

A. I. N° - 206891.0012/12-1  
AUTUADO - COOPERATIVA CENTRAL DOS PROD. RURAIS DE MINAS GERAIS LTDA.  
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO,  
                  JOAQUIM MAURÍCIO DA M. LANDULFO JORGE e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET - 23.10.2012

## 2<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N° 0239-02/12

**EMENTA:** ICMS. BASE DE CÁLCULO. SAÍDAS DE PRODUTOS EM TRANSFERÊNCIA PARA ESTABELECIMENTO SITUADO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO, PERTENCENTE AO MESMO TITULAR, COM PREÇO INFERIOR AO CUSTO DE PRODUÇÃO. Consoante o disposto no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, o legislador determinou os elementos de custo de produção: matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento. Assim, os gastos com os demais elementos de custo de produção, tais como manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível, não devem ser computados para tanto. Infração caracterizada. Rejeitada a preliminar de decadência dos fatos geradores anteriores a junho de 2007. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 16/05/2012, para exigir ICMS no valor de R\$454.282,01, acrescido da multa de 60%, sob acusação do cometimento de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, referente ao exercício de 2007, conforme demonstrativos e documentos às fls. 12 a 120.

No campo “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 fabricados exclusivamente pela empresa e posteriormente transferidos para a filial localizada 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 nº. 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, por exemplo, com depreciação e energia elétrica, devem ser expurgados para fins de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal. Acrescenta-se que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pelo próprio autuado, período de janeiro a dezembro de 2007, onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção, por código de produto (matéria prima, material secundário, embalagem, mão-de-obra, depreciação indireta e energia). Na apuração foi elaborado o demonstrativo “Estorno de Crédito – Custo de Transferência” (fls. 12 a 26, por amostragem), que também se encontra em meio eletrônico (fl. 10), onde foram excluídas do cálculo as rubricas referentes a energia e depreciação.

Visando confirmar o acerto da auditoria, foram apontadas as seguintes decisões do CONSEF atinentes à matéria em discussão: AI nº 206891.0046/10-7, tendo como autuado o mesmo contribuinte, tratando sobre a mesma matéria, julgados procedentes pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, Acórdão JJF nº 0028-04/11, e confirmados pela Câmara de Julgamento Fiscal, Acórdãos CJF nº 0210-11/04 e CJF nº 0340-11/06, do CONSEF/BA; Processo nº 70002778157, do TJ/RS; Recurso Especial nº 1.109.298 e 707.635/RS (2004/0171307-1), com posicionamento do STJ; RE nº 79452/RS, emanado do STF (Supremo Tribunal Federal). Acrescenta-se que tanto o STF como 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, de forma que o intérprete deve se ater ao disposto na lei.

O autuado, através de advogado legalmente constituído, apresenta defesa tempestiva, fls. 124 a 130, descreve o objeto da ação fiscal com o motivo que ensejou a autuação, sintetizando a conclusão da fiscalização e esclarecendo que o estabelecimento promove em suas fábricas localizadas no Estado de Minas Gerais a industrialização do leite e seus derivados, sendo que parte desta produção é transferida para o seu estabelecimento situado na Bahia que se incumbe apenas da comercialização das mercadorias.

Destaca que o lançamento foi feito mediante o expurgo dos itens referentes a “energia” e “depreciação” constantes da planilha de custos apresentada pela Empresa – exercício 2007.

Diz que foi intimado acerca do auto de infração no mês de junho de 2012, e argüiu a decadência dos fatos geradores relativos ao período anterior a junho de 2007, com fulcro no artigo 150, § 4º, do CTN.

Comenta que para os tributos lançados por homologação (ICMS) o prazo de decadência inicia-se, não do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (173, I), mas da data da ocorrência do fato gerador do tributo (150, § 4º), razão pela qual os valores referentes ao período anterior a junho de 2007 foram alcançados pela decadência. Transcreve decisão do Superior Tribunal de Justiça nesse sentido.

Em seguida, quanto a “depreciação”, aduz que houve equívoco da fiscalização em promover a glosa dos créditos do estabelecimento da Bahia, tendo transscrito o artigo 13, § 4º, inciso II, da LC 87/96 para argüir que o referido dispositivo legal autoriza a inclusão dos dispêndios com mão-de-obra na base imponível considerada na transferência de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado da Federação.

Além disso, sustenta que o Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais é a norma regulamentar da base de cálculo nas transferências originadas do Estado de Minas Gerais, o qual, esclarece o que se entende como mão-de-obra, destacando que esta parcela envolve o custo com pessoa como com máquinas, inclusive a depreciação sobre estas.

Assim, argumenta que cumpriu o RICMS/MG, e que a LC 87/96 e RICMS/BA admitem que a mão-de-obra componha a base de cálculo, e por não especificar o que significa mão-de-obra, entende que deve prevalecer o conceito de que este custo de produção inclui a depreciação.

Ressalta que se a intenção fosse a de excluir a mão-de-obra tecnológica, deveria pelo menos apresentar as razões que justificariam tal medida, o que evidentemente não foi feito já que todos os elementos legais indicados são coerentes ao admitir que tal despesa seja acrescida ao custo de produção que serve de base para a transferência de produtos entre estabelecimentos da Impugnante.

Com relação ao custo de energia, o defendant sustenta que no processo industrial a energia é indispensável na combinação dos fatores de produção, na condição de insumo, concorrendo para a formação do produto.

Salienta que a Lei Complementar nº 87/96, no seu artigo 33, II, “b”, com a redação da Lei Complementar nº 102/00, admite o aproveitamento do crédito de ICMS da energia consumida no

processo industrial, por se tratar de insumo necessário ao processo produtivo e, como tal, deve compor o custo do produto e, por consequência, a base de cálculo na operação de transferência.

Não concordou com a fiscalização em sua fundamentação na Súmula 12 do Segundo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, frisando que o crédito presumido de IPI de que trata a Lei 9.363/96 é calculado apenas sobre a matéria prima, produto intermediário e material de embalagem, ao passo que a base de cálculo na operação de transferência é calculada também sobre o material secundário, assim considerado como o custo de todos os materiais e insumos consumidos na produção, dentre os quais se inclui a energia elétrica.

Ao final, requer seja reconhecida a decadência dos valores exigidos com espeque em fatos geradores anteriores a junho de 2007, e no mérito o cancelamento integral do auto de infração.

Na informação fiscal às fls. 171 a 218, os autuantes transcreveram as informações constantes no corpo do Auto de Infração, esclarecendo que realizaram auditoria objetivando verificar a base de cálculo (custo da mercadoria produzida) utilizada nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação, que foram fabricados exclusivamente pela empresa e posteriormente transferidos para a filial (autuada) localizada neste Estado.

Quanto a argüição de decadência, destacam que esta está por demais pacificada nas decisões do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia – CONSEF, e na jurisprudência administrativa baiana, que o prazo decadencial para o exercício do direito de constituição do crédito tributário deve ser analisado com base no estatuído no artigo 173, inciso I, do CTN, tendo transcritos os artigos 150, § 4º, do CTN e artigo 107-A e 107-B do COTEB, Lei nº 3.956/81.

Comentando sobre “homologação tácita”, prevista nos citados dispositivos legais, só ocorre quando o imposto devido é lançado pelo sujeito passivo e pago dentro das condições previstas na legislação tributária. No caso, dizem que os valores que estão sendo cobrados foram apurados mediante a realização de uma auditoria fiscal, que detectou a apropriação de créditos fiscais de ICMS a mais que a prevista na legislação, acarretando o recolhimento a menor do ICMS devido mensalmente.

Destacam que no PAF nº 206891.0025/08-BA, a PGE/PROFIS emite parecer jurídico datado de 13/01/2011, de lavra da Procuradora Maria José Sento-Sé afirmando que deve ser obedecida a regra do COTEB, onde assevera que o artigo 107 “prevê o início do prazo decadencial como sendo o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador”.

No mérito, visando rebater a alegação defensiva de que deveria ser considerado a totalidade dos custos de produção, inclusive a depreciação e energia elétrica, fizeram uma análise de todas as normas que envolvem a matéria sob discussão, transcrevem e citam os artigos 155, § 2º, XII, ‘i’, e 146, III, ‘a’ da Constituição Federal de 1988 e o art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96, os quais 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 elementos constitutivos dos custos de produção a serem considerados para apuração da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual.

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 e que foram transferidos para filiais localizadas neste Estado, 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, entendem que os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF, etc., devem ser expurgados para efeito da determinação da base de cálculo.

Acerca do frete, dizem que os valores foram excluídos porque, sendo cláusula CIF, trata-se de despesa operacional e não custo de produção. Juridicamente inaplicável às transferências, porquanto nesse tipo de operação não se têm as figuras do remetente e do destinatário como pessoas jurídicas distintas.

No mérito, quanto à alegação de que todos os custos deveriam compor a base de cálculo, ressaltam os autuantes que o sujeito passivo procura confundir os conceitos ou definições da Ciência Contábil, visto que “materiais secundários” nada mais é que matéria-prima secundária, nada tendo a ver, portanto, com insumos ou produtos intermediários ou materiais de uso ou consumo. Salientam que para ser considerado matéria-prima ou material secundário faz-se necessário que ocorra a integração ao produto final, de forma preponderante (para matéria-prima) ou de modo complementar ou subsidiária (matéria-prima secundária ou material secundário).

Aduzem os autuantes que também o autuado procura confundir ao misturar base de cálculo nas operações de transferências interestaduais com as possibilidades de tomadas de crédito fiscal por uma empresa industrial, pois são situações completamente díspares.

Com relação ao item de custo denominado energia elétrica, ressaltam que só pode ser considerado matéria-prima ou material secundário se for incorporado ao produto, o que não ocorreu.

Transcrevem parte do Relatório Técnico (fls. [373/380]), no qual discrimina três tipos de recursos materiais incidentes em todo processo produtivo, que são: bens de capital; matérias-primas e insumos de produção.

Esclarecem que como bens de capital entende-se o conjunto de terrenos, edificações, instalações, etc. Como matérias-primas, aqueles recursos que são transformados fisicamente - através de alteração de forma - ou quimicamente - através de composição - no processo produtivo. Sendo totalmente incorporados na formação do produto. Já como insumos, englobam-se os recursos necessários ao provimento das condições ambientais para que o produto possa ser realizado segundo padrões tecnológicos previamente especificados, a exemplo de combustíveis, para a produção de calor e movimento, lubrificantes para a redução de atrito nos equipamentos, catalisadores em processos químicos, água para refrigeração e eletricidade, o mais versátil de todos, os quais são consumidos no processo, mas não incorporados ao produto, propriamente dito. Assim, defendem que esses insumos são imprescindíveis a qualquer processo industrial, uns com uma presença maior ou não no processo produtivo a depender do tipo de produto final que se deseja obter. Aduzem que a mesma análise deve ser considerada para os demais itens questionados (soda cáustica, cal virgem e floculantes; água industrial e água potável, energia elétrica, óleo diesel e demais produtos utilizados como força motriz). No entanto, o fato de alguns desses insumos serem preponderantes para a obtenção do produto final, não faz com que ele se transmude para ser enquadrado como matéria-prima ou como material secundário.

Quanto à alegação do autuado de que os custos com manutenção e leasing devem ser considerados como mão-de-obra tecnológica, cita legislação, doutrina e jurisprudência, no sentido de esclarecer que não pode alterar o sentido e 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 outras unidades federadas.

Mencionam o Recurso Especial nº 707.635, cuja Decisão é nesse sentido, ao esclarecer que nenhuma lei estadual pode alterar o sentido e 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 outras unidades federadas, por se tratar de questão de limitação constitucional ao poder de tributar para manter o equilíbrio entre as unidades da Federação.

Em relação à definição dos efeitos tributários e interpretação das normas de Direito, mencionam doutrinadores como Luciano Amaro, Sacha Calmon Navarro Coelho, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleeiro, 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, nos termos dos artigos 109 e 110 do CTN.

Dizem que, nessa linha de pensamento, surgindo controvérsias e dúvidas, busca-se a solução nas normas tributárias. Havendo silêncio destas, como pode parecer no presente caso (LC 87/96), procura-se então guarida nas normas de direito privado, atentando, sempre, para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas no texto da Constituição, 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. Nesse caso, em especial na ciência contábil.

Constroem, assim, o seguinte pensamento: a LC nº. 87/96, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu e fixou os elementos de custo de produção que deverão compor ou formar a base de cálculo, mas não conceituou o que seria cada um deles, isto é, o que se entende por matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento. Para tanto, o correto é recorrer às normas da ciência contábil, da contabilidade ou de outros institutos de direito privado.

Tratam, então, sobre os elementos básicos do custo industrial, transcrevendo textos da Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, que definiram num trabalho de pesquisa os quatro elementos listados na LC 87/96 (materiais, material secundário, mão-de-obra e custos indiretos de fabricação), reafirmando tal definição em outros trabalhos da área contábil, os quais foram citados: 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); conceitos idênticos descritos no livro Contabilidade de Custos do professor Eliseu Martins.

A ciência contábil é também apta a afirmar que a parcela de frete CIF não é elemento de custo de produção, pois que despesas de vendas são os gastos relacionados à atividade de venda. Portanto, o frete nas operações subseqüentes de vendas ou transferência, após a produção industrial, é uma despesa, não existindo nenhum vínculo com o custo de produção. Assim sendo, pelo simples fato de não ser parte integrante do custo de produção, não poderia compor a base de cálculo nas operações de transferência interestadual prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96.

Com relação à questionada utilização do custo de energia elétrica, citam e transcrevem a Súmula nº. 12 do Conselho de Contribuintes, 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*”.

Transcrevem respostas das Consultas de nºs 090/2000 e 56/2002, cujos Pareceres foram proferidos pela Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná. Estes 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 Estadual nº. 11.580/96 do Estado do Paraná).

Discorrem sobre a improriedade contida na legislação do Estado de Minas Gerais, que também modifica os itens de custos previstos na LC 87/96, nessas operações de transferências, criticada pelo Ministro Luiz Gallotti no voto que proferiu no julgamento do RE 71.758. Observam similar improriedade 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, Tribunais Regionais e Superiores, além de acórdão envolvendo o próprio autuado, oriundo do CONSEF/BA, com relação ao mesmo tema.

Trazendo julgados proferidos pelo STF, destacam que o tribunal maior do país firmou jurisprudência no sentido de que as leis complementares devem definir os fatos geradores e fixar as bases de cálculo dos impostos de forma expressa e, em regra, nada tem a ver com normas meramente exemplificativas. Ou seja, os temas tratados em leis complementares são prescrições taxativas, especialmente aquelas que tratam sobre a definição ou fixação de base de cálculo dos impostos.

Além disso, transcrevem decisões do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia (CONSEF), envolvendo empresas fabricantes que utilizam ENERGIA e COMBUSTÍVEIS como fator preponderante no processo industrial, a saber: CJF nº 0250-11/09 e 0251-11/09, 2ª Câmara de Julgamento Fiscal; JJF nº 0288-04/10; que decidiram que os gastos com manutenção, depreciação, energia elétrica, dentre outros, devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no estorno do respectivo crédito fiscal.

Ao final, ressaltam que foi lavrado o Auto de Infração nº 206891.0005/09-5 contra o autuado e de idêntica natureza, atinente ao exercício de 2005, o qual, foi quitado em 26/05/2010, ingressando aos cofres públicos o montante de R\$498.423,23, onde foi excluída a rubrica energia elétrica da base de cálculo.

Concluem, pugnando pela procedência do Auto de Infração.

#### VOTO

Preliminarmente, analisando a argüição decadência dos fatos gerados do período anterior a julho de 2007, verifico que não assiste razão ao defensor, senão vejamos.

A discussão reside pois na possibilidade ou não de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo ao período citado, ante a disposição do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

A controvérsia que se estabelece, por conseguinte, não diz respeito à matéria das exigências naquele período. Instaura-se em questionamento jurídico, quer seja, se houve ou não lançamento válido pelo Fisco, diante da regra de caducidade do direito de o Fisco de constituir o crédito tributário.

Consoante o disposto no artigo 173, inciso I, do CTN, "o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 05 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado".

Já o parágrafo único do mesmo artigo reza que "o direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento".

Ou seja, o entendimento no âmbito do CONSEF é de que a regra geral em matéria de decadência, no que toca ao ICMS, é de que o fisco tem 05 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que se venceu o prazo para pagamento fixado na legislação, para formalizar o crédito tributário respectivo não pago no todo ou em parte à época própria, sob pena de caducidade do direito ao crédito pelo seu não exercício.

No presente caso, para o crédito tributário vencido no período anterior a julho de 2007, considerando-se que o lançamento ocorreu em 16/05/2012, a contagem de prazo para a Fazenda Pública proceder à constituição do crédito tributário iniciou-se em 01/01/2007, findando-se em 31/12/12. Ou seja, os fatos geradores ocorridos no exercício de 2007 só seriam atingidos pela decadência a partir de primeiro dia de janeiro de 2013.

No mérito, trata o presente processo de exigência de ICMS, em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal, no exercício de 2007, em função de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem em montante superior àquele estabelecido em lei complementar.

O levantamento fiscal foi efetuado conforme planilhas de fls. 12 a 26 do PAF (impressas as primeiras e últimas folhas) denominada “Estorno de Crédito – Custo de Transferência – Fábricas – Produção do Estabelecimento – 2007”, tendo sido elaborado à fl. 12 dos autos, planilha referente ao “Estorno de Crédito – Resumo Mensal – 2007”, correspondente aos valores apurados no exercício de 2007, conforme CD à fl.10, e no demonstrativo de débito do Auto de Infração à fl. 06, constam as datas de ocorrência e de vencimento referentes aos meses de janeiro a dezembro de 2007, cujo cálculo foi feito com base na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa.

Verifico que consta na Descrição Fatos do Auto de Infração, fls. 03 a 06, que para a realização da auditoria que ensejou a conclusão fiscal foi utilizado como parâmetro para a definição da base de cálculo o somatório de matéria prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra, na forma prevista no artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96.

Cumpre registrar que o sujeito passivo em momento algum nega a realização das operações através das notas fiscais utilizadas no levantamento fiscal envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação, ou seja, que recebeu em transferência de outros estabelecimentos as mercadorias para comercialização neste Estado, nem tampouco apontou erro nos números constantes no levantamento fiscal.

Portanto, o trabalho fiscal foi realizado apurando 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 atacadistas do mesmo titular, deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida, a soma do custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Deste modo, a discussão reside em se determinar qual a base de cálculo correta a ser utilizada nas transferências das mercadorias de outros estabelecimentos para o estabelecimento autuado localizado neste Estado.

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, aplicáveis são as regras da LC 87/96, tendo em vista que a própria CF/88 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, ao contrário do entendimento do impugnante, as regras para o estabelecimento 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”.*

Desta forma, considerando que nas operações interestaduais de transferências a definição da base de cálculo é matéria reservada à Lei Complementar, a mesma não pode ser modificada por nenhuma lei ou norma estadual. Permitido fosse a cada estado interpretar a LC 87/96 de acordo

com os seus interesses, importaria em insegurança jurídica, além de implicar em prejuízo ao pacto federativo.

No caso em comento, por se tratar de transferências entre filiais para o estabelecimento autuado, o legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como sendo "*o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento*", 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 valor ao qual faz referência o legislador é exatamente o valor do custo da mercadoria contendo os custos acima citados. 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 ditas complementares, citadas pelo autuado.

Assim, nas operações de transferências de mercadorias dos centros distribuidores localizado em outros Estados, para o contribuinte pertencente ao mesmo titular localizado neste Estado, o tratamento a ser dispensado necessariamente deve ser aquele previsto na Lei Complementar.

Em suma, nas operações de transferências de mercadorias entre o estabelecimento produtor e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o valor correspondente ao *o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento*, segundo dispõe o inciso II do § 4º do art. 13 da LC 87/96. Tal regra de tributação 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.

Cumpre observar que a fiscalização na apuração da base de cálculo levou em conta o custo de produção unitário fornecido pelo próprio autuado, expurgando as rubricas de depreciação e energia elétrica. O trabalho fiscal foi feito com base no CD anexado à fl.10.

Verifico que no mérito, é recorrente a questão sob análise, conforme jurisprudência do CONSEF, a exemplo do Acórdão ACÓRDÃO JJF Nº 0038-03/12, desta Junta de Julgamento Fiscal, que trata da mesma matéria, sujeito passivo e os mesmos autuantes, bem como a quase literalidade das arguições trazidas pela defesa e informação fiscal.

Verificada a identidade entre os argumentos trazidos pelo impugnante e o voto proferido no Acórdão ACÓRDÃO JJF Nº 0038-03/12 (decisão unânime), cujo entendimento acolho, para integrar o presente voto, passando, assim, a reproduzir parte da conclusão do aludido voto, quanto ao mérito em questão, *in verbis*:

*Ressalto de que esta matéria já foi objeto de algumas decisões deste CONSEF, a exemplo do Acórdão CJF Nº 0383-11/10. Assim, tomo como parâmetro decisão da Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF na qual foi apresentada a conclusão de que a base de cálculo nas transferências interestaduais de produtos fabricados pelo remetente deve se restringir ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento nos termos do art. 13, § 4º, II, da LC Nº 87/96, não admitindo nenhum outro tipo de custo, diante da interpretação literal do referido dispositivo.*

*A título de exemplo, transcrevo parte do voto do Conselheiro Tolstoi Seara Nolasco no Acórdão nº 0016-12/09:*

*“Filho-me a linha de interpretação restritiva. Primeiro por considerar que as parcelas correspondentes ao custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra, pela sua dimensão aberta, originária da ciência contábil, deve partir dos fins a que objetiva a lei do ICMS, que por ser tributo de competência estadual, tem a repartição da carga tributária, nas operações interestaduais, dividida entre os Estados produtores e Estados destinatários das mercadorias. Há que se privilegiar o aspecto teleológico da norma. Nessa linha de entendimento, em raciocínio analógico, observa-se que a fixação das*

*alíquotas, nas operações interestaduais, são, em regra, de valor inferior às estabelecidas para as operações internas, considerando que a repartição do imposto deve aquinhar o Estado de destino com a maior parcela. Nesse mesmo sentido, interpretamos que o conceito de custo de produção, para fins de transferência, deve ser restritivo, para abranger tão-somente aquelas parcelas diretamente afetadas ao processo de produção industrial. Por matérias-primas, os produtos diretamente incorporados ao produto final; por materiais secundários aqueles que participam diretamente do processo produtivo, como elemento indispensável, sem se agregar ao produto final; por mão-obra, aquela afetada diretamente ao processo de produção; e, por material de acondicionamento tão-somente os itens utilizados na embalagem das mercadorias que saírem da área de produção. Ressalto que a energia elétrica, a depender do processo produtivo, poderá ser matéria-prima, a exemplo da eletrólise, ou material secundário, na condição de insumo indispensável à produção industrial, que enseja direito ao crédito fiscal. O conceito de custo de produção, no ICMS, portanto, deve estar alinhado a uma interpretação teleológica que demonstra a sua vinculação a razões de política tributária, conforme foi ressaltado na Decisão exarada pelo Supremo Tribunal Federal, no RE 79452/RS.*

*Nessa mesma linha de intelecção, adotando-se a interpretação gramatical ou literal, se a vontade do legislador fosse a preconizada pelo recorrido, o texto da lei deveria se limitar, por exemplo, às expressões “custo das mercadorias produzidas” ou “custo de produção industrial”, sem descer a detalhes quanto aos componentes do custo, conforme fez a LC 87/96 e a norma estadual baiana. É de se concluir, portanto, seja através da interpretação teleológica, seja através da hermenêutica textual, que o conceito de custo industrial não pode admitir ampliação, sob pena, inclusive, de ferir o pacto federativo, cláusula pétreia da nossa Constituição, pois cada Estado fixaria na sua legislação o conceito de custo que lhe fosse mais conveniente e interessante para fins de aumentar a sua arrecadação tributária. Inaplicável, portanto ao Estado da Bahia o Parecer CAT 05/05, de São Paulo.*

*Com isso não quero dizer que a apuração dos custos efetuada pela empresa esteja incorreta do ponto de vista da ciência contábil. Não é isso. No caso em exame, a legislação não altera o conceito contábil. Apenas para fins de fixação da tributação na origem e no destino das mercadorias, estabelece uma base de cálculo própria, no Estado de origem, albergando tão-somente os componentes previstos no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, devendo os outros componentes do custo industrial serem integrados nas operações subsequentes, a se realizarem no Estado de destino das transferências, cabendo a este o recebimento do imposto sobre estas parcelas”.*

*Constatou que a exigência fiscal consubstanciada no presente Auto de Infração está lastreada nos dispositivos legais citados neste voto, encontrando-se em consonância com os princípios constitucionais, inclusive em relação à não-cumulatividade do ICMS. Assim, concluo pela subsistência da autuação, tendo em vista que foi apurado que o estabelecimento remetente proporcionou ao destinatário (autuado) um crédito fiscal a ser utilizado, maior do que o previsto na legislação, o que constitui um crédito fiscal indevido de acordo com o disposto no art. 93, §5º, II c/c art. 97, VIII do RICMS/BA.*

Portanto, considerando que o comando contido no art. 13, § 4º, inciso II da LC 87/96, é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo (além dos elencados acima), e restando evidenciada que a energia elétrica é contabilizada como despesas, em conta distinta de matéria-prima, embalagem e material secundário, bem assim, que o custo com *depreciação, dentre outros, não compõem o custo de produção, tais rubricas contábeis* não podem integrar a base de cálculo prevista no citado dispositivo legal, sem correto não considerá-los, como fizeram os autuantes, na composição da base de cálculo nas transferências para filiais localizadas neste Estado, não se aplicando a legislação do Estado de Minas Gerais invocado na defesa.

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

Ante o exposto, voto pela **PROCEDÊNCIA** do Auto de Infração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0012/12-1**, lavrado contra **COOPERATIVA CENTRAL DOS PRODUTORES RURAIS DE MINAS GERAIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$454.282,01**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de outubro de 2012.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

ÂNGELO MARIO DE ARAUJO PITOMBO - JULGADOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – JULGADOR