

A. I. Nº - 206891.0038/08-2  
AUTUADO - PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A (BRF – BRASIL FOODS S.A.)  
AUTUANTES - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO e  
JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO JORGE  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET - 15. 07. 2010

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0177-01/10

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fim de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais de mercadorias produzidas pelo estabelecimento remetente 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. A exclusão das operações originárias de transferências de estabelecimentos atacadistas e distribuidores e a realização de ajustes nos casos de recebimento de mercadorias produzidas pelos próprios remetentes, reduz o montante do débito. Infração parcialmente caracterizada. Não acatada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão não unânime, quanto à glosa do crédito referente à energia elétrica.

**RELATÓRIO**

Através do Auto de Infração em lide, lavrado em 28/08/2008, foi exigido o ICMS no valor de R\$1.583.117,36, acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal do imposto, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, em relação aos meses de janeiro a dezembro de 2004.

Na “Descrição dos Fatos” consta que a ação fiscal se refere à verificação da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação, que foram transferidos para filiais localizadas neste Estado. Por força de disposição constitucional (artigos 155, § 2º, XII, “i”, e 146, III, “a”), a Lei Complementar nº. 87/96, através do art. 13, § 4º, II, prescreve que nessa situação a base de cálculo deve corresponder aos custos da mercadoria produzida, que corresponde à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. A LC 87/96 dá amparo à Lei nº. 7.014/96 (art. 17, § 7º, II), que, por sua vez, respalda o disposto no art. 56, V, “b” do RICMS/BA, que exige a glosa de crédito fiscal decorrente de base de cálculo a mais nas situações aqui tratadas. Desse modo, os demais gastos devem ser expurgados para fins de determinação da base de cálculo legal.

Acrescenta-se que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pelo próprio autuado, onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção, por código de produto. Na apuração foi elaborado o demonstrativo “Estorno de Crédito – Custo de Transferência” (fls. 13 a 25), que também se encontra em meio eletrônico (fl. 11).

Para confirmar o acerto da auditoria, são apresentadas as seguintes d 0210-11/04 e 0340-11/06, do CONSEF/BA; Processo nº. 70002778157, d

707.635/RS (20040171307-1), com posicionamento do STJ; RE nº. 79452/RS, emanado do STF (Supremo Tribunal Federal). Acrescenta-se que o STF e o STJ (Superior Tribunal de Justiça) já pacificaram o entendimento de que deve ser aplicado o princípio da legalidade estrita (art. 97, IV do CTN) quanto à definição da extensão da base de cálculo dos impostos, devendo o intérprete se ater ao disposto na lei.

O autuado, através de representante legalmente constituída, apresentou impugnação às fls. 141 a 157, quando discordou do entendimento dos autuantes de que a composição do custo de mercadoria destinada a estabelecimento da mesma empresa não comporta os custos indiretos e os gastos com energia elétrica, e que teria utilizado crédito de ICMS sobre base de cálculo fixada na unidade federada de origem superior àquela estabelecida na Lei Complementar 87/96, em convênios ou protocolo, realçando que os fiscais deveriam ter comprovado os seguintes pontos:

1) as divergências, em face da LC 87/96, dos dispositivos das legislações dos Estados de onde se originaram as mercadorias - ressalta que apenas os Estados de Minas Gerais e de São Paulo, dentre aqueles listados no processo, baixaram normas “interpretativas” sobre a composição do custo da mercadoria produzida referida no § 4.º, inciso II do artigo 13 da LC 87/96. O primeiro fez constar no § 2.º do art. 43 do RICMS/MG, que integram o custo da mercadoria: a matéria-prima, incluídos os encargos de exaustão de recursos naturais utilizados na produção; os materiais secundários, que são os materiais e insumos consumidos direta e indiretamente na produção, inclusive energia elétrica; a mão-de-obra humana utilizada; a mão-de-obra tecnológica, abrangendo os custos de locação, manutenção, reparo, prevenção e os encargos de depreciação de máquinas, equipamentos, ferramentas, instalações e similares, inclusive imposto sobre a propriedade e seguros; e os gastos com acondicionamento, inclusive mão-de-obra.

Já o Estado de São Paulo, através da Decisão Normativa CAT-5, estabeleceu que a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do contribuinte de mercadorias por ele fabricadas cabe a este apurá-lo, com base na metodologia da Contabilidade de Custos e à fiscalização verificar a sua correção.

Argui que se apenas Minas Gerais e São Paulo editaram normas contrárias à LC 87/96, então a autuação só é válida para as operações originadas desses dois Estados. Assim, se as normas das legislações dos demais estados não divergem do que consta na LC 87/96, as notas fiscais deles oriundas devem ser excluídas, pois o fato determinante declarado no histórico do Auto de Infração deixa de ser verdadeiro em relação a esses estados, o que fere o princípio da tipicidade. Assim, o histórico seria verdadeiro somente para as operações com mercadorias originadas e produzidas pelos estabelecimentos remetentes estabelecidos em São Paulo e Minas Gerais e nos casos em que houvesse obediência às orientações fiscais tidas como divergentes;

2) a existência de convênios e protocolo que tratam da base de cálculo do ICMS - lança as seguintes indagações: quais são esses Convênios? Qual é o Protocolo? Entende que se foram citados na parte do Auto de Infração destinada à descrição das normas desrespeitadas, a falta de discriminação dos mesmos constitui, além de vício formal, cerceamento do direito de defesa;

3) operações de transferências que apresentaram cálculos do ICMS sobre base de cálculo igual à estabelecida na legislação divergente - assevera que não está provado nos anexos do Auto de Infração que o impugnante utilizou, nas transferências originadas de Minas Gerais e São Paulo, valores de base de cálculo de acordo com as normas interpretativas baixadas por esses Estados.

Observa que o que está demonstrado no Auto de Infração são divergências entre valores constantes de notas fiscais e valores tidos como custos de mercadorias produzidas, deduzidos os custos indiretos e os gastos com energia elétrica. Por isso, os autuantes cumprido o disposto nas normas interpretativas de Minas Gerais e São Paulo, seguidas essas orientações, as transferências teriam ocorrido em valor

Alega que se a legislação dos estados fornecedores não diverge do que consta na LC 87/96, exceto São Paulo e Minas Gerais, não se pode considerar infringidos os artigos 93, § 5.º, II, e 124, I, “a” do RICMS/BA. Isto, porque o tipo tributário utilizado para justificar a ação fiscal só teria validade para transferências desses Estados e apenas quando as mercadorias tivessem sido ali produzidas, fato não comprovado, já que as mercadorias destinadas à Bahia não são oriundas dos mesmos.

Pergunta: “Qual o dispositivo infringido que tem relação com as mercadorias originadas dos estados cujas legislações são totalmente coincidentes com a LC 87/96, no que se refere à base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais?” Aduz que se existe outro dispositivo para amparar o ato fiscal, deveria ter sido citado no Auto de Infração. Assim, deve ser excluída da autuação a parcela que se refere às transferências do Paraná, Santa Catarina, Rio Grande do Sul, etc., em cujas legislações a definição da base de cálculo não difere do disposto na LC 87/96.

Em seguida, aponta os equívocos cometidos pelos Auditores Fiscais no levantamento fiscal:

- inclusão indevida de transferências que tiveram como base de cálculo o inciso I do § 4.º do art. 13 da LC 87/96: os autuantes tomaram por base as entradas de mercadorias procedentes de estabelecimentos da mesma empresa situados em outros Estados, sem observar se esses estabelecimentos tinham produzido as mercadorias.

Supõe que o erro foi cometido porque o código fiscal de operação (CFOP) relativo às “entradas” de mercadorias é igual para todas as operações com mercadorias destinadas a vendas. Não foi observada nas notas fiscais a diferença entre operações com mercadoria produzida pelo remetente ou por outro estabelecimento, identificadas com o mesmo CFOP. Lembra que não sendo a mercadoria produzida pelo estabelecimento remetente, a base de cálculo do ICMS na transferência é o valor correspondente à entrada mais recente, conforme dispõe o transcrito inciso I do § 4.º do art. 13 da LC 87/96.

Observa que um número significativo de notas fiscais foi erroneamente relacionado, conforme demonstrativos que elaborou (Anexos 2 e 3 – fls. 169 a 354). Desse modo, os valores indicados nessas notas fiscais devem ser excluídos do anexo do Auto de Infração;

- inconsistências no levantamento fiscal: para encontrar as diferenças que constam da última coluna do demonstrativo “Estorno de Crédito – Custo Transferência” (páginas 1 a 1.001) [fls. 13 a 25], os fiscais se basearam nos valores consignados nas notas fiscais de entrada, emitidas por estabelecimentos da mesma empresa situados em outros estados, que foram confrontados com os valores de base de cálculo identificados como sendo em conformidade com a LC 87/96.

Tendo em vista que inexistem memórias de cálculo para os custos unitários verificados naquele demonstrativo (coluna E), esperava-se que os custos unitários fossem aqueles que constam em outro demonstrativo anexado ao Auto de Infração (menos o valor do ICMS), denominado “Demonstrativo do Preço Unitário com Expurgos cfe. LC 87/96”. Argumenta ter constatado inconsistência entre os dois demonstrativos, isto porque os valores tidos como custos unitários, que constam no primeiro, menos o ICMS calculado à alíquota de origem das mercadorias, não conferem com os valores da última coluna do segundo demonstrativo.

Exemplificando com os produtos de códigos 665355, 809776 e 702099, aponta que na planilha “Estorno de Crédito...”, os valores a eles atribuídos foram de R\$4,18, R\$5,00 e R\$4,31, que deduzindo-se o ICMS, deveriam ser encontrados na última coluna do “Demonstrativo do Preço Unitário...” R\$3,8874, R\$4,65 e R\$4,0083. Entretanto nesse demonstrativo constam os valores de R\$4,2742, R\$5,1677 e R\$4,4785. Aduz que incluindo o ICMS (7%), para comparar com os valores das transferências, os resultados deveriam ser de R\$4,60, R\$5,55 e R\$4,81. Conclui que se estes valores forem menores que aqueles utilizados nos cálculos dos estornos, as diferenças na coluna E serão maiores.

A partir dessa amostra, revisou todos os valores encontrados na última coluna do demonstrativo “Estorno de Crédito...”, elaborando o “Demonstrativo Revisado com Valores Extraídos do Documento Anexado pelos Auditores Fiscais ao A.I.” (Demonstrativo do Preço Unitário...), conforme Anexo 4 - fls. 355 a 662 (Vols. II e III). Observa que durante todo o ano de 2004 a soma dos erros atingiu o total de R\$828.729,77.

Registra que os erros apontados não consideraram as inclusões indevidas de documentos referentes a transferências de mercadorias não produzidas pelos estabelecimentos remetentes de outros Estados. Alega que este alerta se presta a orientar que, havendo revisão do levantamento, deve-se excluir as notas fiscais relativas a mercadorias não produzidas pelos remetentes.

Aduz que foram admitidos como material secundário os insumos utilizados na fabricação de produtos. Afirma que nenhuma das decisões utilizadas pelo fisco para justificar a autuação serve como supedâneo para desconsiderar os valores integrantes dos custos das mercadorias transferidas para o seu estabelecimento, a título de custos indiretos e gastos com energia elétrica. Passa a discutir as questões tratadas nas decisões:

- 1) no Recurso Especial nº. 707.635/RS, o Estado do Rio Grande do Sul pretendeu cobrar o ICMS tendo por base de cálculo o preço do mercado atacadista da praça do remetente, com suporte em uma pauta de valores. Afirma que não existe no Acórdão qualquer referência à formação do preço de custo do arroz beneficiado, nem sobre o “custo da mercadoria produzida” ou sobre “material secundário”, expressões constantes do inciso II do § 4º do art. 13 da LC 87/96;
- 2) na decisão do TJ/RS, o fisco gaúcho pretendia que fosse utilizado pela empresa lá situada o crédito de ICMS vinculado à operação de transferência, cuja base de cálculo seria o valor de venda a consumidor final, com o crédito limitando-se à aplicação da alíquota interestadual sobre o custo de produção. Mas na decisão o crédito foi admitido com base no valor da importação (entrada mais recente no estabelecimento remetente). Consta da decisão que “*Infere-se do dispositivo que a base de cálculo então será o (...) valor do custo de produção, quando se tratar de estabelecimento industrial*”, não havendo referência aos “materiais secundários”;
- 3) nas decisões do CONSEF/BA não se esclareceu a abrangência do custo de produção representado por “material secundário”. Conclui que essas decisões não servem de base para excluir dos valores das mercadorias recebidas em transferências pelo autuado, os valores relativos aos custos indiretos de produção e o valor de energia elétrica.

Salienta que, desse modo, é compreensível que para a expressão “materiais secundários”, sejam tidos todos os materiais que não sendo matérias-primas, sejam empregados ou se consumam no processo de produção. Pergunta: “*Como se faz na prática para apropriar valores componentes do custo dos materiais secundários?*”

Trás ensinamentos de professores de contabilidade de custos. Segundo George Sebastião Guerra Leone, “*a contabilidade de custos emprega vários sistemas que representam conjuntos de critérios, convenções, procedimentos e registros que interagem, de modo coordenado, no sentido de atender a determinadas finalidades*”. Esse autor cita Américo M. Florentino, para dizer que a contabilidade de custos “*se vale do princípio contábil da transferência de valores. Em determinado segmento da atividade do contador de custos, ele, realmente, através do emprego do método de partidas dobradas, vai transferindo valores de uma conta para outra até a determinação do custo que se deseja.*”

Discorre, então, sobre o emprego dos princípios contábeis, em atendimento ao quanto previsto no art. 14, § 1º do Decreto-Lei nº. 1.598/77, visando servir de instrumento de controle e gestão da empresa, oferecendo subsídios a outros subsistemas, conforme objetivos almejados. Cita duas classificações feitas por George Leone: uma definida com base na relação à rentabilidade e avaliação do patrimônio, compreendendo, de custos, definidos em relação ao objeto estudado. Conclui ser esta

para conhecer o custo dos materiais secundários empregados a empresa deve elaborar um rol de gastos com bens materiais, criando, em seguida, um subsistema para transferir esses gastos. E para saber o custo do material secundário por unidade produzida, deve usar um critério de rateio.

Alega que o custo dos materiais secundários na fabricação de produtos derivados de suínos e frangos tem como principal fonte de dados os custos indiretos, os gastos gerais, não podendo ser excluídos os gastos com energia elétrica, que é um elemento material, pois senão nem seria tributada pelo ICMS. Também não podem ser excluídos os gastos referentes à depreciação dos bens utilizados na produção. O mesmo se aplica aos gastos com insumos materiais de produção, como os materiais de consumo, já que se não fossem consumíveis não seriam “materiais”.

Aduz que nas transferências de valores contábeis atribuíveis a materiais secundários não entram apenas os gastos com bens que “aderem” imediatamente ao produto, entrando também aqueles que representam parcelas de consumo, porém só são medidos posteriormente, sendo feito um rateio da apropriação, incluindo-se a energia elétrica, a parcela da máquina ou ferramenta gasta na produção, medida pela depreciação; os materiais de manutenção (peças de reposição, óleos, lubrificantes, etc.); os materiais de limpeza de equipamentos, uniformes e instrumentos de corte; utilizados no tratamento da água; utilizados na geração de frio e vapor.

Usa lição de Carlos Ubiratan da Costa Schier, que definiu custo como “*gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços*”, realçando que o custo também é um gasto, apesar de ser reconhecido apenas o que é utilizado na produção: matéria-prima consumida; materiais auxiliares; mão-de-obra produtiva. Para o autor a energia elétrica é um gasto que passa imediatamente para o custo sem passar pela fase de investimento. Já uma máquina provoca um gasto em sua entrada, tornando investimento (ativo), parceladamente transformando em custo, à medida que é utilizada.

Conclui que não existe base científica ou técnica para desconsiderar, como material secundário, qualquer bem material consumido na produção, como fizeram os autuantes, ao desconsiderarem os custos indiretos (depreciação, manutenção, etc.) e energia elétrica, sob a justificativa de que não fazem parte dos elementos listados pela LC 87/96 (art. 13, § 4º, II), sem que esse dispositivo tenha restringido ou citado esses elementos;

- adoção injusta de transferência de renda do estado de origem para o de destino: aduz que já existem dois mecanismos de transferência de renda para os Estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, e para o Espírito Santo: maiores quotas-partes no Fundo de Participação, gerado da arrecadação do Imposto de Renda e do IPI e alíquotas diferenciadas para operações interestaduais, mecanismos estes previstos na Constituição Federal de 1988.

Salienta que se o Estado da Bahia respaldar a interpretação equivocada da LC 87/96 (inciso II do § 4º do art. 13), relacionada com o alcance da expressão “materiais secundários”, ocorrerá um mecanismo de transferência de renda tributária não previsto na CF/88 nem na LC 87/96. Além disso, se dará uma inconstitucional cumulatividade dupla na sistemática do ICMS, tendo em vista que o fisco dos estados onde as mercadorias são produzidas não aceitam os créditos relativos às entradas de uma infinidade de insumos, sob o entendimento de que são materiais de consumo.

Ressalta que com a não inclusão dos custos indiretos e de energia elétrica à base de cálculo do ICMS, essas parcelas passam a constituir valores agregados em futuras operações tributáveis no Estado destinatário, não sendo possível o resarcimento do imposto junto ao Estado de origem, que se sente injustiçado com a transferência de valores a serem tributados na Bahia. Como a empresa paga ICMS na operação interestadual, se não poder se creditar no estado de destino ocorre a cumulatividade do imposto, considerando que a sua devolução não é aceita na origem. Ressalta que, por certo, a intenção dos legisladores ao redigir o inciso II do 87/96, não foi de colocar as empresas em meio a um conflito entre os e

Argui que o fisco da Bahia há de convir que é justo que o estado de origem fique com o ICMS sobre o valor do custo de produção, não devendo “forçar” uma interpretação que resulte na transferência de valores atribuíveis a custos de fabricação de mercadorias para que estes sejam tributados no território da Bahia.

Requer que seja declarada a nulidade do Auto de Infração, à vista das preliminares arguidas; na parte material do lançamento, a exclusão das notas fiscais procedentes de estados que não apresentam divergências com o disposto no inciso II do § 4º do art. 13 da LC 87/96; a exclusão das notas fiscais oriundas de estabelecimentos não produtores das mercadorias, pois a base de cálculo é a prevista no inciso I do § 4º do art. 13 da LC 87/96; a correção, em relação às demais notas fiscais, dos valores dos custos, conforme entendimento dos autuantes, estabelecendo uma correlação entre os demonstrativos do lançamento fiscal; e, no mérito, a improcedência da autuação, uma vez que não se pode desconsiderar como materiais secundários os custos indiretos representados pela depreciação, manutenção, etc., e pela energia elétrica.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 668 a 723 (vol. III), esclarecendo que realizaram auditoria para verificar a base de cálculo utilizada nas operações interestaduais com produtos transferidos de outra unidade da Federação. Transcrevem os artigos 155, § 2º, XII, “I”, e 146, III, “a” da CF/88 e o art. 13, § 4º, II da LC 87/96, que dão respaldo à Lei Estadual nº. 7.014/96 (art. 17, § 7º, II), bem como ao RICMS/BA (art. 56, V, “b”), para estabelecer os componentes dos custos de produção a serem considerados na apuração da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais. De acordo com tais normas, a base de cálculo nessas operações deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, que compreende a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Observam que as empresas que operam em mais de um estado não podem se esquecer do real sentido e alcance da regra prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, para que não seja destacado ICMS a mais nos casos de transferências interestaduais, recolhendo aos cofres do estado de origem valor maior que o devido, pois, no conjunto das operações e em decorrência do princípio da não-cumulatividade, o contribuinte sempre pagará o mesmo valor de imposto.

Esclarecem que no corpo do Auto de Infração constam as informações para verificação da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação, transferidos para filiais localizadas na Bahia, discorrendo sobre a legislação que rege a matéria. Afirmam que o comando contido no art. 13, § 4º da LC 87/96 é específico, não admitindo nenhum outro tipo de custo. Assim, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF) devem ser expurgados para efeito da determinação da base de cálculo.

A autuação foi baseada na planilha de custos apresentada pelo autuado, em meio físico (fls. 75 a 98) e eletrônico (fl. 11 e fls. 100 e 101), onde são discriminados os seguintes itens dos custos de produção: matéria-prima, materiais diretos, custos indiretos sem energia elétrica, energia elétrica e custo total. Consoante *e-mail* (fls. 136 a 139), o autuado declarou que a rubrica “custos indiretos” refere-se à depreciação, manutenção, etc.

Para formação da base de cálculo separaram as rubricas correspondentes a matéria prima, acondicionamento, material secundário e mão de obra, do acordo com o previsto no art. 13, § 4º da LC 87/96 e com os julgados citados no Auto de Infração. Expurgaram as rubricas custos indiretos sem energia elétrica e energia elétrica, por não serem parte integrante dos itens acima. Custos indiretos sem energia elétrica dizem respeito a depreciação, manutenção, lavanderia, etc.

Foi então elaborado o demonstrativo “Estorno de Crédito – Custo de Transferência”, em meio físico (fls. 13 a 25, 103 e 104) e eletrônico (fls. 11, 100 e 101), todos en  
sido considerados os custos de produção fornecidos, com exceção d  
energia elétrica e incluído o valor do ICMS à alíquota correspondente à

Tomando por base decisões de vários tribunais, afirmam que na interpretação da norma contida no art. 13, § 4º, II da LC 87/96 deve-se considerar o seguinte: leis, decretos, etc. não podem reduzir ou ampliar o seu conteúdo; a interpretação deve ser literal, pois se o legislador não quisesse restringir colocaria um ponto após a expressão “custo da mercadoria produzida”; se o legislador não quisesse ser taxativo não incluiria a restrição no final do art. 13, § 4º, II “*assim entendida como*”, referindo-se à base de cálculo; trata-se de política tributária, visando que o estado consumidor receba uma fatia maior do imposto; as normas de direito tributário, direito privado e contabilidade de custos contêm o conceito de matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento; inexiste amparo para alocar as rubricas depreciação, manutenção, energia de qualquer tipo, em nenhum dos quatro elementos previstos no art. 13, § 4º, II da LC 87/96.

Quanto à alegação de não atendimento à legislação dos Estados de Minas Gerais e de São Paulo e da desconsideração, como material secundário, de insumos utilizados na fabricação dos produtos, aduzem que o autuado formou a base de cálculo incluindo todos os elementos de custo de produção, sem observar o prescrito na Constituição Federal e na Lei Complementar do ICMS.

Discorrem sobre os artigos 155, § 2º, XII, “i” e 146, III, “a” da CF/88, no que se refere ao valor tributável, bem como o art. 13, § 4º, II da LC 87/96, que prescreve a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, sendo que o método de formação da base de cálculo é reproduzido no art. 56, V, “b” do RICMS/BA, respaldado no art. 17, § 7º, II da Lei nº. 7.014/96. Assim, é legítima a glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências, com destaque e utilização a mais do imposto a que o autuado tem direito.

Frisam que o comando contido no art. 13, § 4º, II da LC 87/96 é bastante específico, não admitindo outro tipo de custo, além dos elencados nessa norma. Desta forma, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF, etc., devem ser excluídos na determinação da base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

Falando sobre o frete com cláusula CIF, observam que se trata de uma despesa operacional, sendo juridicamente inaplicável como custo de produção, por faltarem as figuras de remetente e destinatário como pessoas jurídicas distintas. Ademais, o frete CIF se constitui em uma despesa operacional para a realização da transferência do produto já acabado.

Lembram que a decisão do Recurso Especial nº. 707.635 é nesse sentido, pois esclarece que nenhuma lei estadual pode alterar o alcance do que está expressamente definido na LC 87/96, sobre a composição da base de cálculo nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outros estados, por se tratar de questão de limitação constitucional ao poder de tributar, para manter o equilíbrio entre as unidades da Federação.

Transcrevem parte do texto de autoria do professor Márcio Alexandre Freitas, afirmando que “*retirar do âmbito da Lei Complementar a definição ou fixação da base de cálculo dos impostos, em especial o ICMS, é subtrair a própria efetividade da reserva constitucional*”.

Em relação à definição dos efeitos tributários e interpretação das normas de direito, se utilizam do art. 109 do CTN e mencionam doutrinadores como Leandro Paulsen, Luciano Amaro, Sacha Calmon Navarro Coelho, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleiro, para fundamentar o entendimento de que o direito tributário sempre que quiser determinar alguma obrigação, deve fazê-lo de modo expresso, e que o art. 110 do CTN veda que o legislador infraconstitucional altere os conceitos e institutos de direito privado, objetivando expandir a competência tributária prevista no texto constitucional, preservando a rigidez do sistema de repartição das competências tributárias entre os entes da Federação. A decisão, portanto, quanto aos conceitos de custos de produção, deve ser feita a partir da doutrina e das normas gerais do direito tributário.

Segundo esse entendimento, surgindo controvérsias e dúvidas, basta recorrer ao direito tributário. Havendo silêncio destas, como pode parecer no presente caso, deve-se recorrer ao direito privado, atentando, sempre, para a vedação de alterar os conceitos e institutos de direito privado.

inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas na Carta Magna, nem mesmo o direito tributário infraconstitucional pode alterá-los. Nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o direito privado, neste caso na ciência contábil.

Constroem o seguinte pensamento: a LC 87/96, por mandamento da CF/88, definiu e fixou os elementos de custo de produção que deverão compor a base de cálculo do ICMS, 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. Assim, deve-se recorrer à ciência contábil e a outros institutos de direito privado.

Abordam sobre os elementos básicos do custo industrial, transcrevendo textos da Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, que em um trabalho de pesquisa definiram os quatro elementos listados na LC 87/96, reafirmando tal definição em outros trabalhos da área contábil; de autoria do Professor Paulo H. Teixeira “Os conceitos de custo de produção”; conceitos de depreciação, despesas com vendas, mão de obra, matéria prima em consulta ao Dicionário de Custos (professores George Sebastião Guerra Leone e Rodrigo José Guerra Leone); ensinamentos sobre mão-de-obra de autoria de Creso Cotrim Coelho; e conceitos idênticos descritos na obra Contabilidade de Custos de Eliseu Martins.

Tratando sobre o frete CIF, realçam que a ciência contábil é também apta a afirmar que esse frete não é elemento de custo de produção, pois as despesas de vendas são os gastos relacionados à atividade de venda. Portanto, o frete nas operações subsequentes, após a produção industrial, é uma despesa, não existindo vínculo com o custo de produção. E por não integrar o custo de produção, uma vez que se materializa após o produto já estar pronto, não poderia compor a base de cálculo nas operações de transferência previstas no art. 13, § 4º, II da LC 87/96.

Com relação à utilização do custo de energia elétrica, citam e transcrevem a Súmula nº. 12 do Conselho de Contribuintes da Receita Federal, que preconiza: “*Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº. 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidas em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário*”.

Enfatizam que o STJ, através de vários julgados, firmou jurisprudência no sentido de que 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 como bens de uso e consumo.

Transcrevem respostas às Consultas de nº.s 090/2000 e 56/2002, cujos pareceres, proferidos pela Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná, foram taxativos de que a base de cálculo nas saídas interestaduais de mercadorias pertencentes ao mesmo titular, deveria obedecer ao disposto no art. 13, § 4º da LC 87/96 (art. 6º, § 4º da Lei nº. 11.580/96, do Estado do Paraná).

Realçam que a impropriedade contida na legislação do Estado de Minas Gerais, que modifica os itens de custos previstos na LC 87/96, nas operações de transferências, foi criticada pelo Ministro Luiz Gallotti, através do voto proferido no julgamento do RE 71.758. Apontam similar impropriedade na Decisão Normativa CAT-5, de 15.06.05, do Estado de São Paulo, observada sob a ótica do professor Alexandre Freitas.

Reproduzem jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, inclusive do CONSEF/BA, um dos quais relacionado com lançamento fiscal contra o impugnante, além de Tribunais Regionais e Superiores, todos referentes ao mesmo tema. Com base em julgados proferidos pelo STF, destacam que este tribunal firmou a jurisprudência de que as leis complementares devem limitar a competência legislativa dos Estados e Municípios, geradores e fixar as bases de cálculo dos impostos de forma expressa e meramente exemplificativas.

Quanto à alegação de que nas transferências entre estabelecimentos fabricantes e centros de distribuição a base de cálculo deve ser igual ao valor da entrada mais recente, aduzem que é preciso saber qual é a base de cálculo quando a mercadoria não é industrializada pelo remetente. Avaliam os incisos do § 4º do art. 13 da LC 87/96, afirmando que o legislador quis amparar todas as modalidades de transferência, aplicando-se ao presente caso o disposto no seu inciso II.

Frisam que a legislação do IPI determina que o estabelecimento atacadista equipara-se à unidade industrial, conforme se depreende do art. 9º, inciso III do Decreto nº. 4.544/02, mesma posição adotada pelo RICMS/BA, por meio do art. 51, § 1º, inciso I. O Tribunal Administrativo de Recursos do Estado do Rio Grande do Sul reafirmou esse entendimento através do Acórdão nº. 468/08.

Utilizando-se de diversos exemplos, asseveram que sempre que estiverem envolvidos nas operações de transferências estabelecimentos do mesmo titular, não importando o local onde as mercadorias tenham sido produzidas, contanto que pela mesma empresa, a regra de tributação é sempre a mesma, ou seja, aquela prevista no inciso II do § 4º do art. 13 da LC 87/96. Já nas transferências de mercadorias não produzidas pela empresa, segue-se o disposto no inciso I do mencionado dispositivo, adotando-se o valor correspondente à entrada mais recente.

Realçam que nas transferências de mercadorias originárias de centros de distribuição localizados em um estado, não pode ser utilizado como base de cálculo um valor superior ao custo de produção verificado naquele estado. Já a regra do valor mais recente somente se aplica a mercadorias não fabricadas pela empresa, por não se conhecer o valor do custo de produção.

Salientam que a defesa somente contestou os valores constantes dos demonstrativos fiscais no que se refere ao item “Da alegação de inconsistências no levantamento fiscal”. Afirman que o autuado se equivocou ao mencionar os códigos 665355, 809776 e 702099 e os respectivos valores constantes do relatório “Estorno de Crédito – Custo Transferência”, tendo em vista que os valores atribuídos de R\$4,18, R\$5,00 e R\$4,31 conferem com os valores indicados à fl. 13. Salientam que o impugnante comparou esses valores com o relatório “Demonstrativo de Preço Unitário com Expurgos cfe. LC 87/96”, do mês de custo de janeiro de 2004, onde constam os valores correspondentes de R\$4,2742, R\$5,1677 e R\$4,4785, quando estes dados devem ser comparados com o mês anterior (12/2003), tendo em vista que o preço de transferência fechado de um mês é utilizado no mês posterior.

Concordam com a alegação do contribuinte no que se refere à inclusão do ICMS no preço de transferência, razão pela qual elaboraram novo demonstrativo com a inclusão do imposto, que anexam em meio físico, por amostragem (fls. 725 a 738) e em meio magnético.

Argumentam que a discussão se resume em saber se é lícito a um estado ampliar a base de cálculo do ICMS, em detrimento dos demais, influindo no pacto federativo, haja vista que um estado receberia mais recursos, transferindo, de maneira constitucional, crédito para outro, que, pelo princípio da não-cumulatividade, arcaria com o ônus de perceber parcela menor.

Trazem a definição de Aliomar Baleeiro para o termo “receita pública” e reproduzem trecho do voto proferido pelo Ministro Gilmar Mendes, no RE 560626/RS, quanto à impossibilidade de criação de hipóteses de base de cálculo do ICMS por meio da legislação ordinária, sob pena de se admitirem diferenciações entre os estados. Assim, é vedado à legislação ordinária dos estados, como fizeram São Paulo e Minas Gerais, ampliarem a base de cálculo nas transferências para outras unidades da Federação, por se tratar de violação ao art. 155, § 2º, XII, “I” da CF/88, assim como ao art. 13, § 4º, II da LC 87/96.

Concluem que ao se detectar operações interestaduais de transferência, nas quais houve destaque de ICMS em valor superior ao permitido e a consequente utilização a maior do crédito fiscal pelo destinatário, é correto que o fisco adote todos os meios possíveis tributário, eliminando a parcela indevida do imposto que teria que sup

Tendo em vista o disposto no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, entendem que não pode um ente político utilizar o seu poder de império para alterar a base de cálculo do ICMS ao seu talante, sob pena de grave ofensa ao pacto federativo. Sugerem que o Auto de Infração seja julgado parcialmente procedente.

Cientificado quanto ao teor da informação fiscal e de seus anexos, o autuado se manifestou às fls. 742 a 752, indicando, inicialmente, que mantém os argumentos oferecidos na impugnação.

Por não concordar com vários argumentos dos autuantes, assevera que no demonstrativo dos estornos e na informação fiscal eles disseram que o levantamento fiscal foi baseado em planilhas de custos de produção apresentadas pela empresa, onde constam os seguintes itens: a) matéria-prima, b) materiais diretos, c) custos indiretos sem energia elétrica, d) energia elétrica e e) custo total. Ressalta que, no entanto, os gastos descritos nas alíneas “a” a “e” foram apresentados em planilhas em cumprimento a determinação contida em Intimação Fiscal, visando a realização das exclusões. Conclui que o levantamento fiscal tinha como único objetivo excluir dos custos de produção das mercadorias os valores da energia elétrica e dos custos indiretos.

Entende que não pode ser responsabilizado por qualquer erro, muito menos aquele decorrente da utilização em um mês dos valores das transferências apurados no mês anterior. Salienta que se assim fosse, a planilha relativa aos meses de janeiro a dezembro de 2004 deveria ter por base os custos de produção dos meses de dezembro de 2003 a novembro de 2004. Entretanto não foram estas que os autuantes juntaram ao Auto de Infração e sim as planilhas de custos relativas aos meses de janeiro a dezembro de 2004, sem qualquer observação. Conclui que ou os fiscais erraram neste aspecto ou cercearam o seu direito de defesa.

Afirma que houve omissão sobre as preliminares arguidas, pois se os artigos 93, § 5º, II e 97, VIII do RICMS/BA podem vedar a utilização de crédito de ICMS relativo a operação interestadual, a legislação do estado de origem pode fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar, em convênio ou protocolo. Aduz que como requisito de validade, na autuação deveria ser demonstrado que a legislação do estado de origem continha dispositivo fixando base de cálculo para operação interestadual superior à prevista em lei complementar, convênio ou protocolo, e o estabelecimento que realizou a saída interestadual obedeceu legislação divergente.

Entende que nas operações interestaduais para estabelecimento da mesma empresa com mercadorias industrializadas por outro estabelecimento, pertencente ou não à empresa, a base de cálculo é a prevista no inciso I do § 4º do art. 13 da LC 87/96, que se refere ao “*valor da entrada mais recente da mercadoria*.”, não existindo fundamentação na LC 87/96 ou em lei ordinária a amparar a conclusão dos autuantes.

Observa que todas as hipóteses de transferências interestaduais estão albergadas nos itens do § 4º do art. 13 da LC 87/96, não podendo prevalecer a autuação que resulta do desenquadramento de mercadorias do item I (produzidas por terceiros ou em outros estabelecimentos da mesma empresa), para submetê-las ao tratamento tributário previsto no item II. Quanto ao “enorme planejamento tributário”, afirma que este ocorrerá se o Estado da Bahia, por decisão do Conselho de Contribuintes, mantiver a equivocada interpretação dos autuantes.

Cita que se empresas fabricantes, estabelecidas na Bahia, criassem filiais distribuidoras ou revendedoras em outros Estados e passassem a excluir da base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais, o valor da energia elétrica e dos custos indiretos, seriam beneficiadas com um “diferimento” do imposto, já que não fariam incidir o imposto sobre esses itens. E nenhuma unidade da Federação reclamaria, face ao aumento em suas receitas. Complementa que a interpretação equivocada conduz ao efeito de “uma faca de dois gumes”.

Ressalta que a despeito de ter sido dito que o autuado se equivocou ac  
de produção relativos aos meses das entradas das mercadorias, pois

apurado no mês anterior, não foi indicado nos demonstrativos “Estorno de Crédito – Custo Transferência” e “Dem\_Custo\_LC\_87”, que os valores constantes do primeiro demonstrativo se basearam nos custos do mês anterior, apurados no segundo demonstrativo, após os “cortes” dos custos indiretos e da energia elétrica. E se não foi esse o critério adotado, os relatórios dos custos deveriam se referir aos meses de dezembro de 2003 a novembro de 2004. Aduz que se os custos do mês de novembro agora estão no processo, é porque foram juntados após a impugnação. Assim, na forma como os demonstrativos foram apresentados, e como o critério somente foi esclarecido na informação fiscal, ficou caracterizado o cerceamento de defesa.

Salienta que na apropriação de valores de custos o correto não está na coleta dos valores do mês anterior nem do mês da transferência, pois deveriam ser apropriados os valores de custos da operação, calculados para cada mês, conforme uma das seguintes fórmulas:

a) custo da mercadoria saída = valor do estoque anterior + valor da produção do mês – valor do estoque final;

b) rotação do estoque de cada mercadoria = quantidade produzida durante o ano  
média dos estoques

A partir do resultado obtido, calcula-se o número de dias que a mercadoria permanece no estoque. Para preencher os requisitos de liquidez e certeza, o levantamento deve ser bastante preciso, de modo que a apropriação de custo leve em consideração “o da mercadoria saída”.

Alega que o contribuinte poderia não ter acesso a essa alternativa de valoração, dada a impossibilidade de disponibilizar as informações em tempo hábil, o que justificaria o uso dos dados relativos ao mês anterior, porém esse critério não cabe em um levantamento fiscal, onde as possibilidades são amplas, pois o preposto fiscal tem condições de saber quais foram os “verdadeiros” valores dos custos das mercadorias saídas do estabelecimento.

Quanto à falta de inclusão do ICMS nos custos de produção, observa que é quase imperceptível o reconhecimento de que os custos utilizados no demonstrativo dos estornos de créditos deixaram de incluir o valor do ICMS para comparação com os valores das transferências. No entanto, com o reconhecimento, foram feitos os cálculos usando os critérios originais, mais agravantes para o impugnante, que, entretanto, já foi um grande passo, dada a significância valorativa do erro.

No que se refere à adoção de valores de custos com duas casas decimais, replica que nas planilhas os cálculos foram feitos com mais de quatro casas decimais, porém, ao calcular a diferença entre os valores das transferências e os valores dos custos de produção, estes foram tomados com apenas duas casas decimais, com o corte dos demais dígitos. Alega que esse fato tem significância, pois se refere a inúmeras multiplicações, de modo que os resultados finais é que podem ser arredondados para duas casas decimais, merecendo a devida correção.

Assevera que a utilização dos valores dos custos do mês anterior resultou em situações nas quais na planilha de custos não existiam valores atribuíveis para determinados produtos, porque provavelmente naquele mês não tinham sido produzidos. Nesse caso, se esperava que os valores fossem procurados no mesmo mês da saída, entretanto os fiscais usaram o meio mais gravoso, procurando os valores desejados na planilha do segundo mês anterior ao da saída.

Salienta que para excluir dos valores dos custos de produção ou dos valores das mercadorias recebidas de estabelecimentos atacadistas (CDS - centros de distribuição), os gastos com energia elétrica e com materiais indiretos, por falta de base legal, foram usados obliquamente os artigos 93, § 5.º, II e 97, VIII do RICMS/BA, que vedam o crédito quando a legislação do estado de origem da mercadoria divergir de disposição constante de lei complementar. Reprisa que a falta de prova de que as legislações estaduais (exceto S) divergentes da LC 87/96, torna a autuação desprovida de legalidade.

Aduz que não têm nenhum valor as decisões de tribunais superiores que afirmam de forma genérica, que os estados não podem divergir do disposto em lei complementar, se em nenhuma delas consta uma definição da expressão “materiais secundários” ou dos itens de gastos que a mesma pode abranger, para os fins do disposto no inciso II do § 4º do art. 13 da LC 87/96.

Apresenta as seguintes indagações: “Onde, na LC 87/96 ou na jurisprudência relacionada com o ICMS, está escrito que energia elétrica ou outros materiais consumidos no processo industrial não podem ser tratados como materiais secundários?” e “Onde, nas mesmas fontes, consta que, por não serem consumidos em contato direto com o produto, mercadorias como energia elétrica e outros materiais não podem se enquadrar como matéria-prima ou produto intermediário?”

Transcreve a Cláusula Primeira do Conv. ICMS nº. 03/95, que estabelece que a base de cálculo do ICMS, na transferência interestadual de mercadoria, a que se refere o inciso II do art. 9º do Anexo único ao Conv. ICM 66/88, é o valor do custo atualizado da mercadoria produzida, e transcreve os dispositivos atinentes a essa matéria, constantes nesse Convênio e na LC 87/96, asseverando que esta última não inovou, pois tão somente repetiu a legislação disposta no Convênio.

Frisa que sem o suporte legal necessário e contrariando o acordo firmado pelo Estado da Bahia no CONFAZ, os autuantes se equivocaram ao exigir glosa de crédito, quer pelo fato de as mercadorias não serem consumidas em contato direto com o produto fabricado, quer pela suposta necessidade de redistribuição de renda entre os estados, que já conta com instrumentos legais específicos.

Acrescenta que a tese relacionada à glosa de valor com base na falta de aderência da mercadoria ao produto no processo de sua fabricação fica mais fraca diante da própria legislação do Estado da Bahia, que admite os créditos de ICMS relativos à energia elétrica e aos produtos intermediários (o mesmo que materiais secundários) consumidos no processo de industrialização. Reitera o pedido para que o Auto de Infração seja julgado totalmente improcedente.

Considerando que o impugnante alegou que os autuantes utilizaram os dados atinentes ao segundo mês anterior ao da saída, devido à falta de valores para alguns itens em um determinado mês; considerando que o autuado realçou que nos demonstrativos intitulados “Estorno de Crédito – Custo Transferência” e “Dem\_Custo\_LC\_87”, para os meses de 2004 não foi observado que os valores verificados no primeiro demonstrativo se basearam nos custos do mês anterior, apurados no segundo demonstrativo, e que a planilha de janeiro a dezembro de 2004 deveria ser baseada nos custos de produção de dezembro de 2003 a novembro de 2004, entretanto os fiscais anexaram as planilhas de 01/2004 a 12/2004, concluindo ter ocorrido equívoco ou cerceamento do seu direito de defesa; considerando a afirmação de que nas planilhas de custos os cálculos foram feitos com mais de quatro casas decimais, enquanto que no cálculo da diferença entre os valores das transferências e os valores dos custos, foram utilizadas duas casas decimais, gerando diferenças consideráveis, por se referirem a vários cálculos: a 1ª JJF converteu o processo em diligência à IFEP Comércio (fl. 758 e 759), para que os autuantes adotassem as seguintes providências:

- 01) esclarecessem os questionamentos atinentes à utilização de valores de custos de produtos verificados em períodos anteriores à ocorrência dos fatos e no que se refere à questão correspondente ao arredondamento dos valores na elaboração dos demonstrativos;
- 02) elaborassem, se fosse o caso, novas planilhas e novos demonstrativos de débito em referência às modificações que porventura fossem implementadas.

Em seguida, deveriam ser entregues ao sujeito passivo cópias reprográficas do Termo de Diligência e dos elementos anexados pelos diligentes, quando deveria ser informado ao autuado quanto à reabertura do prazo de defesa em 30 (trinta) dias para que ele, querendo, se manifestasse. Neste caso, os autuantes deveriam prestar informação fiscal.

Às fls. 763 a 765 os autuantes apresentaram os resultados da diligênci de utilizar os valores de custos verificados em períodos anterio

transferência da mercadoria produzida, teve como base o custo da produção mais recente, na forma preconizada pela LC 87/96.

Aduzem que se tivessem aplicado um custo ainda não apurado pelo contribuinte à época, este poderia alegar que o valor do custo era fictício. Para comprovar o acerto do procedimento, fazem as seguintes indagações: “*Qual seria o custo que poderia ser considerado para uma mercadoria transferida no dia 02/01/2004?*” “*Teria o impugnante condições de produzir e apurar este custo no mesmo dia?*” Respondem que não, sendo correto usar o custo da produção mais recente.

Para fins de comprovação, usam exemplo extraído da pág. 1 do “Rel\_Custo\_Transferência.pdf”. Trata-se da “NF 31900 de 02/01/2004, Código do produto 827483”, para a qual foi tomado como custo de transferência (LC) o valor de R\$5,8671, referente a dezembro de 2003, que, com a inclusão do ICMS, resulta em R\$6,31. Identifica-se facilmente no demonstrativo “Dem\_Custo\_LC\_87” que o valor do custo adotado é o do mês 12/2003, resultado da operação matemática de 6,31 x 0,93, sendo que este valor corresponde à diferença de (1 – alíquota de origem), no caso, Santa Catarina. Frisam que é equivocada a afirmação de que não tinham apresentado os custos de produção de dezembro de 2003 a novembro de 2004, uma vez que a planilha “Dem\_Custo\_LC\_87” contempla exatamente esse período, conforme demonstram por amostragem.

Quanto ao arredondamento dos valores nos demonstrativos, ressaltam que ao efetuar os cálculos matemáticos contemplaram todas as casas decimais, exibidas com precisão centesimal, ou seja, de duas casas decimais, tendo o contribuinte adotado o mesmo procedimento, porém usando precisão de décimo de milésimo, ou seja, de quatro casas decimais. Demonstram o procedimento adotado pelo fisco e pelo contribuinte, exemplificando através da planilha de custos “Preço de transferência 2004.xls”, fornecida pelo autuado. Assim, no mês de janeiro de 2004, para o produto de código 827483, constata-se que o “custo total = mat prima + materiais diretos + mão de obra + custos indiretos sem energia elétrica + energia elétrica” perfaz um total de R\$6,37000000, que foi exibido com a precisão de quatro casas decimais, resultando no Custo Total de R\$6,3700.

Frisam que usaram esse mesmo procedimento na composição do custo de produção, em atenção à LC 87/96, adotando as regras de arredondamento: custo = custo total - custos indiretos sem energia elétrica - energia elétrica, perfazendo um total de R\$5,86709931519001. Ao incluir o ICMS dividiram esse valor por 0,93, resultando em R\$6,30870894106452, que exibido com duas casas decimais resultou em R\$6,31. Caso aplicassem apenas duas casas decimais, com o corte dos demais dígitos, resultaria em R\$5,86 e R\$6,30, comprovando que as alegações defensivas são infundadas, não merecendo nenhum reparo o trabalho realizado pelo fisco. Como não há necessidade de elaborar novos demonstrativos, por não caber nenhuma alteração, renovam a sugestão no sentido de que o Auto de Infração seja julgado parcialmente procedente.

Cientificado quanto ao resultado da diligência, o autuado se manifestou às fls. 768 a 773, apresentando os seguintes comentários a respeito das perguntas efetuadas pelos autuantes acerca dos valores das transferências interestaduais:

a) sobre como aplicar um custo ainda não apurado à época das operações de saídas, ressalta que o estabelecimento industrial não tem condições de adotar esse procedimento, caso a transferência ocorra logo após a produção, porém para o estabelecimento filial que recebeu a mercadoria produzida em outro estabelecimento o valor é conhecido, por se tratar daquele relativo à entrada mais recente, não importando qual tenha sido o valor da produção do estabelecimento remetente;

b) em relação ao custo a ser considerado para uma mercadoria transferida em 02/01/2004, aduz que o valor da operação de saída da mercadoria deve ser, em primeiro lugar, o valor constante do estoque em 31/12/2003. Sendo esse inexistente, deve servir como base de cálculo provisória (sujeita a reajuste) o valor de produção conhecido mais recente;

c) quanto à possibilidade de se produzir e apurar o custo da mercadoria, ressalta que com base na primeira resposta, essa possibilidade não exige

Realça que, no entanto, o levantamento foi realizado depois de mais de três anos dos fatos ocorridos. Como naquele momento os custos já estavam apurados, os autuantes não podiam desconhecer que o “valor mais recente da mercadoria”, para aplicação do disposto no inciso I do § 4º do artigo 13 da LC 87/96, “não é o custo de produção do mês anterior”, com exclusão dos custos indiretos e da energia elétrica, e sim o “custo da mercadoria saída em transferência” (CMT), com base na operação aritmética “CMT = valor do estoque anterior + valor da produção – estoque final”.

Afirma que esse valor poderia ter sido obtido quando da ação fiscal, porém não foi solicitado. Destaca que para ampliar a busca de um valor, basta que se apure se a mercadoria era do estoque anterior ou da produção daquele mês. Então, os fiscais poderiam ter admitido que em 02/01/2004 o valor da mercadoria transferida só poderia ser aquele constante do estoque em 31/12/2003, que poderia ou não coincidir com o valor da produção de dezembro, tendo em vista uma série de fatores (custos dos insumos, velocidade da rotação do estoque medido em dias, etc.).

Reprisa que para operações realizadas por filiais, não pode ser alegado dúvida quanto ao valor, pois de acordo com o § 4º do art. 13 da LC 87/96, é o valor da entrada mais recente. Reprisa que foram incluídas transferências de mercadorias realizadas por estabelecimentos filiais (distribuidores ou atacadistas, principalmente de Goiás, Paraná, São Paulo e Santa Catarina), que devem ser excluídos do demonstrativo das diferenças (conforme planilha anexada aos autos).

Ressalta que prevalecendo a exclusão dos valores dos custos indiretos e da energia elétrica, o direito de reclamar os créditos indevidos caberia aos citados Estados, onde as mercadorias tinham entrado em transferências. Pergunta: “*Seria possível à empresa suportar repetidas exigências fiscais, em diferentes Estados, por conta de glosas de créditos sobre fatos idênticos (custos indiretos e energia elétrica)?*” e “*Glosas fiscais por conta de custos indiretos e energia elétrica, que são componentes do valor da mercadoria, exigidas no curso de circulação desta, não tornam cumulativo o ICMS?*”

Observa que as explicações prestados pelas fiscais sobre os critérios seguidos no levantamento, principalmente a utilização dos valores dos custos das mercadorias produzidas no mês anterior (menos custos indiretos e energia elétrica), com prazo para manifestação do impugnante, torna insubstancial a alegação de cerceamento de defesa. No entanto, na forma como foram apresentados os resultados do levantamento junto com o Auto de Infração (parte em papel e parte em planilhas constantes de CD), os critérios não estavam claramente identificados. Ainda mais que tinha sido colocado o mês de dezembro de 2004 após o mês de novembro de 2003.

Quanto ao arredondamento dos valores, aduz que verificando os cálculos feitos pelos autuantes para incluir o ICMS nos custos das mercadorias produzidas, que resultaram na redução dos valores exigidos, concluiu que o refinamento com maior número de dígitos não representaria valor significativo, que justificasse o trabalho de apuração das diferenças, além do que essa discussão poderia desviar a atenção dos julgadores quanto a questões mais relevantes.

Frisa que uma das principais questões já foi vista, referindo-se à indevida glosa de créditos relativos a operações de transferências realizadas por estabelecimentos que não têm atividade industrial.

Repete que o Conv. ICMS 03/95 dispõe que a base de cálculo do imposto na saída de mercadoria para estabelecimento do mesmo titular localizado em outro Estado, é o valor do custo atualizado da mercadoria produzida e que a LC 87/96 reprises no art. 13, § 4º o que constava no *caput* e nos incisos I e II do art. 9º do Anexo único do Conv. 66/88. Ressalta que a LC 87/96 recepcionou a interpretação celebrada no Convênio ICMS 03/95 e por esse motivo não podem ser excluídos dos custos das mercadorias produzidas os valores dos custos indiretos e da energia el

Reitera o pedido para que o Auto de Infração seja julgado totalmente: ACÓRDÃO JJF Nº 0177-01/10

Através de informação fiscal prestada às fls. 776 a 784 (vol. IV), os autuantes ressaltaram que no caso da alegação de que nas transferências entre os estabelecimentos fabricantes e os centros de distribuição deve ser adotada como base de cálculo o valor referente à entrada mais recente, a questão a ser resolvida é saber qual é a base de cálculo quando a mercadoria industrializada não for transferida diretamente do estabelecimento fabricante para uma filial situada em outro estado.

Argumentam que de acordo com o inciso II do § 4º do art. 13 da LC 87/96, quando um estabelecimento fabricante transfere mercadoria para um centro de distribuição (estabelecimento atacadista) a titularidade não é alterada, significando que a produção foi efetivada pela mesma empresa, não importando qual o local físico da fábrica. Acrescentam que de acordo com a legislação federal (IPI), os estabelecimentos atacadistas, ou seja, todas as unidades que exercem o comércio de produtos industrializados equiparam-se a um estabelecimento industrial. Transcrevem o art. 9º, inciso III do Decreto nº. 4.544/02, realçando que o RICMS/BA, através do art. 51, § 1º, inciso I, adotou posição similar e que o Tribunal de Recursos Fiscais – TARF do Estado do Rio Grande do Sul reafirmou esse entendimento, como se verifica no Acórdão nº 468/08.

Apontam três hipóteses possíveis de ocorrer uma transferência interestadual, nas quais as mercadorias são fabricadas em outro estado, passando ou não por um centro distribuidor (CD) da mesma empresa, sendo finalmente transferidas para o estabelecimento da Bahia. Como nos três casos não ocorreu mudança de titularidade, a regra de tributação deve ser aquela prevista no art. 13, § 4º, inciso II da LC 87/96, já que não importa se o CD está fisicamente em outra unidade da Federação, ocorrendo transferência interestadual de produto industrializado pelo mesmo titular.

Realçam que existe uma corrente que entende que não sendo a mercadoria produzida pelo remetente, a base de cálculo da operação interestadual é o valor referente à entrada mais recente, de acordo com o art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96. Esse entendimento se ampara nos seguintes dispositivos da LC 87/96: no art. 12, que determina que o nascimento da obrigação tributária ocorre na saída da mercadoria do estabelecimento, ainda que do mesmo titular; no art. 11, que diz que o local da operação é o do estabelecimento onde se encontra a mercadoria quando da saída; e no art. 11, § 3º, inciso II, que admite a autonomia dos estabelecimentos, validando a operação de transferência do fabricante para os estabelecimentos comerciais (centros de distribuição).

Asseveram que, no entanto, de acordo com a lógica e o bom senso, as saídas interestaduais de mercadorias industrializadas, do estabelecimento produtor para os centros de distribuição ou destes para outros CDs da mesma empresa devem ser feitas pelo custo de produção definido no § 4º, inciso II do art. 13 da LC 87/96, uma vez que os centros de distribuição são verdadeiros estabelecimentos atacadistas que efetuam a transferência. Assim, a regra do “valor mais recente” deve ser aplicada quando se transfere mercadorias não fabricadas pela empresa, por não se conhecer o custo da produção e não ter nenhum sentido essa exigência.

Frisam que a não adoção da regra de que a base de cálculo nas sucessivas saídas de produtos industrializados é o custo da mercadoria produzida (mesmo que entre estabelecimentos distintos, porém do mesmo titular), provocaria pagamento a menos do imposto quando do recolhimento devido ao estado de destino (por ter este de suportar maior valor de crédito fiscal). Em reforço a essa conclusão, acrescentam que a mercadoria continua com o mesmo titular que a fabricou, não interessando se se trata de uma fábrica ou de um centro de distribuição, pois o titular é o mesmo.

Assim, sendo o mesmo titular e tratando-se de mercadoria produzida pela própria empresa, nas saídas para estabelecimentos localizados em outro estado, pertencentes ao mesmo titular, deve ser utilizado como base de cálculo o custo da mercadoria produzida.

Na hipótese de aceitação da regra do inciso I (valor da entrada mais recente), salientam que a primeira situação seria aquela em que o remetente (filial atacadista) é o mesmo titular da mercadoria, ou seja, a mesma unidade da Federação. Neste caso, o valor da entrada mais recente é o custo da produção = “valor da operação” = “valor de saída da fábrica para o e

Para o caso de ser acatada essa possibilidade, elaboraram novos demonstrativos, considerando o “valor da entrada mais recente”, os quais anexaram às fls. 785 a 991 e 994 a 996. Frisam que caso o autuado não concorde com esse procedimento – “valor da entrada mais recente = custo total de produção”, deve apresentar, quando se manifestar a respeito, uma vez que será reaberto o seu prazo de defesa, todas as notas fiscais de entrada oriundas das fábricas, para comprovar o valor da entrada mais recente, tanto em meio físico como em meio eletrônico, em relação aos estabelecimentos atacadistas que fizeram transferências para a filial deste Estado.

Destacam que na hipótese de o remetente e a fábrica estarem em estados distintos, o valor da entrada mais recente seria o “custo de produção previsto no § 4º, inciso II do art. 13 da LC 87/96”, por se tratar de uma primeira operação interestadual da fábrica para o estabelecimento atacadista, com este fazendo uma posterior transferência interestadual, de forma que o valor da entrada mais recente deve ser o mesmo previsto no citado dispositivo: o custo da mercadoria produzida.

No que concerne à recepção do Conv. 03/95 pela LC 87/96, contrapõem que o sistema de recepção de normas jurídicas é adotado quando a norma anterior não é conflitante com a norma nova. Salientam que não é o que ocorre na presente questão, haja vista que a LC 87/96 foi cristalina ao definir no art. 13 § 4º, II que a base de cálculo é o custo da mercadoria produzida.

Sugerem a procedência total ou parcial (se acatada a regra do art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96, com a homologação dos novos valores constantes dos demonstrativos anexados, onde foram separadas as operações oriundas de fábricas e de filiais atacadistas).

Após ser cientificado sobre a informação fiscal, o autuado se pronunciou às fls. 999 a 1.001, ressaltando que de acordo com o Conv. ICMS nº. 03/95, entende que é a regra do inciso I do § 4º do art. 13 da LC 87/96 que deve ser tomada por base nas operações de saídas de mercadorias promovidas por filiais atacadistas situadas em outras unidades da Federação. Lembra que o Estado da Bahia participou da celebração desse Convênio, que estabelece que na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo é o valor do custo atualizado da mercadoria produzida. Conclusão que está de acordo com o art. 13, § 4º da LC 87/96, assim como o art. 9º do Anexo único do Conv. 66/88.

No que se refere às notas fiscais de transferência, assevera que os autuantes já têm em mãos os dados das notas fiscais referentes às transferências das fábricas para o estabelecimento fiscalizado. Agora pretendem verificar se foram os mesmos valores adotados nas transferências para os estabelecimentos atacadistas localizados em outros Estados, solicitando, para isso, a apresentação dos documentos fiscais.

Realça que os valores serão os mesmos e se existirem pequenas diferenças estas decorrerão da defasagem entre a entrada da mercadoria na filial atacadista e a entrada no estabelecimento fiscalizado diretamente da fábrica. Deste modo, a filial poderá ter uma informação de valor correspondente à mercadoria produzida no mês de janeiro, enquanto o estabelecimento fiscalizado terá uma informação correspondente à mercadoria produzida em fevereiro, o que deverá ser levado em consideração nas análises.

Quanto ao pedido de apresentação das notas fiscais relativas às entradas nas filiais atacadistas, requer uma dilação no prazo para mais 30 (trinta) dias, tendo em vista a impossibilidade de atendimento no prazo concedido na intimação. Reitera os pedidos da impugnação.

Considerando que na informação fiscal de fls. 776 a 784, os autuantes salientaram que caso o contribuinte discordasse da adoção do “valor da entrada mais recente” com base no “custo total de produção” quando se manifestasse a respeito, já que seria reaberto o seu prazo de defesa, deveria apresentar todas as notas fiscais de entrada oriundas das fábricas, para comprovar o valor da entrada mais recente, entretanto na intimação foi concedido o prazo

autuado alegado impossibilidade de atendimento nesse prazo: a 1<sup>a</sup> JJF converteu o processo em diligência à IFEP/Comércio (fl. 1.005), para que os autuantes adotassem as seguintes providências:

01 – intimassem o contribuinte a apresentar as provas atinentes às entrada das mercadorias nos estabelecimentos remetentes, visando a comprovação do valor da entrada mais recente, em relação aos estabelecimentos atacadistas que fizeram transferências para a filial deste Estado, concedendo, para tanto, o prazo de 30 (trinta) dias;

02 – caso a intimação fosse atendida, elaborassem novos demonstrativos, considerando, para efeito de apuração da base de cálculo, os valores constantes das notas fiscais referentes às entradas mais recentes nos estabelecimentos que efetivaram as transferências interestaduais.

Em seguida, deveriam ser entregues ao autuado cópias reprográficas dos elementos juntados na diligência e do Termo de Diligência, informando-lhe quanto ao prazo de 10 (dez) dias, para que ele, querendo, apresentasse manifestação. Nesse caso, deveria ser dada ciência aos autuantes.

Às fls. 1.008 a 1.010 os autuantes se pronunciaram sobre a diligência requerida, aduzindo que se antecipando ao pedido, já tinham intimado o autuado a apresentar a documentação relativa às transferências originadas de filiais atacadistas ou centros de distribuição de outros estados para a filial atacadista da Bahia (fls. 1.011 a 1.018 e 1.021). Fora solicitada, também, uma declaração confirmado se o valor relativo à entrada mais recente é o custo total do produto no mês anterior (ou não tendo ocorrido produção no mês anterior, o mês em que houve produção), informado nas planilhas de custos já entregues ao fisco, com a inclusão do ICMS, ou, caso contrário:

- 1) apresentasse cópias das notas fiscais de entrada na unidade remetente das mercadorias (atacadista situado em outra unidade da Federação), isto é, das notas fiscais originadas dos estabelecimentos fabricantes da própria empresa, para análise da base de cálculo aplicada na transferência interestadual;
- 2) em substituição, poderiam ser enviados os arquivos magnéticos das entradas do SINTEGRA (das filiais atacadistas que efetuaram as transferências), cujos dados foram entregues ao fisco do estado de origem.

Salientam que em resposta o autuado apresentou declaração por e-mail (fl. 1.011) e via ofício (fls. 1.019 e 1.020), reconhecendo que os valores de custo de produção contidos nas planilhas entregues à SEFAZ/BA correspondem aos valores das entradas mais recentes das mercadorias.

Assim, já constam às fls. 785 a 991, o novo demonstrativo contendo apenas as transferências oriundas de estabelecimentos atacadistas, denominado “Estorno de Crédito – Custo Transferência – Origem Filial Atacadista” – no valor de R\$441.287,17, de acordo com a declaração do autuado de que o “custo da mercadoria produzida” equivale ao “valor da entrada mais recente” – art. 13, § 4º, I da LC87/96, uma vez que nessas operações não existe valor agregado ou margem de lucro, o que ocorre apenas nas operações de venda.

Isso significa que ao realizar a transferência da fábrica para uma filial atacadista, o contribuinte deve fazê-lo pelo custo da mercadoria produzida, com a inclusão do ICMS. E se esse atacadista logo em seguida faz nova transferência para outra filial atacadista situada em outro estado, deve aplicar a regra do “valor da entrada mais recente”, que equivale ao “custo da mercadoria produzida” (com o ICMS embutido na base de cálculo), na forma do art. 13, § 4º, I da LC 87/96. Realçam ter sido essa a decisão do CONSEF, em recente julgamento relativo ao Auto de Infração nº. 206891.0007/07-1, cuja ementa transcreveram.

Lembram que as notas fiscais constantes do processo foram apresentadas pelo autuado, mediante intimação, e nos demonstrativos constam apenas mercadorias comercializadas pela empresa, não existindo material de uso/consumo ou do ativo imobilizado, havendo de cada item da nota fiscal com o respectivo código da mercadoria pr

Com fundamento no mencionado Acórdão, concluem que essa parcela também deve ser exigida do contribuinte, pois contraria o disposto na Lei Complementar do ICMS.

Tendo sido intimado (fl. 1.026) a disponibilizar as notas fiscais de entrada relativas a todos os estabelecimentos que promoveram transferências para a filial deste Estado, o contribuinte se manifestou às fls. 1.029 a 1.033, afirmando que em cumprimento à Diligência de fl. 1005, determinada pela 1ª JJF, juntou, através do CD anexo, as Notas Fiscais de entradas em meio magnético das mercadorias nos estabelecimentos atacadistas que fizeram transferência para a filial deste Estado, visando a comprovação do valor da entrada mais recente.

No que se refere à apresentação em meio físico, alega que por se tratar de mais de 20 mil documentos, apresentou cópia por amostragem das notas fiscais. Registra que o Auditor Fiscal Marcos Antonio da S. Carneiro dispensou a entrega das notas fiscais em meio físico.

Chama a atenção para o fato de que a filial de Rio Verde-GO (CNPJ nº. 86.547.619/0127-38) em 2004 transferiu mercadorias de produção do estabelecimento (CFOP 6.151) e mercadorias produzidas por outras filiais (CFOP 6.152), fato consignado nas notas fiscais a que os prepostos fiscais tiveram acesso durante a ação fiscal. Salienta que também juntou no meio magnético as notas fiscais referentes às entradas na referida filial, de mercadorias para comercialização registradas com o CFOP 2.152 e as transferências de mercadorias realizadas pela filial de Rio Verde para Salvador com o CFOP 6.152 (transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros), para que sejam feitas as devidas correções no demonstrativo que identifica os valores dos estornos.

Quanto à conclusão de diligência de fls. 1008 a 1010, mantém inalterados os argumentos oferecidos na defesa.

Discorda da adoção “do valor da entrada mais recente” com base no “custo total de produção”, pois como pretendem os Auditores Fiscais, nas transferências interestaduais de mercadorias os estabelecimentos atacadistas deveriam ter adotado como base de cálculo o custo do custo de produção no estabelecimento fabricante. E mais, custo do mês anterior ao da operação de transferência.

Ressalta que mesmo que pareça lógico, não é o que se observa na prática das operações, conforme passou a discorrer.

Ressalta que mesmo que pareça lógico, não é o que se observa na prática das operações, conforme passou a discorrer.

Em primeiro lugar, utiliza-se de duas situações de custos: no estabelecimento industrial, diante da falta de informações dos custos presentes, parece razoável que se adote como base de cálculo nas operações de saídas para estabelecimento da mesma empresa o valor do custo de produção do mês anterior. Mas a legislação não impede que o estabelecimento utilize o custo de produção do próprio mês ou do dia anterior, se o sistema contábil for tão eficiente que permita apontá-lo.

Por outro lado, o estabelecimento atacadista não depende de inúmeras informações, lançamentos e cálculos, para saber qual o valor da mercadoria, como acontece na indústria. A qualquer momento sabe-se qual é o valor de entrada da mercadoria que está saindo do estabelecimento.

Em segundo lugar, cita duas situações de incidência do ICMS:

1 - quando a mercadoria sai do estabelecimento fabricante para outro da mesma empresa situado no mesmo ou em outro estado, o ICMS pode incidir com base na alíquota vigente para operações internas, que pode ser 12% (estados das regiões Sudeste e Sul) ou 7% (demais estados e Espírito Santo), sobre o valor do custo de produção (que costuma ser o do mês anterior).

2 - quando a mercadoria sai do atacadista para outro estabelecimento em outro estado, as alíquotas aplicáveis são as mesmas, porém, a base valor da entrada mais recente já está acrescido por dois valores que

saída do estabelecimento fabricante: o valor do ICMS da operação de entrada e o valor do serviço de transporte entre o fabricante e o atacadista, quando debitado deste.

No presente caso, mesmo que se desconsidere o serviço de transporte, somente o acréscimo do ICMS na operação de entrada representa significativa alteração nos valores das diferenças encontradas no levantamento fiscal, em inúmeros casos anulando completamente a diferença. Frisa que poderia apresentar uma nova planilha com cálculos revisados com base neste argumento, porém está impossibilitado para tanto, à vista do demonstrativo apresentado em CD pelos autuantes se encontrar no “formato PDF”.

Como terceiro ponto, salienta que se os custos unitários encontrados após a exclusão do ICMS do valor de transferência não forem iguais aos apontados na coluna “E” do demonstrativo, as mercadorias transferidas se referem a entradas com custo de produção de mês diferente daquele apontado no mês anterior. Ou então o valor da entrada sofreu acréscimo de despesa.

Lembra que o princípio da não-cumultividade tem como consequência o repasse, para o preço da mercadoria, dos valores das despesas incorridas com a sua circulação, como seguro, pedágio e serviço de transporte. E em razão da compensação não se pode desconsiderar como valor de entrada a despesa acrescida, principalmente do serviço de transporte, sob pena de ocorrer a injusta situação em que, por não transferir para o valor da mercadoria a despesa com o serviço de transporte, inerente à entrada, o estabelecimento acabar acumulando crédito de ICMS. Ou acabaria retirando receita do estado onde ocorreu a entrada da mercadoria, pela utilização desse crédito nas operações internas.

Com o objetivo de melhor esclarecer, usa o seguinte exemplo: uma empresa com um centro de distribuição no Estado da Bahia e que abasteça seus estoques com mercadorias produzidas em diversos estabelecimentos fabricantes localizados fora do Estado. Segundo a regra do inciso II, do § 4º do art. 13 da LC 87/96, a incidência do ICMS sobre a operação de transferência é o custo de produção (matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento). Ou seja, não inclui as despesas acrescidas com o serviço de transporte, que sofre tributação em separado, seguro e pedágio.

Caso essas mercadorias sejam totalmente transferidas para estabelecimentos da mesma empresa em outros estados, mantendo o disposto no inciso II do § 4º do art. 13 da LC 87/96 ou aplicando a regra prevista no seu inciso I, sem incluir no valor da saída o serviço de transporte, é certo que o centro de distribuição acabará acumulando créditos.

Por outro lado, se uma parte das mercadorias for transferida para estabelecimentos da mesma empresa em outros Estados e outra parte for vendida para terceiros, o valor do crédito correspondente ao serviço de transporte, não incluído no preço de transferência, acaba reduzindo o saldo devedor em conta gráfica, representando uma diminuição da receita pertencente à Bahia.

Friza que com grande sabedoria o legislador estabeleceu os valores de base de cálculo estabelecidos nos incisos I e II do § 4º do art. 13 da LC 87/96. Isto porque, se a base de cálculo fosse o custo de produção em qualquer fase de circulação de mercadorias entre estabelecimentos da empresa fabricante, como pretendem os autuantes, certamente o § 4º do art. 13 da LC 87/96 estaria redigido com os complementos necessários.

Com base no exposto e nos arquivos magnéticos juntados, reitera o pedido pela total improcedência do lançamento fiscal.

Em atendimento à intimação recebida, apresenta através de CD anexo:

- 1) as notas fiscais de entrada das mercadorias nos estabelecimentos de transferência para a filial deste Estado, visando comprovar o valor da

2) em relação à filial de Rio Verde (CNPJ 86.547.619/0127-38): as entradas nessa filial de mercadorias para comercialização registradas com o CFOP 2.152; e as transferências de mercadorias realizadas por essa unidade destinadas à filial de Salvador com o CFOP 6.152.

3) cópias por amostragem das referidas notas fiscais.

Às fls. 1.066 a 1.068 (vol. V) os autuantes prestaram informação fiscal complementar sobre a diligência, em face da manifestação do impugnante, ressaltando que separaram as operações com CFOP 2151 (entrada decorrente de produção do estabelecimento remetente) e 2152 (entrada decorrente de mercadorias adquiridas de filial – “terceiros”), conforme passam a esclarecer.

Observam que tendo em vista que as câmaras de Julgamento do CONSEF têm diligenciado processos semelhantes para que seja feita a separação das operações por CFOPs (6151 ou 2151, e 6152 ou 2152), fizeram, desde já, esse trabalho, conforme arquivos em CD e em meio físico, neste caso por amostragem.

Assim, para o caso de ser considerado que a base de cálculo é igual ao “custo da mercadoria produzida” (CFOP 2151) – art. 13, § 4º, I da LC 87/96 – apenas quando a transferência se originar da empresa que fabricou os produtos, apontam os valores devidos em novos relatórios, através da planilha “Estorno de Crédito – Custo Transferência – Fábricas – CFOP 2151 – 2004”, que totaliza o valor de R\$379.367,22.

Por outro lado, se for considerado que a base de cálculo nas operações com CFOP 2152 é igual ao “valor da entrada mais recente” – art. 13, § 4º, II da LC 87/96 –, efetivaram o cálculo do valor devido, tomando por base os arquivos SINTEGRA, relativos às entradas nos estabelecimentos atacadistas que transferiram mercadorias para a filial da Bahia.

Consignam que “valor da entrada mais recente da mercadoria - VERM” corresponde ao “valor da última entrada (nos estabelecimentos localizados em outros estados) no mês anterior ao da transferência”. Registraram que quando ocorreram várias entradas em uma data, apuraram o valor médio dessas operações, determinando-se o “valor da entrada mais recente”, nos respectivos estabelecimentos localizados em outros estados que realizaram operações com CFOP 622.

Acrescentam que retiraram o ICMS referente às operações de entradas nos centros atacadistas de outros estados, incluindo-se o valor do ICMS relativo às transferências para este Estado, com a utilização da respectiva alíquota de origem. Aduzem que esse procedimento está em perfeita harmonia com recente decisão do CONSEF, quando do julgamento relativo ao Auto de Infração nº. 206891.0007/07-1 [Acórdão CJF nº. 0144-11/09], de forma que a Câmara de Julgamento tem entendido o seguinte:

a) ao transferir da fábrica (CFOP 621) para filial atacadista, o contribuinte deve utilizar o custo da mercadoria produzida, incluindo o respectivo ICMS, com base no art. 13, § 4º, II da LC 87/96;

b) se o estabelecimento industrial receber mercadoria de outra fábrica e fizer nova transferência para outra filial atacadista situada em estado diverso, deve aplicar a regra do “valor da entrada mais recente”, na forma do art. 13, § 4º, I da LC 87/96.

Com fundamento na referida decisão, entendem que as duas parcelas devem ser exigidas, por contrariar, de forma cristalina, o disposto na citada Lei Complementar do ICMS.

Em conformidade com os documentos de fls. 1.160 e 1.161, o autuado foi cientificado a respeito da conclusão da diligência, quando recebeu cópias dos elementos anexados às fls. 1.066 a 1.158, não constando dos autos nenhuma manifestação a respeito.

## VOTO

O presente Auto de Infração traz a exigência de ICMS em decorrência do crédito fiscal do imposto, oriundo de operações interestaduais de 1 com base de cálculo em montante superior àquele estabelecido em lei

Afasto, inicialmente, a alegação defensiva de que o lançamento fiscal contraria o princípio da legalidade, haja vista que, conforme narrarei mais adiante, a exigência tributária objeto da autuação se encontra devidamente prevista em Lei Complementar, não se verificando qualquer situação que possa ser interpretada como arbitrária, já que a obrigação imposta ao contribuinte se encontra prevista em norma devidamente editada. Quanto à alegação de que não fora indicado qual o acordo interestadual que teria sido infringido, observo que a menção a infração à disposição contida em lei complementar, convênios ou protocolo, se refere especificamente à Lei Complementar nº. 87/96. Por outro lado, a administração pública está apenas aplicando aquilo que a lei expressamente lhe possibilita.

O autuado pugnou pela improcedência da autuação, alegando que na composição da base de cálculo foram utilizadas as rubricas previstas na legislação para a operação de transferência interestadual para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Relaciona os componentes do custo de transferência, sob a justificativa de tratar-se de números abertos, a exemplo do enunciado pela Decisão Normativa CAT-5, da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, além de norma instituída pelo Estado de Minas Gerais, concluindo que tem o direito de transferir o bem pelo custo contábil integral.

Defende, ainda, que a base de cálculo em tais operações se constitui na soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, além de energia elétrica, manutenção, amortização e depreciação relativa ao prédio e maquinário, bem como o frete CIF.

Verifico que a ação fiscal visou a glosa de determinados valores que foram utilizados ao arrepio da legislação que rege o ICMS e que, portanto, não poderiam ser apropriados a título de crédito fiscal. Constatou que o trabalho fiscal foi realizado apurando-se a base de cálculo de acordo com a prescrição contida no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº. 87/96, que estabelece que nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, a base de cálculo deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, de forma específica, não admitindo nenhum outro tipo de custo.

Com relação à rubrica acondicionamento, o seu alcance deve se ater ao quanto estabelecido na LC 87/96, não podendo o intérprete incorporar no seu conceito os “*custos diretos e indiretos necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica*”.

No que se refere à agregação do custo de energia elétrica, ressalto que o STJ – Superior tribunal de Justiça – já firmou jurisprudência no sentido de que esse produto não representa insumo, matéria-prima, nem produto intermediário, quando não se incorpora nem é consumido em contato direto com o produto, enquadrando-se, de forma diversa, no conceito de bens de uso e consumo. Isto porque, apesar de a energia elétrica ser elemento indispensável, que pode ser utilizado em diversos processos de produção, comercialização e prestação de serviços no âmbito de incidência do ICMS, ela pode participar de diversas formas nestes processos, entretanto não se pode afirmar, de forma generalizada, que se enquadra no conceito de matéria-prima ou material secundário, ou seja, materiais que entram em maior quantidade na fabricação do produto ou que seja aplicado juntamente com a matéria-prima.

Quanto à alegação de que os valores de custos indiretos, sem uma definição clara de que seja materiais secundários, como os elementos consignados nas rubricas depreciação, manutenção, lavanderia, apesar de comporem o custo de produção, não constituem matéria-prima, material secundário, acondicionamento ou mão-de-obra, como previsto no art. 13, § 4º, II da LC 87/96. Portanto, para fins de operações interestaduais de transferências para estabelecimento do mesmo titular, estes elementos de custo não devem integrar a base de cálculo.

Constatou que a autuação foi feita com base em planilha apresentada p  
constam de forma discriminada os itens do custo de produção. Co

separados os custos que estão de acordo com a LC 87/96 (matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento), sendo expurgados os demais itens. Após a apuração, o custo de produção unitário foi confrontado com a base de cálculo consignada em cada nota fiscal de transferência, sendo determinada a diferença entre o valor previsto no art. 13, § 4º, inciso II da LC 87/96 e o que foi consignado a maior, de acordo com o demonstrativo “Estorno de Crédito – Custo de Transferências”, aplicando-se a alíquota interestadual prevista na legislação sobre a diferença apurada, para calcular o crédito utilizado a mais pelo contribuinte.

No que se refere à afirmação de que a legislação de alguns Estados, a exemplo de Santa Catarina é idêntica à do Estado da Bahia, de modo que nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular a base de cálculo, contempla valores que não correspondem à matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra, consigno que restou comprovado que a base de cálculo utilizada pelo contribuinte não se constitui tão somente dos elementos previstos na LC 87/96, razão pela qual não acato o pedido de exclusão dos valores correspondentes do levantamento fiscal relativo às notas fiscais originárias de empresas instaladas nos referidos Estados, já que, ao contrário do quanto afirmado, existe fato determinante a embasar a autuação, que se refere à comprovação de que ocorreu a utilização de créditos fiscais em montantes superiores aos legalmente admissíveis.

Quanto às inconsistências apresentadas no demonstrativo elaborado pela fiscalização, os autuantes na informação fiscal acataram as alegações defensivas e refizeram os cálculos correspondentes, resultando na redução dos montantes originalmente apurados. Por isso, acato os demonstrativos acostados com a informação fiscal, apesar de que, conforme discorrerei mais adiante, tais valores serão objeto de substancial modificação, mediante revisão a ser processado por meio de diligência fiscal.

Deste modo, a discussão reside em se determinar qual a base de cálculo correta a ser utilizada nas transferências das mercadorias, conforme relação constante dos demonstrativos elaborados pela fiscalização. A base imponível constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário, por conter a dimensão da obrigação, quantificando o objeto da imposição fiscal. Relativamente às operações com mercadorias aplica-se as regras da LC 87/96, tendo em vista que a própria Constituição Federal de 1988 estabelece que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais concernentes aos fatos geradores e aos contribuintes, conforme se verifica em seus artigos 155, § 2º, inciso XII, alínea “i”, e 146, inciso III, alínea “a”.

Assim sendo, as regras para a apuração da base de cálculo do ICMS devem ser buscadas a partir do texto constitucional. Este remete para a Lei Complementar, que traça as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à coerência do ordenamento jurídico nacional. A base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º da LC 87/96, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, § 8º, inciso II da Lei nº. 7.014/96.

*“Art. 13 – A base de cálculo do imposto é:*

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

*I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;*

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

*III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.”*

Considerando que nas operações interestaduais de transferências, a matéria reservada à Lei Complementar, a mesma não pode ser

estadual. Permitido fosse a cada estado interpretar a LC 87/96 de acordo com os seus interesses, haveria em grande insegurança jurídica, além de implicar em prejuízo ao pacto federativo. O legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como sendo “o custo da mercadoria produzida”, dando sua interpretação para o que significa este custo. Não foi dada liberdade ao intérprete para adotar conceito diverso ou para integrar o texto de modo a completar-lhe o sentido. O custo ao qual faz referência o legislador não é o custo contábil, mas um conceito específico para uma finalidade também específica: a base de cálculo das transferências interestaduais. Também não podem ser feitas alterações, em atenção ao regramento da hierarquia presente em nosso ordenamento jurídico, mediante a imposição de decretos ou mesmo normas editadas pelos estados.

Deste modo, nas operações de transferências de mercadorias produzidas em um estado pelo estabelecimento e remetidas para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, localizado em outra unidade da Federação, o tratamento a ser dispensado necessariamente deve ser aquele previsto na Lei Complementar, constante em seu art. 13, § 4º, inciso II.

Em suma, nas operações de transferências de mercadoria entre o estabelecimento fabricante remetente e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, segundo dispõe o mencionado dispositivo e não o seu custo total. Esta regra não pode ser desprezada, em função da imposição de outros diplomas legislativos, sob pena de se ver descaracterizada toda a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual.

Ainda mais, porque nas operações de transferência, mesmo ocorrendo circulação física da mercadoria, não se observa um negócio jurídico mercantil, não existindo, por consequência, uma transmissão de titularidade. Isto porque, apesar da circulação física, não houve uma circulação jurídica, haja vista que a operação não foi realizada entre duas pessoas distintas. Em outras palavras, não houve a mudança de proprietário ou de possuidor da mercadoria, não ocorrendo, portanto, a mudança de titularidade.

No entanto, tais transferências, são consideradas fatos geradores de ICMS, tendo em vista a opção exercida pelo legislador das normas gerais. Com acerto, sobretudo, quando a mercadoria é transferida para estabelecimento do próprio remetente, porém situado em território de outra pessoa política (Estado ou Distrito Federal), em função da atual regra matriz do ICMS, cuja remessa traz reflexos tributários às pessoas envolvidas no processo de transferência, tanto para o estabelecimento de origem como para o estabelecimento de destino.

A partir dessa reflexão, torna-se fácil o entendimento da situação sob análise: desconsiderada a *circulação* na transferência interestadual de mercadorias de um estabelecimento para o outro do mesmo titular, não haveria tributação e, nesse caso, o Estado de origem nada poderia arrecadar. Em sentido contrário tributando em excesso, fora do contexto delineado na LC 87/96, o Estado de destino seria prejudicado, porque teria que suportar um crédito fiscal maior. É o que acontece no caso concreto e que se combate com a lavratura do presente Auto de Infração.

A falta de consideração ao quanto aqui salientado terminaria por ferir o pacto federativo, que é princípio constitucional expresso (art. 18 e 60, § 4º da CF 88), além do princípio da autonomia distrital, que não admite que estados e distrito federal se locupletem uns às custas dos outros. Assim é que a Lei Complementar sujeita todas as pessoas políticas da Federação, tendo uma função impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo do ICMS.

Mesmo tendo a competência legislativa estadual, os estados e o Distrito Federal devem estrita obediência às regras gerais emanadas do texto complementar. Nessa política tributária é que o legislador procurou delimitar a base de cálculo nas operações de transferência, no caso em tese relacionando itens de valores mais relevantes, tributados pelo IC

secundário, acondicionamento e mão de obra), objetivando promover uma justa partilha do imposto entre o estado produtor e o consumidor.

No que se refere à alegação defensiva sobre a não-cumulatividade do imposto, consigno que realmente o ICMS é não-cumulativo, conforme mandamento constitucional, "compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal" (artigo 155, § 2º, inciso I da CF /88). A operacionalização desse princípio foi confiada ao legislador complementar (art. 155, § 2º, inciso XII, alínea "c"), cabendo à LC 87/96 a definição do regime de compensação do imposto. O princípio operacionaliza-se por meio do abatimento, feito pelo próprio contribuinte, entre débito e crédito na sua escrituração fiscal, de tal forma que o valor efetivamente recolhido aos cofres públicos resulte do encontro dos débitos pelas saídas, subtraído dos créditos das entradas previstas na lei.

Deste modo, a não-cumulatividade outorga ao sujeito passivo o direito subjetivo de pagar ICMS relativo à diferença apurada no encerramento do período, entre seus créditos e seus débitos, na forma "imposto contra imposto". Isto é, o montante do ICMS cobrado nas operações anteriores relativas à aquisição de bens será compensado com o devido nas operações de saídas.

No caso em tela, por se tratar de transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, o princípio invocado pelo autuado encontra efetividade na lei complementar que, ao disciplinar o regime de compensação, fixa os elementos necessários à operacionalização do sistema de abatimentos, que não poderia, em absoluto, significar alteração de direitos nem a concessão de privilégios para quaisquer entes da Federação. Assim, é também a própria LC 87/96 que estabelece os critérios como essa transferência deve ocorrer, de sorte que não se amesquinhe toda a sistemática pensada para o ICMS, o que o fez através do seu art. 13, § 4º, inciso II, reproduzido no art. 17, § 8º, inciso II da Lei Estadual nº. 7.014/96.

A legislação do ICMS do Estado da Bahia trata a respeito dessa questão conforme dispositivos que transcrevo a seguir:

*"Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

...

*§ 5º Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado:*

...

*II - quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou quando o imposto houver sido recolhido com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.*

*Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, qualquer que seja o regime de apuração ou de pagamento do imposto:*

...

*VIII - nas situações do § 5º do art. 93, relativamente à parte excedente;"*

Enfatizo que este posicionamento (interpretação literal do art. 13, § 4º da LC 87/96), não é um posicionamento isolado, haja vista que foi manifestado pelo STJ (R restrição imposta pela LC 87/96, referente a matérias-primas, materiais (acondicionamento), estende-se a outros dispositivos e diplomas lega

SUFRAMA; art. 3º do Dec. 6.008/2006), bem como já foi manifestado em decisões de segunda instância deste Conselho, a exemplo dos Acórdãos CJF 210-11/04; CJF 409-11/03, CJF 234/12-04 e CJF 340-11/06.

Por tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento produtor situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, incluiu valores não previstos na LC 87/96, resultando numa base de cálculo maior que a prevista no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior que o admitido na legislação no estabelecimento remetente e um crédito utilizado a mais do que o previsto, constituindo-se em um crédito fiscal indevido, de acordo com o disposto no art. 93, § 5º, inciso II e com o art. 97, inciso VIII do RICMS/BA.

Consigno que tendo em vista que o impugnante se insurgira contra os seguintes procedimentos adotados no levantamento fiscal: que os autuantes utilizaram os dados atinentes ao segundo mês anterior ao da saída, devido à falta de valores para alguns itens em um determinado mês; sobre inconsistências nos demonstrativos intitulados “Estorno de Crédito – Custo Transferência” e “Dem\_Custo\_LC\_87”, os quais implicariam, inclusive, em cerceamento do seu direito de defesa; e quanto ao número de casas decimais utilizadas nas planilhas de custos, em atendimento a diligência requerida pela 1ª JJF os autuantes apresentaram os esclarecimentos correspondentes, os quais foram acatados pelo contribuinte.

Ressalto, no entanto, que tudo quanto explanado nos parágrafos acima se referiu às operações de transferências efetuadas pelo próprio estabelecimento fabricante, caso em que definitivamente deve ser considerado como valor de base de cálculo o montante concernente ao custo de produção, da forma como foi exaustivamente demonstrado.

Ocorre que tendo o impugnante argumentado que dentre as operações objeto do levantamento fiscal, existiam diversas situações nas quais as mercadorias se originavam de estabelecimentos atacadistas ou de centros de distribuição (CDS), os quais as haviam recebido em transferências anteriores de outros estabelecimentos da mesma empresa, e considerando que para esses casos, deve-se observar, de forma diversa, aquilo que está prescrito no inciso I do § 4º do art. 13 da LC 87/96, ao atender pedidos de diligência solicitados pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal, os autuantes elaboraram planilhas distintas, nas quais consignaram os dados atinentes a cada situação específica, no que se refere aos recebimentos de mercadorias pelo estabelecimento autuado nos seguintes tipos de operações: produtos transferidos pelos próprios fabricantes, cujas operações foram segregadas de acordo com os respectivos CFOPS (códigos fiscais de operações e prestações), ou seja, em relação aos códigos 2151 e 2152, além das transferências efetivadas por atacadistas ou centros de distribuição.

Assim é que, em resumo, para as operações relativas ao recebimento de mercadorias transferidas pelos próprios fabricantes, com base naqueles dois CFOPS, foi adotado como base de cálculo o custo da mercadoria produzida, na forma preconizada no inciso II do § 4º do art. 13 da LC 87/96.

Observo que para possibilitar a realização das diligências, foram disponibilizados todos os elementos necessários à separação entre os diversos tipos de operações, conforme consignado nos demonstrativos e planilhas acostados pelos autuantes às fls. 1.069 e 1.156, todos constantes de CD disponibilizado à fl. 1.157, quando foram consideradas todas as variáveis concernentes a cada situação. concluo pela manutenção da exigência do tributo correspondente aos recebimentos pelo autuado de mercadorias fabricadas pelos próprios estabelecimentos que realizaram as transferências, desde quando foi esta a imputação que deu origem ao lançamento tributário.

Desta forma, a autuação resta caracterizada de forma parcial, no valor total de R\$423.570,14, que corresponde aos montantes relativos às operações oriundas dos estabelecimentos fabricantes apontados nas planilhas de fl. 1.071, com o CFOP 2151 e de fl. 1.106, cc CFOP 2152. Vale registrar que todos esses elementos foram entregue

manifestou a respeito dos novos resultados. Apresento em seguida uma tabela contendo os valores correspondentes a cada uma das ocorrências objeto da autuação:

OCORRÊNCIA	VALOR JULGADO
01/2004	66.196,40
02/2004	39.156,34
03/2004	54.290,72
04/2004	10.062,27
05/2004	8.603,89
06/2004	33.012,22
07/2004	19.584,30
08/2004	30.215,70
09/2004	27.431,57
10/2004	35.858,56
11/2004	41.993,55
12/2004	57.164,62
<b>TOTAL</b>	<b>423.570,14</b>

Assevero, por outro lado, que nas situações atinentes a mercadorias oriundas de atacadistas ou centros de distribuição, para os quais foi utilizado como base de cálculo o valor correspondente à entrada mais recente, previsto no inciso I do § 4º do art. 13 da LC 87/96, tendo em vista que essa imputação diverge da acusação que motivou a exigência tributária sob análise, que se referiu especificamente sobre o recebimento de mercadorias em transferência promovidas por estabelecimentos fabricantes, entendo que tendo em vista que a parcela do imposto apurada na planilha de fl. 1.087, que trata das remessas efetivadas por estabelecimentos atacadistas, têm procedimento distinto para a apuração da base de cálculo, e como essa situação se reporta a imputação diversa daquela tratada no presente Auto de Infração, os valores em questão não podem ser exigidos através do presente lançamento.

Assim, tendo em vista que, nesta situação ocorreria uma mudança no fulcro da autuação, o que não pode ser admitido no presente Auto de Infração, a teor do art. 156 do RPAF/99 represento à autoridade competente, para que determine a instauração de novo procedimento fiscal, a salvo de falhas, visando apurar se existe débito remanescente a ser exigido no que concerne às mencionadas operações.

Saliento que este entendimento segue estritamente o quanto estabelecido na norma emanada da LC 87/96, especificamente nos incisos I e II do § 4º do seu artigo 13, que transcrevi acima. Ademais, também se encontra em conformidade com diversos julgados oriundos das Câmaras de Julgamento Fiscal deste Conselho Administrativo, a exemplo dos Acórdãos CJF de nº.s 0144-11/09, 0126-11/09, 0129-11/09 e 0034-11/10, sendo que neste último foi acatada proposta de Representação por parte da PGE/PROFIS pela improcedência da autuação, por restar comprovada a inexistência de operação entre estabelecimentos fabricantes, localizados em outros Estados, e o estabelecimento autuado na Bahia, concluindo pela inocorrência do fato gerador do ICMS. Transcrevo abaixo um trecho da ementa correspondente:

*“Representação proposta com base no art. 119, II, da Lei nº 3.956/81 (COTEB), tendo em vista que só 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, para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais dos produtos fabricados pelos estabelecimentos da mesma empresa, quando o remetente for o fabricante. No caso concreto, as operações de tr*

*remetidas pelo Centro de Distribuição, estabelecimento autônomo, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, nos termos do art. 13, § 4º, I, da LC nº. 87/96.”*

Diante de todo o exposto, voto pela procedência parcial do Auto de Infração.

#### **VOTO DIVERGENTE (Quanto à glosa do crédito referente à energia elétrica)**

Divirjo do entendimento esposado pelo nobre Julgador Relator exclusivamente no que diz respeito à glosa do crédito fiscal relativo ao item energia elétrica, porque entendo que se trata de um custo direto de fabricação, portanto, um insumo do processo produtivo cuja admissibilidade do crédito encontra amparo na legislação do ICMS.

Dispõe o artigo 1º, § 4º do RICMS/BA:

“Art. 1º...

(...)

*§ 4º Considera-se mercadoria, para efeitos de aplicação da legislação do ICMS, qualquer bem móvel, novo ou usado, suscetível de circulação econômica, inclusive semoventes e energia elétrica, mesmo quando importado do exterior para uso ou consumo do importador ou para incorporação ao ativo permanente do estabelecimento.”*

Conforme se verifica da leitura do dispositivo regulamentar acima transscrito, a energia elétrica é uma mercadoria, cabendo, portanto, identificar a destinação/utilização dada pelo contribuinte, no intuito de se determinar a sua condição, ou seja, se consumida na iluminação, ar condicionado, área administrativa, ou se utilizada como insumo no processo de industrialização.

Nos casos de consumo na área administrativa da empresa, conforme acima exemplificado, inexiste qualquer dúvida quanto à natureza da energia elétrica, isto é, de se tratar de mercadoria como as demais que são adquiridas para uso/consumo do estabelecimento, não sendo permitido o creditamento do imposto.

No entanto, quando utilizada no processo de industrialização, a energia elétrica pode ser tratada como matéria-prima, como ocorre nos casos de eletrólise, ou como insumo indispensável no processo industrial, quando participa diretamente do custo de produção, na condição de produto secundário.

Não resta dúvida que a energia elétrica utilizada no processo produtivo é integralmente consumida, sendo indispensável à produção. Evidentemente que, por sua natureza, a energia elétrica mesmo sendo uma mercadoria, conforme visto acima, não integra fisicamente o produto, porém, não há como deixar de se reconhecer a sua participação primacial no custo da produção. Tal é a sua importância que é possível se reunir elementos como matéria-prima, mão-de-obra, produtos intermediários e acondicionamento, contudo, não existir processo produtivo pela ausência de fonte energética para realizar o processo de industrialização.

Tanto é assim, que a própria legislação do ICMS admite o crédito fiscal relativo à energia elétrica consumida no processo produtivo na condição de insumo, conforme previsto no artigo 93, II, “a”, 1, 2, 3, § 1º, I, “a”, “b” e “c” do RICMS/BA, abaixo reproduzido:

*“Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

(...)

*II - o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições consumida no estabelecimento (Lei nº 7710/00):*

ACÓRDÃO JJF Nº 0177-01/10

a) a partir de 1º de novembro de 1996:

1 - quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;

2 - quando consumida no processo de industrialização;

3 - quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação de serviço destinada ao exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais;

(...)

§ 1º Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que:

I - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados:

a) estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;

b) sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior; ou

c) integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso; e”

Na lição de Eliseu Martins em “*Contabilidade de Custos*”, São Paulo, Ed. Atlas, 9ª ed., 2003, cap.4, pg. 48 e 49, a energia elétrica pode ser classificada como custo direto desde que seja possível alocar o consumo para cada item elaborado. Ensina o ilustre mestre de Ciências Contábeis que alguns custos podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo (quilogramas de materiais consumidos, embalagens utilizadas, horas de mão-de-obra utilizadas e até quantidade de força consumida). São os Custos Diretos com relação aos produtos.

A meu ver, nessa linha de entendimento é que o legislador estabeleceu a admissibilidade do crédito fiscal da energia elétrica empregada no processo produtivo, sendo que, para os fins de apropriação correta do crédito do ICMS, o Fisco exige a adoção de medidores específicos e laudos técnicos, para identificar o efetivo consumo de energia elétrica utilizada no processo produtivo.

Em assim sendo, independentemente da discussão sobre a disposição do artigo 110 do Código Tributário Nacional (CTN) de que “*a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados (...) para definir ou limitar competências tributárias*”, mesmo porque inexiste tal alteração no caso em análise, não se pode perder de vista que a própria legislação do ICMS/BA considera a energia elétrica como insumo do processo produtivo, conforme o artigo 93 do RICMS/BA, acima transscrito, haja vista que consumida e utilizada no processo industrial se constitui em insumo indispensável à fabricação, não sendo razoável admitir-se que pretendeu o legislador afastar elemento tão relevante do custo de produção da base de cálculo do imposto, mesmo se tratando de transferências.

Assim, a partir de uma interpretação sistemática com base nas disposições da legislação do ICMS do artigo 110 do CTN e do conceito de “custo de produção” dado pela Contabilidade, concluo que a energia elétrica consumida no processo de industrialização é um insumo de produção, na condição de produto secundário, inexistindo ofensa ao artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar 87/96, com a sua inclusão na base de cálculo das transferências, sendo correta a utilização do crédito fiscal conforme realizado pelo autuado.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda, na forma da lei, que a decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de

lavrado contra **PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A (BRF – BRASIL FOODS S.A.)**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$423.570,14**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº. 7.014/96 e dos acréscimos legais. Recomenda-se a renovação do procedimento fiscal em relação às situações objeto do levantamento fiscal concernentes a transferências de centros de distribuição e de estabelecimentos atacadistas, a teor do art. 156 do RPAF/99.

Esta Junta recorre, de ofício, desta decisão, para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, alterado pelo Decreto nº. 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de julho de 2010.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/VOTO DIVERGENTE - (Quanto à glosa do crédito referente à energia elétrica)

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR