim, entende que não poderia o Fisco baiano vedar o crédito, posto que o valor cobrado no estado de origem foi efetivamente pago pelo contribuinte, a menos que se tratasse das hipóteses de isenção ou não-incidência.
3. Também aduz que, por mais feliz que seja a redação de um dis  
espaço para ambiguidades e interpretações conflitantes da nor  
Nesse sentido, diz que o art. 13, § 4º, II da LC nº. 87/96 pode

exemplo do campo fértil em que se desenvolve a interpretação de uma regra jurídica, que os Estados de origem das mercadorias, competentes para legislar sobre a base de cálculo do ICMS nas saídas de mercadorias, contudo, pensam e interpretam o referido comando de forma diferente do Estado da Bahia, e como exemplo cita o Estado de São Paulo que possui o maior número de mercadorias remetidas ao Estado da Bahia. Cita e transcreve trechos da Decisão Normativa CAT nº 05/05 que firmou seu entendimento de que a LC 87/96, ao discriminar os elementos que, somados, comporiam o custo da mercadoria produzida, base de cálculo nas transferências interestaduais, o fez de modo exemplificativo, não taxativo. Cita e transcreve, ainda, na mesma linha, o art. 43 do RICMS de Minas Gerais e a Consulta nº. 028/07, proferida pelo Fisco mineiro para outro contribuinte.

4. Afirma que os gastos com manutenção, depreciação de bens, amortização ou até mesmo aquele custo indireto como o frete deve ser incluído na base de cálculo do ICMS e, por consequência, no preço de transferência, haja vista que tais fatores inegavelmente compõem o custo da mercadoria que se pretende transferir, ao contrário do entendido pelos autuantes de que tais itens seriam itens autônomos, quando na verdade fazem parte do custo da matéria-prima e, portanto, não deveriam ter sido dela separados na apresentação dos custos. Informa, em amparo a sua afirmação, que executa pessoalmente diversas fases do seu processo produtivo – desde a produção da ração que alimenta seus animais até a industrialização das carnes obtidas destes, sendo que o produto final de uma é a matéria-prima da outra. Discorre sobre as fases do seu processo produtivo, e diz que, para a apuração do custo da matéria-prima num processo produtivo complexo como seu é necessário que se acrescente ao produto final de cada fase - matéria prima da fase seguinte – todos os gastos para a obtenção desta, como se a mesma fosse adquirida de um terceiro.
5. Assim, embora sejam processos distintos, a empresa, por uma questão de redução de gastos com controle, não segrega os gastos referentes a fretes, manutenção, depreciação e outros, nas diversas fases produtivas, ou seja, estes gastos são apurados como um todo, desde o início do processo produtivo e, ao final, o custo de cada um dos itens supra é apurado globalmente, através da divisão dos gastos totais pela quantidade de produtos. Conclui, assim, que não há que se falar em excesso no valor da base de cálculo das transferências das unidades produtoras do recorrente para o Estado da Bahia, visto que a planilha apresentada por esta ao Fisco separava os valores referentes a frete, manutenção, depreciação e outros custos fixos, quando deveriam ser apresentados somados ao custo da matéria-prima, custo este que alcança tão-somente os gastos com a produção das matérias-primas, e não o preço destas quando adquiridas de terceiros.
6. Discorre sobre o conceito de custo de produção, dizendo que o mesmo não é próprio do ICMS, mas sim do Imposto de Renda, que, por sua vez, determina, no decreto que o regulamenta (Decreto nº 3.000/99) que o custo de produção é composto pela soma dos custos de aquisição de matérias-prima, material secundário, mão-de-obra, embalagem, frete, manutenção, depreciação e outros custos. Afirma, ainda, que ampara a sua tese a interpretação técnica do Regulamento do IR, feita pela Arthur Andersen e pela FIPECAFI, extraídas do Manual de Normas e Práticas Contábeis no Brasil.
7. Ao final de sua peça recursal, consigna que não pode ser desconsiderado o custo de manutenção e depreciação do maquinário utilizado para o acondicionamento dos seus produtos alimentícios perecíveis, pois seu custo de produção é elevadíssimo e interfere diretamente no resultado do preço final. Reitera que o disposto no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 não deve ser interpretado como discriminação taxativa dos itens que integram o custo da mercadoria, haja vista que, como o recorrente, existem inúmeros contribuintes com peculiaridades que não podem ser desconsideradas na composição do custo de produção, cabendo ao próprio contribuinte apurá-lo, em conformidade com a metodologia da contabilidade de custos, e à fiscalização proceder este que não foi utilizado pelos autuantes.

Em seu Parecer, às fls. 293 a 300 dos autos, de lavra da Dr<sup>a</sup>. Ângeli Maria Guimarães Feitosa, a PGE/PROFIS opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, por entender que:

1. O lançamento em apreço se encontra revestidos das formalidades legais, estando perfeitamente determinados o autuado, o montante do débito tributário, a natureza da infração apurada, a competência do autuante para o ato, não tendo sido constatados quaisquer vícios aptos a comprometer a autuação fiscal.
2. No mérito, o conjunto probatório acostado aos autos é suficiente para comprovar as infrações imputadas no presente lançamento, não tendo o recorrente se desincumbido de fazer prova contrária às conclusões oriundas da autuação fiscal.
3. Por determinação expressa da Constituição Federal, foi conferido à Lei Complementar 87/6 a fixação de normas gerais sobre fato gerador, base de cálculo, crédito fiscal e compensação do ICMS. Assim, em seu art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, estão fixadas as normas sobre a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais com mercadorias industrializadas entre estabelecimentos de uma mesma empresa, hipótese vertente. Aduz que, tal norma impositiva, e que foi reproduzida no art. 17, § 8º, II, da Lei baiana nº. 7.014/96, já foi reconhecida pelo STJ como de observação obrigatória em todo território nacional (RE 707.635-RS), não podendo ser modificada por lei estadual, sob pena de violar o princípio do pacto federativo, criando a possibilidade de legislações estaduais conflitantes sobre a matéria, e prejuízos para alguns estados em função do locupletamento de outros. Assim, sustenta a PGE/PROFIS que, no caso em apreço, as normas dos Estados em que estão localizados os estabelecimentos remetentes que, veiculadas mediante lei ordinária estadual, determinam a inclusão de itens além daqueles descritos pela LC 87/96 na base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais em discussão, encontram-se em dissonância com o ordenamento jurídico nacional.
4. Salienta que, em consonância com a LC 87/96, o RICMS baiano, em seu art. 93, § 5º, II, expressamente dispõe que apenas serão considerados os créditos fiscais decorrentes de tributo calculado em acordo com as normas previstas na citada lei complementar e em convênios e protocolos. Assim, concluiu a PGE/PROFIS que, no caso vertente, não sendo o tributo recolhido nos Estados remetentes das mercadorias em acordo com as disposições constantes da Lei Complementar nº. 87/96, convênios ou protocolos, inserindo-se na base de cálculo custos de produção que não figuram como matérias-primas, materiais secundários ou de acondicionamento, impõe-se o estorno desses créditos fiscais excedentes.

Às fls. 303 a 311 dos autos, o recorrente apresenta “Memorial de Julgamento”, no qual reitera todas as alegações de seu Recurso Voluntário, a saber:

- Nulidade do Auto de infração pela não utilização, para apuração da base de cálculo do ICMS, da legislação do Estado de origem das mercadorias, ferindo o princípio da não-cumulatividade ao vedar o crédito, em razão de todas as fases de produção (rações animais; cria e engorda dos animais por parceria; abate e frigorificação dos animais e industrialização de carnes), do que sustenta não bastar, para a composição da base de cálculo do ICMS para transferências a outros estados, apenas o somatório dos valores referentes aos custos da matéria-prima, do material secundário, da mão-de-obra e do acondicionamento, uma vez que, com efeito, os gastos com manutenção, depreciação de bens, amortização, ou até mesmo o custo indireto com o frete, devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS e, por consequência, no preço de transferência, haja vista que tais fatores, inegavelmente, compõem o custo da mercadoria que se pretende transferir.
- Afirma o recorrente que, *“Assim, não há de se falar em excesso no valor da base de cálculo das transferências das unidades produtoras do recorrente, situadas em outros estados, para o Estado da Bahia, visto que a planilha apresentada por esta ao Fisco Baiano, somava os valores referentes à frete, manutenção, depreciação e outros c ser apresentados somados ao CUSTO DA MATÉRIA-PRIMA, do q*



- Por fim, sustenta o recorrente que, não pairam dúvidas de que o disposto no artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº. 87/96 não deve ser interpretado como a discriminação taxativa dos itens que integram o custo da mercadoria produzida (custo da produção industrial), haja vista que, como o autuado, existem inúmeros contribuintes com peculiaridades que não podem ser desconsideradas na composição do custo de produção, cabendo ao próprio contribuinte apurá-lo, em conformidade com os princípios e a metodologia da contabilidade de custos, e à fiscalização verificar a sua correção, procedimento este que não foi utilizado pelo autuante.

À fl. 315 dos autos, por ficar comprovado que a acusação fiscal e o levantamento dos autuantes partiam da premissa de que todas as entradas de mercadorias foram produzidas pelos remetentes e, como tal sujeitas à regra do art. 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº. 87/96, ou seja, sujeitas à base de cálculo restrita ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, sem considerar a existência de “*transferência de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros*”, acordaram os membros desta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal converter o PAF em diligência aos autuantes para excluírem do montante do débito exigido os valores relativos às mercadorias recebidas em transferências às quais não foram produzidas pelos estabelecimentos remetentes, assim como apresentassem planilha de custos, por unidade fabril, das remessas de mercadorias produzidas.

Em atendimento ao quanto solicitado, os autantes, às fls. 317 a 349 dos autos, apresentam novos demonstrativos, nos quais segregam as operações recebidas em transferências de mercadorias produzidas pelos próprios estabelecimentos fabricantes, constando os custos por unidade fabril, para efeito de análise da apropriação do direito ao crédito fiscal nos termos previstos no art. 13, § 4º, inciso II, da LC nº. 87/96, onde se detecta a utilização indevida de crédito fiscal no montante de R\$ 1.581.114,49, conforme demonstrativos intitulados de: “RESUMO MENSAL – FÁBRICA” e “ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO TRANSFERÊNCIA – FÁBRICA (fls. 319 a 332). Também, às fls. 337 a 349, os autuantes anexam demonstrativo denominado de: “ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO TRANSFERÊNCIA – ATACADISTA”, no montante de ICMS de R\$ 2.638.230,85.

Intimado a se manifestar sobre a conclusão da diligência realizada, o sujeito passivo, às fls. 359 372 dos autos, se manifesta reiterando suas alegações apresentadas no Recurso Voluntário, do que requer: o não-acolhimento das conclusões trazidas aos autos na diligência fiscal, como também o provimento do Recurso Voluntário para que seja julgado improcedente o Auto de infração.

Instada a se pronunciar, a PGE/PROFIS, inicialmente, destaca que a diligência trata exclusivamente de questão relativa aos aspectos materiais do lançamento, para que restem tão-somente os valores relativos a mercadorias produzidas pelo estabelecimento remetente. Assim, aduz que não modificam em nada as questões jurídicas enfrentadas nestes autos e que foram abordadas no opinativo anterior. Quanto aos aspectos materiais, entende a PGE/PROFIS que devem ser excluídos da autuação os valores relativos a mercadorias recebidas em transferência que não foram produzidas pelo remetente. Por fim, salienta que a manifestação do contribuinte acerca da diligência efetuada, volta a reafirmar as mesmas razões tecidas em seu Recurso Voluntário e já analisadas no Parecer anterior, sobre o qual se filia integralmente. Assim, opina pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1ª Instância, no que tange a exigência por utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias, com base de cálculo superior ao custo de produção, correspondente ao somatório de: matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra, conforme estabelecido na Lei Complementar nº 87/96.

Inicialmente, rechaço a preliminar de nulidade do Auto de infração :  
percebo que o lançamento de ofício encontra-se revestido das

perfeitamente determinados o autuado, o montante do débito tributário e a natureza da infração, cuja autuação tem como fundamento ofensa a regramento da Lei Complementar nº 87/96 e a Lei nº 7.014/96, diplomas normativos em relação aos quais está subordinado o contribuinte, tanto na condição de remetente, quanto na de destinatário.

Quanto ao mérito, observo que o Recurso Voluntário limita-se, tão-somente, a alegar que devem compor a base de cálculo do ICMS, nas operações de transferência interestadual de seus produtos, todos os valores tidos como custo de produção pela legislação dos Estados de origem das transferências, uma vez que a lista contida no artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96 não é taxativa, mas, meramente, exemplificativa, de modo que podem ser incluídos na base de cálculo do imposto outros valores que venham a ser caracterizados como custo de produção, pois, sustenta o recorrente que não pode existir um “custo de produção” para efeitos contábeis e um “custo de produção” para efeitos tributários. Por fim, afirma que, no presente caso, todos os valores lançados como “custo de produção” se referem a gastos diretos e indiretos realizados à sua produção, devendo compor a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais realizadas.

Contudo, não cabe razão ao recorrente, pois, ainda que a legislação dos Estados de origem das mercadorias e as Normas de Procedimento Contábil prescrevam que na apuração dos custos de produção deverão ser incluídas diversas rubricas, entre elas às de depreciação e outros encargos, mesmo assim, para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS, quando das transferências interestaduais de produtos fabricados pelo mesmo titular, entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado o custo de produção, definido no art. 13, § 4º, II, da LC nº. 87/96, norma esta reproduzida na Lei nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, como também no art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, assim entendida como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, sendo legítima a 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.

Assim, sujeitando-se a base de cálculo ao regime da reserva legal – reserva de lei complementar – único veículo competente para estabelecê-la, por força de mandamento constitucional, qualquer legislação ordinária que venha a contrariá-la afronta a própria Constituição. A estipulação de base de cálculo diversa da prevista na Lei Complementar nº 87/96, ainda que por força de lei ordinária dos Estados ou do Distrito Federal, deve de pronto ser rechaçada por eivada de ilegalidade e inconstitucionalidade.

Ademais, o comando contido no art. 13, § 4º da Lei Complementar nº 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo além dos elencados, por uma questão de política tributária entre os entes federados. Logo, os gastos com manutenção, depreciação, frete (CIF), energia, combustível, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, conforme consignado na Decisão recorrida, cuja 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.

Tal limitação legal para determinação da base de cálculo do ICMS, quando das transferências interestaduais de produtos fabricados e remetidos pelo mesmo titular, não afronta ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, conforme alegado pelo recorrente, pois, o citado princípio será efetivado pela técnica do abatimento ou compensação, disciplinada, por sua vez, por “LEI COMPLEMENTAR”, nos termos do art. 155, § 2º, inciso XII, “c”, da Constituição Federal.

Portanto, se a própria Lei Complementar nº. 87/96, ao disciplinar para essa operação a efetiva base de cálculo limitada aos custos de produção, especificando literalmente a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não se há de falar em afronta ao princípio da não-cumulatividade, como quer o recorrente.

Assim, caso o remetente tenha destacado o ICMS em valor superior utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de §

destacado na nota fiscal, só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias, dentro do limite legal estabelecido, consoante previsto no art. 93, § 5º, incisos I e II, do RICMS.

Deve-se ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça, em Decisão proferida no Recurso Especial nº 707.635-RS - citada e transcrita na informação fiscal de fl. 222 - já se manifestou no sentido de que *“a fixação da base de cálculo do produto industrializado para fim de ICMS, quando sai de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, para outro Estado, pelo art. 13, §4º, II, não pode ser modificado por regra estadual”*.

Diante de tais considerações, verificam-se impertinentes as alegações do recorrente, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor de base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, em razão da LC 87/96 especificar os custos de produção, como: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, consoante apuraram os autuantes nos autos (fls. 12 a 40), nos quais cotejam os custos unitários nos termos legais, por produto, em relação aos custos de transferências consignados nas notas fiscais, ou seja, após expurgar da base de cálculo de transferências: depreciação, manutenção, amortização, frete (CIF), energia, combustível.

Contudo, uma vez comprovado que a acusação fiscal se trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias, com base de cálculo superior ao custo de produção, correspondente ao somatório de: matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra, a exigência fiscal deve-se restringir à acusação fiscal, sob pena de mudança do fulcro.

Portanto, para efeito de análise da apropriação indevida do direito ao crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo superior ao custo de produção, consoante consignado na acusação fiscal, o Auto de infração é procedente em parte no valor de R\$1.581.114,49, retificado, de ofício, para R\$1.581.114,51, com base no § 3º do art. 164, do RPAF/99, conforme apurado em diligência e demonstrado nas planilhas “ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO TRANSFERÊNCIA – FÁBRICA”, às fls. 319 a 332 dos autos, nas quais foram consideradas apenas as operações recebidas em transferências de mercadorias produzidas pelos próprios estabelecimentos fabricantes, apurando-se os custos por unidade fabril, nos termos previstos no art. 13, § 4º, II, da LC nº. 87/96. Assim, o débito resta configurado conforme demonstrativo abaixo:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO								
Seq.	Infr.	D. Ocorrência	D. Vencimento	Aliq. (%)	Vlr. Histórico	Multa %	Vlr. Débito-4ª JJF	Vlr. Débito-1ª CJF
1	1	31/01/2004	10/02/2004	17	312.137,54	60	312.137,53	119.918,66
2	1	28/02/2004	10/03/2004	17	251.174,67	60	251.174,67	112.531,23
3	1	31/03/2004	10/04/2004	17	282.574,45	60	282.574,45	120.160,09
4	1	30/04/2004	10/05/2004	17	276.733,87	60	276.733,87	107.622,78
5	1	31/05/2004	10/06/2004	17	271.734,05	60	271.734,05	99.722,08
6	1	30/06/2004	10/07/2004	17	304.717,14	60	304.717,14	147.581,08
7	1	31/07/2004	10/08/2004	17	383.727,09	60	383.727,09	153.587,41
8	1	31/08/2004	10/09/2004	17	352.477,31	60	352.477,31	121.775,80
9	1	30/09/2004	10/10/2004	17	496.399,59	60	496.399,59	137.921,47
10	1	31/10/2004	10/11/2004	17	357.882,04	60	357.882,04	131.802,72
11	1	30/11/2004	10/12/2004	17	507.321,13	60	507.321,13	163.941,88
12	1	31/12/2004	10/01/2005	17	422.466,46	60	422.466,46	164.549,31
13	2	31/01/2004	10/02/2004	17	2.200,73	60	2.200,73	0,00
14	2	29/02/2004	10/03/2004	17	1.347,09	60	1.347,09	0,00
15	2	31/03/2004	10/04/2004	17	1.846,35	60	1.846,35	0,00
16	2	30/04/2004	10/05/2004	17	3.803,31	60	3.803,31	0,00
17	2	31/05/2004	10/06/2004	17	5.460,72	60	5.460,72	0,00
18	2	30/06/2004	10/07/2004	17	3.430,89	60	3.430,89	0,00
19	2	31/07/2004	10/08/2004	17	1.589,54	60	1.589,54	0,00
20	2	31/08/2004	10/09/2004	17	2.053,78	60		
21	2	30/09/2004	10/10/2004	17	1.547,37	60		
22	2	31/10/2004	10/11/2004	17	1.479,29	60		
23	2	30/11/2004	10/12/2004	17	2.606,99	60		
24	2	31/12/2004	10/01/2005	17	2.151,75	60		



TOTAL	4.248.863,15	4.248.863,14	1.581.114,51
-------	--------------	--------------	--------------

Quanto às operações de transferências, objeto deste lançamento de ofício, oriundas de estabelecimentos atacadistas, cuja apuração da base de cálculo deve ser aplicada a regra da entrada mais recente, prevista no art. 13, § 4º, I, da LC nº. 87/96, resultando crédito indevido de ICMS no montante de R\$ 2.638.230,85, conforme demonstrado através das planilhas de “ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO TRANSFERÊNCIA – ATACADISTA”, por não se enquadrar ao fato imputado na conduta infracional consignada no Auto de Infração, só mediante novo lançamento de ofício fiscal caberia a sua exigência, caso não houvesse operado a decadência do direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário, relativo ao exercício de 2004.

Do exposto, meu voto é pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para julgar o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE no valor de R\$1.581.114,51.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0036/08-0**, lavrado contra **SADIA S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.581.114,51**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº. 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de março de 2010.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - RELATOR

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE - REPR. DA PGE/PROFIS