

A. I. Nº - 206891.0001/12-0  
AUTUADO - PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A. (BRF – BRASIL FOODS S.A.)  
AUTUANTES - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO,  
JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET - 06.12.2012

**4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0292-04/12**

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

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração lavrado em 05/01/2012, exige ICMS no valor total de R\$615.695,20, através da seguinte infração: “*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, vide detalhamento registrado no corpo dos autos*” – Multa de 60%.

O autuado apresenta impugnação, fls. 95/110, e em preliminar de nulidade argumenta que o suposto crédito tributário ora exigido não cabe, porque o mesmo já fora homologado pela SEFAZ e, atualmente, se encontra extinto nos moldes do art. 156, VII, do Código Tributário Nacional – CTN, pois o seu pagamento, quando devido, não está sujeito ao prévio exame da autoridade administrativa.

Desta forma, uma vez atendido pelo contribuinte o dever de antecipar o pagamento do ICMS/ST, como neste caso, ainda que o tenha sido feito supostamente a menos, o prazo para o Fisco Estadual examinar o cumprimento da obrigação tributária é de 5 (cinco) anos. Durante este período, o Fisco poderá homologar o recolhimento ou proceder ao lançamento de ofício. Após o decurso do prazo, o direito de o Fisco lançar o tributo sofre a ação do tempo, operando-se a decadência deste direito, nos termos da disposição contida no artigo 150, § 4º, do CTN. Portanto, sendo contado, tal prazo, a partir da ocorrência do fato gerador, não há dúvidas de que a parcela dos débitos ora lançados já se encontravam extintos.

Assim, a exigência fiscal em discussão se refere a fatos geradores ocorridos no período de janeiro a dezembro de 2007, enquanto, por sua vez, a ciência do presente lançamento de ofício pelo autuado se deu apenas em 17 de março de 2012. Portanto, o lapso temporal existente entre o período de janeiro a 08 de março de 2007, e a ciência (em 17/03/12), mostra-se superior a 5 (cinco) anos, estando, desta forma, a exigência fiscal alcançada pela decadência.

Reproduz entendimento pacificado pelo Eg. Superior Tribunal de Justiça, conforme se verifica, exemplificativamente (Ag. Resp. 1228217/RS. 1ª Turma. Min. Teori Albino Zavascki. DJ de 09/08/2011 e Ag. Resp. 1152747/MG. 2ª Turma. Min. Humberto Martins. DJ de 22/02/2011).

No mérito, quanto à formação do custo – base de cálculo do ICMS – afirma que o fisco se equivocou na suposição de que o autuado a teria supervalorizado nas respectivas operações, em

função da aplicação de elementos de custo que não estariam abrangidos pela regra disposta no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar (LC) nº 87/96.

Explica que a base de cálculo do ICMS nas operações retratadas na autuação é composta pela soma dos custos da (i) matéria prima, (ii) material secundário, (iii) mão-de-obra e (iv) acondicionamento, pois esta base foi constatada pela fiscalização a partir das informações prestadas acerca da formação do custo das mercadorias, mas que teria sido incluído, pela sociedade empresarial, na composição da base tributável do ICMS itens não previstos no anteriormente citado artigo 13, § 4º, II, da LC nº 87/96: encargos de depreciação, manutenção, energia elétrica e outros custos indiretos. Entretanto, a Autoridade Fiscal foi traída pela forma com que os elementos de custo utilizados nas operações em questão foram indicados na documentação disponibilizada à Fiscalização.

Ressalta que concorda com preposto fiscal na definição dos fatores de custo que compõem a base tributável do imposto por ser taxativa, e, desta forma, afirma que as rubricas “depreciação”, “manutenção” “energia elétrica” e “outros custos indiretos”, indicadas nas planilhas entregues ao Fiscal, integram os elementos definidos na LC nº 87/96, estando as mesmas segregadas naquela documentação apenas por questão gerencial do próprio autuado.

Argui que a apuração da base de cálculo do ICMS definida pelo art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, qual seja, “*o custo da mercadoria produzida*”, possui como fonte a teoria contábil, especificamente a disciplina relacionada à formação do custo de produção industrial. Neste sentido, transcreve a Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/76) que determina expressamente em seu artigo 177, que a escrituração contábil das companhias deva ser procedida em obediência aos princípios e práticas contábeis uniformes e comumente aceitas. Assim, o método de avaliação de custo próprio e adequado às sociedades por ações, em respeito às boas práticas contábeis e à Lei de regência destas sociedades, é aquele classificado como Método de Custo Real por Absorção, segundo assevera SÉRGIO DE IUDÍCIBUS (In “Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações”. Ed. Atlas. 5ª edição. P. 303).

Frisa que todos os custos, direta e indiretamente, relacionados aos produtos fabricados devem ser considerados na quantificação do custo total, para fins de composição da base de cálculo do ICMS, o que não significa reconhecer, por outro lado, que tal procedimento extrapole os elementos de custo identificados no artigo 13, § 4º, II, da LC nº 87/96 (matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento). Constata então que o custo com matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento compreende diversos outros fatores de composição, dentre os quais aqueles utilizados pela empresa autuada na formação da base de cálculo do ICMS, pois se assim não fosse, estar-se-ia reconhecendo, ao mesmo tempo, que o artigo 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, estabelecera sistemática de apuração de custo totalmente estranha às normas gerais contábeis e à própria legislação federal de regência.

Teria o legislador federal, na redação do aludido dispositivo legal, alterado a definição e o alcance de conceito e forma proveniente do direito privado, para definição da base de cálculo do ICMS em operações de remessa interestadual entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, afrontando, assim, o disposto no art. 110 do CTN. Desta forma, uma vez que a LC nº 87/96 não criou nova forma de apuração contábil de custo, prevalecendo o Método de Custo Real por Absorção, deve-se buscar na legislação do Imposto de Renda-IR, que disciplina no âmbito tributário os métodos de apuração de receitas, despesas e custos, os fatores a serem considerados para composição do custo de produção, sempre tendo em mente que tais fatores integram o rol taxativo previsto no aqui tratado art. 13, § 4º, II. Transcreve o artigo 290 do RIR/1999.

Portanto, a planilha de custos apresentado pelo autuado à Fiscalização Baiana contém nada mais do que os fatores de composição do custo de produção apurados com base no Método de Custo Real por Absorção, nos termos definidos pela teoria geral da contabilidade, Lei nº 6.404/76 e art. 290 do RIR/1999, os quais, por sua vez, estão necessariamente inseridos na regra prevista no artigo

13, § 4º, II, da LC nº 87/96, pois esta, repita-se, não inovou (e nem poderia) qualquer forma ou conceito de direito privado.

Na questão da energia elétrica (Matéria-Prima ou Material-Secundário), afirma que a própria legislação de regência do ICMS reconhece, de maneira inequívoca, que a energia elétrica consumida no processo industrial do estabelecimento é classificada como matéria-prima ou material-secundário, conforme sua utilização, ao garantir-lhe o direito ao crédito do imposto pela entrada. É o que prescrevem os artigos 20 e 33, II, da LC nº 86/97, ou seja, é considerada matéria-prima quando a mesma for empregada na produção de uma nova espécie, pela transformação dela em outra, ou, material secundário (produto intermediário), na hipótese de, ainda que não se transforme em outro produto, ser integral e diretamente consumida no processo fabril.

Pontua que o autuado se dedica à indústria agrícola, voltada para o setor de processamento de alimentos em geral (vide artigo 3º de seu Estatuto Social – doc. 01), e que, por isto, utiliza em seu processo produtivo grande quantidade de maquinário, assim como de diversos componentes eletrônicos responsáveis pela produção, controle e acondicionamento dos alimentos que industrializa.

Explica ainda que, além de nutrir o maquinário em geral, a energia elétrica adquirida pela Impugnante também se mostra indispensável para a conservação dos produtos durante o processo industrial, conforme exigido pela legislação sanitária federal, atendendo aos rigorosos padrões de qualidade determinados pelo Departamento de Inspeção de Produtos de Origem Animal – DIPOA, da Secretaria de Defesa Agropecuária do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, ou seja, o autuado adquire energia elétrica no intuito de impulsionar o seu processo produtivo. De outra forma, seria impensável realizar as atividades inerentes ao seu objeto social. Cita lições de SACHA CALMON NAVARRO COELHO e MISABEL ABREU MACHADO DERZI (In “Direito ao Crédito de ICMS Relativo à Energia Elétrica Consumida em Atividade de Industrialização por Supermercado”. RDDT nº 81. Ed. Dialética. P. 171).

Argumenta que está perplexo pelo fato de o fiscal autuante ter deixado de considerar como matéria-prima ou material-secundário a energia elétrica classificada como custo de produção pelo estabelecimento remetente, o que demonstra que não soube avaliar, do ponto de vista legal e contábil, os elementos que compuseram o custo de produção, constantes da planilha por ela entregue à Fiscalização. Assim, de acordo com os anteriormente reproduzidos artigos 20 e 33, II, “b”, da LC nº 87/96, a energia elétrica consumida no processo industrial é considerada matéria-prima ou material secundário, não pode a Administração Tributária entender contrariamente.

Lembra o princípio da não-cumulatividade (crédito do montante integral do imposto destacado), posto que nas transferências de mercadorias entre os seus estabelecimentos localizados em outros Estados para a Bahia, o autuado apurou e recolheu o ICMS nos exatos termos fixados pelas legislações de cada ente. No entanto, entendeu o fisco que ao proceder desta forma e aproveitarse dos créditos decorrentes da entrada das mercadorias no estabelecimento situado em Salvador, causou prejuízos ao Tesouro Baiano, pois a base de cálculo do imposto, apurada conforme determinação contida nos Regulamentos Estaduais do ICMS, mostraria-se-iá supervalorizada como já foi explicado anteriormente.

Assinala que a adoção ou não de base de cálculo superior ao permitido pela LC nº 87/96, o que se admite apenas para fins de argumentação, não pode malversar a aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade, pois agiu em estrita conformidade com a legislação dos Estados de origem, recolhendo o ICMS devido nas operações praticadas. Ademais, o princípio da não-cumulatividade, insculpido no art. 155, § 2º, I, da CF, confere ao autuado o direito de se creditar do ICMS destacado, não sendo aceito qualquer restrição imposta exclusivamente por órgãos fazendários. Cita lição de ROQUE ANTONIO CARRAZZA (In “ICMS”. Ed. Malheiros. 9ª edição. P. 260).

Ademais, notou que o art. 22, da LC nº 87/96, foi vetado, o que demonstra definitivamente a impossibilidade de se glosar os créditos apurados na autuação fiscal, pois a redação original

previa, expressamente, a possibilidade de glosa de créditos apurados de forma diversa da estabelecida por lei complementar. No entanto, considerando a manifesta e indesejável insegurança jurídica que seria provocada, o Presidente da República houve por bem vetá-la, não admitindo a sua entrada em vigor no ordenamento jurídico. Transcreve trecho das razões de veto, contida na Mensagem de Veto nº 869, publicada no D.O.U. de 16/09/1996, na página 18.275. Por esta razão também se revela inviável a manutenção do Auto de Infração discutido, pois glosar créditos calculados nos termos da legislação aplicável à operação realizada causa, indubitavelmente, inaceitável insegurança jurídica e contrariedade ao interesse público.

Pede a realização de perícia devido à complexidade da matéria ora debatida, a qual envolve aspectos contábeis relacionados à apuração do custo de produção e seu método de quantificação, bem como da significativa documentação fiscal analisada pela Fiscalização ao longo do procedimento apuratório, o que mostra-se imprescindível para o correto deslinde da demanda. Cita lições de JAMES MARINS (Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial). 3ª Edição. Ed. Dialética. Autor: James Marins. P.179) e CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO (In “Curso de Direito Administrativo”. 8ª edição. Ed. Malheiros. P. 306) afirmando que inexiste hipótese na qual é autorizada a mitigação da busca da verdade material em sua exata extensão, porquanto se trata de dever da própria Administração.

Desta forma, a impugnante, nos termos do art. 145, Parágrafo Único, do Decreto nº 7.629/1999, requer a realização de perícia a fim de comprovar a correta composição da base de cálculo do ICMS nas operações descritas no lançamento, atestando, por conseguinte, a legalidade dos créditos aproveitados. Para tanto indica como Assistente Técnico o Sr. Carlos Alberto Souza, contador, inscrito no CRC-RJ sob o nº 56837-6, com escritório na Avenida Oswaldo Cruz, nº 121, apto. 1.201, Rio de Janeiro/RJ.

Pede pela Improcedência do Auto de Infração.

Os autuantes prestam informação fiscal, fls. 162/212, informam, logo no início, que o objetivo da autuação é procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação) na hipótese de transferência de produtos em operações interestaduais entre filiais, para filiais localizadas em outras unidades da Federação, no caso no Estado da Bahia, de modo que, didaticamente, se compreenda a controvérsia ora instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal.

Assim, analisam diversas nuances que envolve essa matéria, a começar pelo veículo normativo que o legislador deve utilizar para se encontrar ou apurar o valor monetário objeto de tributação nessas situações, de modo que foi imperioso a colação do ordenamento jurídico, iniciando pela CF, seguido a estrutura piramidal de fundamento e validade das normas existentes. Reproduzem os arts. 155, §2º, XII e 146, II, alíneas “a” e “b”, que dispõem que a lei complementar fixa a base de cálculo desta espécie tributária, sendo, de igual modo, o art. 146, III, “a”, que impõe o emprego de idêntico veículo normativo quando da definição de bases de cálculo para os impostos de um modo geral.

Acrescentam que, em obediência ao contido na Carta Magna, a LC nº 87/96, no art. 13, § 4º, incisos I e II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao valor da entrada mais recente (inciso I) ou ao custo da mercadoria produzida (inciso II – que deve corresponder ao somatório de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento). Registram, ainda, que há um imperativo registrado no texto constitucional asseverando que a base de cálculo do ICMS deve ser fixada ou definida em Lei Complementar. Dessa forma atuou o legislador, eis o que consta da LC nº 87/96 e suas alterações (art. 13, § 4º, II).

Em função da clareza da LC, portanto, a qualquer tipo de intelecção ampliativa, a legislação do Estado da Bahia, por exemplo, tanto na Lei instituidora do ICMS de nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, quanto no Regulamento do ICMS Baiano (art. 56, inciso V, letra “b”) traz essa mesma

definição, ou seja, repete literalmente o que consta da LC nº 87/86. Com isso, não é possível duvidar do acerto dos legisladores estaduais que assim atuaram, em face da clareza com que se apresenta a redação da norma esculpida no inciso II do parágrafo quarto do artigo 13º da LC 87/96.

Quanto aos seus impactos, registram que as empresas que transacionam em mais de um Estado não podem olvidar da compreensão do real sentido e alcance da regra prevista no art. 13, §4º, II da LC nº 87/96, para não destacar ICMS a mais (quando da emissão das notas fiscais de transferências interestaduais) e recolher aos cofres do Estado de origem valor maior que o devido, pois, no conjunto das operações entre os mesmos titulares e, em decorrência do princípio constitucional da não-cumulatividade, o contribuinte sempre pagará o mesmo valor de imposto, o que deve ser sublinhada pelo simples fato de que, se incorrer em erro, ou seja, se pagar imposto a menos para qualquer ente tributante, possíveis implicações financeiras poderão ocorrer, haja vista que o Fisco tenderá utilizar os meios ao seu alcance para ter de volta o que lhe pertence.

Neste contexto, se busca examinar, qual é a correta partilha do ICMS entre os entes tributantes (Estados e Distrito Federal), nas operações de transferências interestaduais de produtos industrializados, tendo a função de encontrar a melhor resposta não só para esta indagação e na ordem conceitual positivada na própria CF/88 e na LC nº 87/96, o que se faz avançar para a verificação do papel da lei complementar no campo do ICMS.

Afirmam que consta no próprio corpo do Auto de Infração informações completas da autuação.

Quanto à questão da preliminar de decadência, declara que está por demais pacificado nas decisões do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia - CONSEF, i.e., nas jurisprudências administrativa baiana, que o prazo decadencial para o exercício do direito de constituição do crédito tributário deve ser analisado com base no estatuído no art. 173, I do CTN.

Afirmam que no Auto de Infração nº 206891.0025/08-8 a PGE/PROFIS emite parecer jurídico, datado de 13.01.2011, de lavra da procuradora Maria José Sento-Sé afirmando que deve ser obedecido a regra do COTEB, que no art. 107 “prevê o início do prazo decadencial como sendo o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador”, de igual modo, acontece nos julgados do CONSEF (A-0073-12/12).

Registram decisão do CONSEF/BA (ACÓRDÃO CJF Nº 0250-11/09; ACÓRDÃO JJF Nº 0288-04/10), na qual o autuado tem que obedecer, em primeiro lugar, ao que está prescrito expressamente na CF e, ato contínuo, ao que prevê a Lei Complementar do ICMS, como também em relação refere ao valor tributável, o artigo 155, § 2º, XII, “i”, combinado com o art. 146, III, “a”, ambos da CF/88.

Já a LC nº 87/96, em seu art. 13, § 4º, II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao *“custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”*, assim, fica evidente que a base de cálculo do ICMS, nesta situação, está disposta na LC nº 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu art. 13, § 4º, II, com isso, o art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, tido como infringido, está respaldado na Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, que por sua vez está respaldada na LC indicada, sendo legítima esta exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, e consequentemente, destaque e utilização a maior do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Na realização da auditoria, foi utilizado como parâmetro para a definição da base de cálculo o somatório dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, concluem, então, 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), assim, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

Em relação ao FRETE, esclarecem que a cláusula CIF é inaplicável às transferências, pois não temos as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador (pessoas jurídicas distintas) e esse valor (despesa com FRETE-CIF), quando incluído na base de cálculo objeto das transferências, também foi expurgado, sendo que não foi considerado para fazer parte da base de cálculo prevista no multicitado art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar, pois não mais diz respeito a custo de produção e, sim, a uma despesa operacional para a realização da operação de transferência do produto já fabricado. Reiteram com decisão do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA – STJ (RECURSO ESPECIAL Nº 1.109.298 - RS - 2008/0279009-9) e RECURSO ESPECIAL (Nº 707.635 - RS - 2004/0171307-1).

Transcrevem trechos dos juristas sobre o papel da lei complementar (PAULSEN: 2008; SANTI: 2000:86; CARVALHO: 2002 e SOUZA: 1998), neste esteio conceitual, se mostra que os atos declinados pelos legisladores ordinários de referência a definição ou fixação da base de cálculo devem rigorosa e especial obediência ao estatuído em lei complementar, evitando-se operar conflitos interpretativos entre os entes políticos que possuem o poder de império e, de igual modo, garantir a isonomia de tratamento entre as unidades federadas conforme expressa Márcio Alexandre Freitas (FREITAS, Márcio Alexandre O. S. A base de cálculo do ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte e a Decisão Normativa CAT/SP n.05/2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10263>>. Acesso em: 21 jan. 2008), com isso, retira 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.

Portanto é possível extraír na interpretação dos diversos dispositivos constitucionais que estabeleceram reserva de matéria à disciplina da LC que a esta espécie legislativa foi atribuída à missão de fixar normas com âmbito de eficácia nacional e que normas editadas por Leis Complementares “*tratam-se de normas com maior espectro, a serem seguidas por todas as esferas políticas com competência tributária de maneira uniforme, seja por direta incidência sobre relações jurídico-tributárias, seja como fator delimitador da edição da legislação ordinária em matéria fiscal*”.

Declararam ainda que não se justifica, por meio de legislação ordinária, a criação de hipóteses de base de cálculo do ICMS, “...sob pena de admitirem-se diferenças em cada um dos Estados (...) com evidente prejuízo à vedação constitucional de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente e à segurança jurídica”, valor jurídico maior, que fundamenta o mecanismo da fixação da base de cálculo ora examinado – extraído do voto do Ministro Gilmar Mendes (RE 560626/RS, Plenário, 12.06.2008) e, segundo à decisão do STJ (RE 707635 – RS, ementa adiante transcrita) essa questão ao estatuir que Lei Estadual não pode alterar o sentido e o alcance do que está expressamente definido na LC Nº 87/96 sobre a composição da base de cálculo nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades federadas, sendo uma questão de limitação constitucional ao poder de tributar para manter o equilíbrio entre as Federações. Já imaginou se cada unidade federada pudesse e resolvesse editar uma norma, da forma que bem entendesse, para fixar a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência de mercadorias/produtos industrializados ou para definir, conceituar ou expressar o significado de matéria prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento? Resultado: teríamos 27 legislações diversas, pois cada uma elaboraria a sua norma legal para aumentar o seu bolo na arrecadação do ICMS. Por esse motivo que a CF/88 reservou para a Lei Complementar a tarefa de fixação e de definição da base de cálculo do ICMS.

Em relação à definição de efeitos tributários e referência a institutos de direito privado nas normas tributárias, ao tomar como pressuposto válido o fato de que a LC 87/96 fixou ou elegeu taxativamente, literalmente, os elementos de custo de produção (matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento), que, somados, formarão a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados, restou colher o que

existe na doutrina e nas normas gerais de Direito Tributário (em especial nos artigos 109 e 110 do CTN), com o fito de construir a melhor exegese quanto ao conceito desses elementos de custo de produção.

Já no art. 109 do CTN, a lei estabelece as “*normas gerais em matéria de legislação tributária*”. Reproduzem referências feitas por Leandro Paulsen (*ibidem.*, p. 869) e citam advertência de Amaro (2004): “*o silêncio da lei tributária significa que o instituto foi importado pelo direito tributário sem qualquer ressalva. Se o direito tributário quiser determinar alguma modificação nos efeitos tributários há que ser feita de modo expresso*”. Em suma, o instituto de direito privado é “importado” pelo direito tributário, com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações. A compra e venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente etc. etc. têm conceitos postos no direito privado, que ingressam na cidadela do direito tributário sem mudar de roupa e sem outro passaporte que não o preceito da lei tributária que os “importou”.

Inferem que se o direito tributário, através da LC 87/96 (somente mediante LC, ressalte-se, poderia fixar ou definir a base de cálculo dos impostos previstos na CF/88, em especial o ICMS), por permissão explícita da Carta Maior, tivesse a intenção de alterar a identidade do instituto da Ciência Contábil ou de direito privado (especificamente com relação à definição do que seja matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento), teria que fazê-lo de modo expresso para poder surtir e operar os efeitos fiscais, sendo exatamente como leciona os citados doutrinadores, pois “*a identidade do instituto, no direito privado e no direito tributário, dá-se sempre que o direito tributário não queira modificá-lo para fins fiscais, bastando, para que haja essa identidade, que ele se reporte ao instituto sem ressalvas. Se, porém, o direito tributário quiser determinar alguma modificação, urge que o diga de modo expresso*”.

Em relação ao art. 110 do CTN, que traz à baila ensinamentos dos juristas Sacha Calmo Navarro Coelho (Curso de Direito Tributário Brasileiro. 3<sup>a</sup> ed. - Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 575-576), Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário. 14<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1998, p. 82) e Aliomar Balleiro (Direito Tributário Brasileiro. 11<sup>a</sup> ed. atualizada por Mizabel Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 687-688), o qual procura a melhor interpretação para a questão do citado artigo.

Natural e lógico, o surgimento de controvérsias, dúvidas e as buscas das soluções nas normas tributárias, se procura então guardada 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 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. Em outra situação, chama atenção que não pode o legislador, para o caso abordado neste trabalho, dizer, de forma diferente do que está previsto no Direito Privado, em especial na Ciência Contábil, o que seja matéria-prima, mão-de-obra; material secundário e acondicionamento, haja vista que a LC 87/96, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu, fixou os elementos de custo de produção que deverão compor ou formar a base de cálculo, mas não conceituou o que seria cada um deles, isto é, o que se entende por matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento. Para tanto, o correto é recorrer às normas da Ciência Contábil, da Contabilidade ou de outros institutos de Direito Privado.

Nas questões das normas da ciência contábil (contabilidade de custos) ou de outros institutos de direito privado, registram que exame dos estudos doutrinários se revela bastante expressivo no ponto de suprir a lacuna deixada pelo legislador infraconstitucional, assim como para facilitar a percepção dos termos ou expressões utilizadas pela LC 87/96 (art. 13, §4º, II) e que é de grande valia o trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo (FACULDADES INTEGRADAS DE ITACARÉ - SP (FAFIT – FACIT). Elementos Básicos do Custo Industrial. Disponível em: <[http://fafitfacic.com.br/curso/apoio/apoio060820075859\\_696.doc](http://fafitfacic.com.br/curso/apoio/apoio060820075859_696.doc)>. Acesso em: 20 ago. 2007) que define os quatro elementos de custo de produção ou as rubricas listadas:

“...**Matérias-primas-MP**: são os materiais principais e essenciais que entram em maior quantidade na fabricação do produto. A matéria-prima para uma indústria de móveis de madeira é a madeira; para uma indústria de confecções é o tecido; para uma indústria de massas alimentícias é a farinha; **Materiais secundários-MS**: são os materiais que entram em menor quantidade na fabricação do produto. Esses materiais são aplicados juntamente com a matéria-prima, complementando-a ou até mesmo dando o acabamento necessário ao produto. Os materiais secundários para uma indústria de móveis de madeira são: pregos, cola, verniz, dobradiças, fechos etc.; para uma indústria de confecções são: botões, zíperes, linha etc.; para uma indústria de massas alimentícias são: ovos, manteiga, fermento, açúcar etc.; **Materiais de embalagens**: são os materiais destinados a acondicionar ou embalar os produtos, antes que eles saiam da área de produção. Os materiais de embalagens, em uma indústria de móveis de madeira, podem ser caixas de papelão, que embalam os móveis desmontados; em uma indústria de confecções, caixas ou sacos plásticos; em uma indústria de massas alimentícias, caixas, sacos plásticos; **Mão-de-obra**: Compreende os gastos com o pessoal que trabalha na empresa, envolvendo salários, encargos sociais, refeições e estadias etc.; **Custos Indiretos de Fabricação**: Compreendem os demais gastos necessários para a fabricação dos produtos, como: aluguéis, energia elétrica, serviços de terceiros, manutenção da fábrica, depreciação, seguros diversos, material de limpeza, óleos e lubrificantes para as máquinas, pequenas peças para reposição, telefones e comunicações etc.”.

Abordam que a diferença entre matéria-prima e material secundário é que a MP entra com maior quantidade em relação à MS, sendo ambos semelhante em relação aos materiais que o produto final e são custos diretos no processo produtivo e essa percepção também pode ser verificada ao analisar a resposta à consulta feita ao Portal de Auditoria ([mailto:[portaldeauditoria@portaldeauditoria.com.br](mailto:portaldeauditoria@portaldeauditoria.com.br)]), de lavra de Paulo H. Teixeira.

Registram ainda que definição de “MP” e a equiparou a “material direto-MD”, dizendo que representa todo o material incorporado ao produto. Nesse contexto, inseriu a “embalagem” e o “material secundário” na própria conceituação de “matéria-prima” ou “material direto”, ocorre também, que a menção às rubricas “energia elétrica”, “depreciação” e “manutenção” e as engloba no rol dos “materiais indiretos”, também mencionou que o vernáculo “mão-de-obra” a vincula ao pessoal que trabalha e não às máquinas e equipamentos.

Trazem à tona resposta à consulta formulada ao Presidente do CRC-SE, Dr. Romualdo Batista de Melo, para sedimentar o entendimento sobre os elementos de custo de produção previstos na LC 87/96, tendo em vista que o mesmo define-os semanticamente e de modo sintético. Citam dizeres de Leone e Leone (2004, Dicionário de Custos. São Paulo : Atlas. p. 192).

Ressaltam que os materiais de produção mais importantes do processo de industrialização são as matérias-primas e os materiais de produção menos importantes, suplementares, auxiliares ou secundários são exatamente os materiais dito secundários. Assim, não se pode ignorar que a Ciência Contábil sempre relaciona mão-de-obra à “pessoal”, ao “homem”, e nunca à “máquina” e aos “equipamentos”. Transcrevem os ensinamentos do nobre Auditor Fiscal e Professor de Contabilidade de Custos, Dr. Creso Cotrim Coelho, com referência a mão-de-obra, como também Eliseu Martins (Contabilidade de Custos. 9ª ed. – 6. reimpr. – São Paulo: Atlas, 2006, p. 133-134).

Desse modo, nada justifica a alteração do conceito, pois segundo os autores o vínculo do vernáculo “mão-de-obra” ao homem, ao pessoal, ao operário, ao trabalhador, nada tendo a ver, portanto, com máquinas, equipamentos (ativo imobilizado) e respectivas depreciações como pretendeu, de forma equivocada, o legislador mineiro.

No que diz respeito a um componente denominado frete CIF (Cost Insurance Freight) que se verifica quando o fornecedor se responsabiliza pelo frete e o inclui no preço da mercadoria, em contraponto ao frete FOB (Free on Board) que é o frete por conta do destinatário e, portanto, neste caso, este montante não é embutido no orçamento do fornecedor. A importância do estudo

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

Acrescentam que é evidente que esse procedimento adotado pelas empresas não tem amparo legal e, da mesma forma, não é o mais adequado tecnicamente, pois, pela Ciência Contábil, a parcela desse frete não é elemento de custo de produção. 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. Como não poderia deixar de ser, a parcela do frete nas operações subsequentes de vendas ou transferências (após o produto acabado ou a mercadoria já produzida) é uma despesa, pois somente é conhecida quando do processo de comercialização ou de transferência dessa mercadoria, pronta para o consumo, não existindo nenhum vínculo (direto nem indireto) com o custo de produção. Mencionam ensinamentos do professor Creso Cotrim (Base de cálculo do ICMS nas Operações Interestaduais. Custo - Transferência – entendimento art. 13, §4º, II da LC 87/96 - matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento), esclarece que a cláusula CIF, juridicamente falando, é inaplicável às transferências, pois não temos as figuras do “remetente - vendedor” e do “destinatário -comprador” (pessoas jurídicas distintas), sendo palmar que a operação realizada com a cláusula CIF tem o valor do frete classificado como uma despesa operacional e nunca como custo de produção e, por conseguinte, essa parcela também deve ser desconsiderada quando da formação da base de cálculo prevista no nominado art. 13, § 4º, II, da LC 87/96.

Fica demonstrada a cristalina e irrefragável impossibilidade da empresa considerar uma despesa operacional (frete - CIF), incorrida e materializada após o produto já estar pronto e acabado, como um elemento de custo de produção. Com objetivo de melhor contextualizar a questão sob exame e para uma melhor visualização dos elementos de custo de produção de uma empresa industrial, é imprescindível deixar de recorrer ao magistério do ilustre mestre Leone (2006), onde verifica que a classificação dos diversos elementos de custo, com o subsequente agrupamento dos mesmos.

Demonstram que os elementos de custo formadores da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 estão claramente identificados nesta planilha: “*1) matéria-prima (materiais de produção principais); 2) materiais secundários (materiais de produção suplementares ou secundários); 3) Acondicionamento (material de embalagem); e 4) Mão-de-obra (direta e indireta)*”, que são os quatro elementos de custo de produção que, somados os seus valores, formaria a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência de produtos industrializados. Os demais componentes do custo de produção ficariam excluídos dessa base de cálculo por imposição taxativa da LC 87/96. Reproduzem linha de raciocínio e consoante publicação no Diário Oficial da União (D.O.U.), o Segundo Conselho de Contribuintes da Secretaria da Receita Federal do Brasil no qual editou várias súmulas (nº 12): “*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 reafirma a orientação e firma jurisprudência no sentido de que a energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumo, matéria-prima, nem produto intermediário, pois não se incorpora nem é consumida em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de “bens de uso e consumo” (AgRg no RE 731885 – PR – Rel. Ministro Luiz Fux, DJ de 20/03/2006; RESP 518656-RS – Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 31/05/2004; AgRg no AG 623105-RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21.03.2005; AgRg no RE 826689-RJ – Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 22/06/2006).

Asseveram que energia elétrica (e outras formas de energia), lubrificantes e combustíveis também não se enquadram nos conceitos de produtos intermediários, nem de materiais secundários, tampouco no de matéria-prima. Ambos, matéria-prima e material secundário são materiais diretos. Fazem parte, diretamente, do processo produtivo e se incorporam na mercadoria produzida. O mesmo poderia dizer para o material de embalagem ou acondicionamento, pois a mercadoria produzida não se apresenta para o mercado consumidor sem estar devidamente acondicionada ou sem a respectiva embalagem.

Transcreve a Consulta nº 090 respondida pelo Fisco Paranaense, onde se percebe que energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação, frete (despesas de vendas) etc., segundo a clássica e a atual lição da Ciência Contábil, não podem ser inseridos nos elementos de custos mencionados no §4º, II, do art. 13 da LC 87/96. Por fim, considerou que energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação etc. não são enquadráveis pela Ciência Contábil nos elementos de custo denominados de matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento. Em outras palavras, o Parlamento, ao aprovar esse regramento, foi no sentido de limitar, reduzir a formação da base de cálculo do ICMS nas transferências de produtos industrializados (ou mercadorias produzidas) para filiais localizadas em diferentes unidades da Federação, na forma do art. 13, §4º, II da LC nº 87/96, definindo, taxativamente, literalmente, a parte que seria cabível a cada ente público da Federação.

Nas impropriedades em relação ao estado de São Paulo (Decisão Normativa CAT-5 de 15/06/2005), recorrem ao magistério de Marcio Alexandre Freitas (Ob. cit.), pois o mesmo procura demonstrar as impropriedades contidas na legislação do Estado de São Paulo e as palavras do professor são suficientes para elucidar as incongruências da legislação de São Paulo.

Em relação à resposta da Consulta nº 056/2002 - Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná, afirma que é consagrado o bom direito, prestigiando a própria higidez da norma, considerando que o ordenamento deve militar em desfavor dos jeitinhos, das fraudes e da burla, dando amparo ao próprio direito como aos integrantes da Sociedade, como afirma professor Celso Antonio Bandeira de Mello.

Nas jurisprudências dos Conselhos de Contribuintes, Tribunais Regionais e Tribunais Superiores, "A lei reina, mas a jurisprudência governa", disse-o Roscoe Pound, então decano de Harvard.

Citam e transcrevem julgados dos Conselhos de Contribuintes Federados (ACÓRDÃO CJF Nº 1794/00 – Bahia; CCRF/PR - PAF: 60891010 Acórdão 93/2001 - 08/03/2001 – Paraná; Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais - Paraná / CCRF-PR; ACÓRDÃO CJF Nº 0409-11/03 – Bahia; ACÓRDÃO CJF Nº 0210-11/04 – Bahia; CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 085/2000 - – Minas Gerais; ACÓRDÃO CJF Nº 0340-11/06 – Bahia) que decidiram pela taxatividade ou literalidade da lista ou dos elementos contidos no art. 13, §4º, II da LC 87/96. No entanto, nessas oportunidades não encararam ou não chegaram a apreciar o que seria cada uma das rubricas ali listadas, exceto o Estado de Minas Gerais.

Transcrevem decisões do STJ (RECURSO ESPECIAL Nº 1.109.298 - RS (2008/0279009-9); RECURSO ESPECIAL Nº 707.635 - RS (2004/0171307-1)), tendo uma confirmação de que o veículo normativo (Lei Complementar) necessário e imprescindível para definir e fixar a base de cálculo do ICMS; que a não permissão para alteração do disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 por regra estadual (lei ordinária, decreto etc.); bem como no que concerne e que é taxatividade ou literalidade do comando do citado art. 13 da LC, ou seja, que não se trata de norma simplesmente exemplificativa. Citam também jurisprudências do STJ (AgRg no REsp 1002693 / RS, de 25/03/2008), afirmando que o custo integral do serviço, não é admitida a subtração dos valores.

Reiteram que tanto o STF como STJ pacificaram o entendimento de que deve ser aplicado o princípio da legalidade tributária estrita (art. 97, IV, CTN), quanto à definição da extensão da base de cálculo dos impostos, de forma que o intérprete deve ater-se ao disposto na lei, não lhe sendo

lícito, através de criativa construção hermenêutica, estender ou reduzir a base imponível do tributo.

Na questão da energia elétrica, é contabilizada como DESPESAS, em conta distinta de MATÉRIA-PRIMA, EMBALAGEM E MATERIÁL SECUNDÁRIO. Assim sendo, também por esse motivo a mesma não pode integrar a BASE DE CÁLCULO prevista no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, no qual constatou que foi feito pelo autuado o devido registro em sua contabilidade. Juntou julgados do próprio CONSEF (2ª CJF - ACÓRDÃO CJF Nº 0082-12/12; 4ª JJF - ACÓRDÃO JJF Nº 0223-04/11; 5ª JJF - ACÓRDÃO JJF Nº 0267-05/10).

Esclarecem que a questão debatida nos autos consistiu em saber se é lícito a um Estado ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações, via legislação tributária (Lei Ordinária, Decreto, Decisão Normativa etc.) exclusiva do ente político interessado em obter mais recursos de impostos, no caso ICMS, em detrimento das demais unidades da Federação e que consistiu em saber se é lícito a um Estado ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações, via legislação tributária (Lei Ordinária, Decreto, Decisão Normativa etc.) exclusiva do ente político interessado em obter mais recursos de impostos, no caso ICMS, em detrimento das demais unidades da Federação.

Notam que a Unidade que faz essa ampliação indevida da base de cálculo concede, em muitos casos, benefícios fiscais e consequentemente não arrecada, nessas operações de circulação de mercadorias, a totalidade do imposto que foi destacado na nota fiscal de origem. No entanto, o Ente Público que fica na outra ponta do sistema (destinatário) suporta integralmente o crédito fiscal de ICMS.

Citam as palavras do Ministro Gilmar Mendes, sendo que é vedado às legislações ordinárias dos Estados (como o fizeram São Paulo e Minas Gerais, via Decisão Normativa e Decreto, respectivamente) ampliarem a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para outras unidades da Federação, pois estarão violando o disposto no artigo 155, § 2º, XII, "i" (para o ICMS), bem como no art. 146, III, "a" (para todos os impostos), ambos da CF/88, combinado com o art. 13, §4º, II da LC nº 87/96.

Reafirmam que é palmar, consoante a intelecção das normas balizadoras contidas no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, que o legislador adotou um comando bastante específico, qual seja o da não admissão de nenhum outro tipo ou elemento de custo de produção além dos elencados no dispositivo acima, i.e., matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento, pois os gastos com os demais elementos de custo de produção, tais como manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível etc., podem e devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando ou possibilitando, como mencionado alhures, o subsequente estorno (em auditoria ou fiscalização) do respectivo crédito fiscal que foi tomado indevidamente pelo estabelecimento destinatário das mercadorias.

Dessa forma, fica patenteado que o não cumprimento do regramento expresso na referida LC 87/96 pode gerar conflitos entre as unidades da Federação (Estados e Distrito Federal), o que por outro lado, os contribuintes ou as empresas que não se enquadram nesse instrumento normativo poderão sofrer sérios impactos financeiros que poderiam ser evitados, utilizando-se tão-somente do que está claramente estatuído na multicitada LC, ignorando as legislações tributárias das unidades da Federação que contrariem a Lei Maior.

Assim, um exame pontual do disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 conduz inequivocadamente à conclusão de 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, principalmente nas operações interestaduais tratadas neste modesto trabalho.

Pedem pela Procedência do Auto de Infração.

Em nova manifestação o sujeito passivo, fls. 218/225, traz os mesmos argumentos de forma mais suscita.

Na alegação de decadência transcreve os argumentos do fiscal, no qual afirma que a Lei COTEB fixa o prazo de homologação “*diferente do que está previsto no CTN (§5º do art. 107-B) - § 5º considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação – e esse prazo é o mesmo que está fixado no art. 173, I, do próprio CTN*”.

No entanto, tal ressalva não poderia autorizar o Fisco Baiano a estabelecer prazo superior àquele previsto no próprio dispositivo, aplicando-o concorrentemente à regra estabelecida no artigo 173, I, do CTN. Evidentemente, a Fazenda Baiana não seria capaz de tamanho disparate jurídico. A interpretação correta que deve ser feita do mencionado § 5º do artigo 107-B do COTEB, consiste em sua aplicação aos casos de total falta de recolhimento do tributo sujeito ao lançamento por homologação ou a ausência de declaração, fazendo incidir o mesmo prazo do art. 173, I, do CTN.

Frisa que havendo o recolhimento do tributo, ainda que com insuficiência, o que, na ótica do Fiscal, ocorreu nos presentes autos, deve ser aplicada a regra prevista no § 4º do art. 150 do CTN, tendo como termo inicial a data da prática do fato gerador do tributo. Neste sentido, o Superior Tribunal de Justiça-STJ sedimentou seu posicionamento, à luz do que dispõe o art. 146, III, da CF, entendendo que somente lei complementar pode dispor sobre normas gerais em matéria de decadência, incluindo-se dispor sobre o respectivo prazo. Transcreve julgamento do Recurso Especial nº 616.348, no qual a Fazenda Federal pleiteava a aplicação de prazo decadencial superior aos 5 anos previstos no CTN, com base em lei ordinária, entendimento de Alberto Xavier (In RTFP. Nº 55. Pag. 105). Decisão do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia tem pacificado entendimento, no sentido de aplicar literalmente a sistemática prevista no artigo 150, § 4º, do CTN (5ª Câmara Cível. Apelação nº 18133-0/2008. Sessão de 20/01/2009).

Quanto às questões da formação da base de cálculo, da energia elétrica como insumo no processo produtivo e quanto ao direito ao crédito de ICMS destacado no documento fiscal conforme base de cálculo legalmente definida por outro Ente Federado, argui os mesmos argumentos, fazendo destaque tão-somente transcrição de trecho de decisão proferida pela então Ministra Ellen Gracie, no julgamento da Ação Cautelar nº 2611 MC/MG (In DJ de 28/06/2010). Por fim requer novamente pela Improcedência do Auto de Infração.

## VOTO

De início aprecio as preliminares de nulidade trazidas na peça defensiva, bem como o pedido de perícia formulado pelo sujeito passivo:

Embora o sujeito passivo tenha formulado o pedido de perícia, esta é necessária quando a prova do fato depender de conhecimento especial de técnicos, o que não é o caso, mas que a critério do órgão julgador pode ser convertida em determinação de diligência, contudo, nego a diligência, haja vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para a formação de minha convicção, na qualidade de relatora deste PAF. Deste modo, não há razão para o deferimento do pedido de perícia ou de diligência, e aplico o RPAF/99, Decreto nº 7.629/99, art. 147, I, “b”, c/c § 1º: “*Deverá ser indeferido o pedido de diligência quando for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos.*” e “*A critério do órgão julgador, o pedido ou proposta de perícia fiscal poderá ser convertido em determinação de diligência, em atendimento ao disposto neste artigo.*”

Quanto à argumentação referente ao instituto da decadência, na presente lide, o sujeito passivo, contribuinte do ICMS no Estado da Bahia, omitiu-se em prestar as informações ao fisco, artigo 149 do CTN, sendo necessária a apuração do imposto devido mediante procedimento administrativo tributário, resultando na lavratura do Auto de Infração em tela, por ter o sujeito passivo omitido informações na apuração do ICMS e realizado o consequente recolhimento em valor inferior ao devido.

Portanto, não se pode falar na aplicação da regra do § 4º do artigo 150 do CTN, pois, mediante ação fiscal, restou comprovada a omissão de pagamentos do tributo estadual, não havendo pagamento antecipado não se pode falar em homologação, pois não se pode homologar um pagamento que não foi realizado pelo sujeito passivo.

Também não pode ser argüida a aplicação do § 4º do artigo 150 do CTN, pois o Código Tributário do Estado da Bahia, Lei nº 3.956 de 11 de dezembro de 1981, aplicado aos contribuintes baianos, em seu artigo 107-B, fixou prazo para homologação, exercendo a faculdade prevista no próprio § 4º do artigo 150 do CTN.

O prazo para homologação tácita do lançamento e extinção do crédito tributário, fixado no Código Tributário do Estado da Bahia, no § 5º do artigo 107-B, é de 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, desde que não seja comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, pois, comprovada essa situação, o tributo poderá ser reclamado pelo sujeito ativo, ente tributante, a qualquer época.

Assim, no caso em tela, o prazo para contagem da decadência deve ser observado o previsto no § 5º do artigo 107-B do Código Tributário do Estado da Bahia, combinado com o artigo 173, inciso I, do CTN, o qual estabelece que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Portanto, por se tratar de fatos geradores ocorridos no exercício de 2007, o fisco teria até o dia 31/12/2012 para constituir o lançamento tributário. Como o Auto de Infração foi lavrado em 05/01/2012 não se configurou a decadência.

Quanto ao princípio da legalidade, apontado como norteador do direito tributário, de fato, preconiza o art. 150, I CF/88 que, sem prejuízo de outras garantias asseguradas aos contribuintes, é vedado a União, Estados, Distrito Federal e Municípios exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça. O presente auto de infração não infringe qualquer dispositivo legal tendo em vista que os artigos que servem de base para o enquadramento da infração em tela, estão fundamentados na Lei Complementar 87/96 e na Lei 7.014/96 que institui o ICMS no Estado da Bahia. Portanto, preservado o princípio invocado, bem como o contraditório e a ampla defesa, haja vista que o contribuinte foi intimado de todos os atos processuais, recebeu cópia de todos os demonstrativos (fls.13 a 27) e participou efetivamente da ação fiscal e desta instrução processual.

Superadas as argüições de nulidade, passo a adentrar no mérito da autuação, posto que o Auto de Infração em lide foi lavrado para exigir ICMS por utilização indevida de crédito fiscal, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96.

A Constituição Federal de 1988 determinou expressamente as matérias que deveriam ser tratadas por meio de lei complementar específica para o ICMS, o que denota a preocupação do legislador de que determinadas matérias fossem tratadas por lei específica, haja vista que se por leis ordinárias dos Estados ou do Distrito Federal, poder-se-ia criar conflitos entre estes entes com insegurança jurídica para os contribuintes. Dentre essas matérias, elencadas expressamente no art. 155, § 2º, inciso XII, da Constituição Federal, encontra-se a base de cálculo do ICMS.

Em estrito cumprimento ao texto constitucional, a Lei Complementar nº 87/96, no §4º do art. 13, fixou expressamente a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, trazendo três hipóteses de dimensão da materialidade do tributo, sendo útil ao nosso voto transcrever as duas primeiras, em relação às quais gira a controvérsia deste lançamento de ofício:

*“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;” Grifos nossos.*

Logo, por força de mandamento constitucional, contrariar a base de cálculo prevista na Lei Complementar seria afrontar a própria Constituição.

Discorridas estas questões que se constituem no cerne da autuação, verifico que no presente lançamento, os autuantes tomaram por base os elementos que formam o custo de produção, considerados para se encontrar o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, sendo expurgados apenas os elementos que foram inseridos na base de cálculo, constantes nas notas fiscais de transferência, que não dizem respeito ao custo total de produção, ou seja, excluídas rubricas da base de cálculo parte integrante da matéria-prima, mão-de-obra, do material-secundário e do acondicionamento (rubricas: DEPRECIAÇÃO, MANUTENÇÃO, ENERGIA ELÉTRICA, TÉRMICA, COMBUSTÍVEIS, DENTRE OUTRAS). Deste modo, os autuantes elaboraram o demonstrativo de “ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA”, em meio físico (fls. 13 a 27) e em meio eletrônico, sendo considerado “*custo de produção fornecido pela empresa, exceto as rubricas “Depreciação”, “Manutenção”, “energia elétrica” e outros cfes, demonstrativo anexo*”. Foi incluído o valor do ICMS, à alíquota de origem”, em outras palavras, foram excluídas as rubricas ref. a DEPRECIAÇÃO, MANUTENÇÃO etc. (que não fazem parte dos elementos listados pela LC 87/96 (art. 13, § 4º, II) e incluiu-se o valor correto do ICMS com a alíquota correspondente à Unidade da Federação de origem.

A autuação foi feita com base na planilha de custo de produção apresentada pelo autuado (fls. 33/34), onde constam de forma discriminada os itens do custo de produção. Desses, foram 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. Aliás, todo o roteiro da presente autuação encontra-se expressamente descrito no corpo do próprio auto de infração e cujas cópias dos documentos que o ensejou foram entregues ao contribuinte, de acordo com AR de fl. 93.

Após a apuração do custo de produção unitário, foi confrontado com a base de cálculo consignada em cada nota fiscal de transferência (fls. 38/61), determinando a diferença entre o valor previsto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 e o que foi consignado a mais, de acordo com o demonstrativo ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, aplicando a alíquota interestadual prevista na legislação sobre a diferença apurada, para calcular o valor do crédito utilizado a mais que o que seria de direito (fls. 13/27).

Inconformado com a autuação, o contribuinte questiona a base de cálculo a ser corretamente utilizada nas transferências das mercadorias, que se encontram relacionadas nos demonstrativos anexos. Comportando ainda o questionamento do sujeito passivo se a Lei Complementar invocada, ao tratar da matéria mantém descrição fechada (NÚMEROS CLÁUSUS) ou enumeração que pode ser acrescida, conforme entendimento da DN CAT 05/2005 do Estado de São Paulo.

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 aplicam-se as regras da Lei Complementar 87/96 que, em comando da própria Constituição Federal diz caber à lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais definindo os fatos geradores e contribuintes (art. 155, § 2º, XII, “i” e art. 146, III, “a”).

*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

...

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

*a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.*

Assim sendo, ao contrário do que concluiu antes o contribuinte, 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 traçará linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e 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 (texto reproduzido no Estado da Bahia no art. 17, § 8º, 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.*

Portanto, nas operações interestaduais de transferências, sendo a definição da base de cálculo matéria reservada à Lei Complementar, não pode ser modificada por lei estadual, de qualquer ente federativo. Permitido fosse a cada Estado interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, importaria em grande insegurança jurídica e com prejuízos ao pacto federativo. O legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como “o custo da mercadoria produzida”, e interpretou o que significa este custo. Não foi dada liberdade ao aplicador do direito, 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: base de cálculo das transferências interestaduais. Deve se também obediência à hierarquia das normas presentes no ordenamento jurídico, sem a imposição de decretos ou mesmo normas ditas complementares, art. 100, CTN, à semelhança da DN CAT-5/05, citada pelo autuado, em detrimento das leis superiores.

Ressalto que o levantamento fiscal baseou-se em dados contidos em documentos fornecidos pelo estabelecimento da empresa, e na defesa não foram indicados erros ou inconsistências nos cálculos, tendo a defesa centrado seus argumentos de forma genérica, alegando que foram incluídos valores indevidos.

Também, como já exposto, não há como albergar a interpretação trazida pelo defendente de que o art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, o art. 290, do RIR/99 encerra *tipos*, que comportam interpretação extensiva a fim de se determinar a real adequação de um custo empresarial como sendo ou não “custo de produção”, decorrente da atividade desenvolvida e que a partir da própria legislação tributária, tudo quanto fora computado pelo autuado como custo de sua produção – e irregularmente glosado pelo agente fiscal – encontra respaldo e legal, como, por exemplo, os **materiais e serviços de manutenção** contratados para recompor os desgastes sofridos pelas máquinas e utensílios consumidos no processo produtivo; as **depreciações, energia elétrica, e outros custos indiretos**.

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

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

Quanto ao princípio da não cumulatividade, a própria Lei Complementar 87/96, estabelece os critérios como a transferência ocorrerá, de sorte que não se amesquinhe toda a sistemática pensada para o ICMS, o que o fez através do art. 13, §4º, II da LC 87/96, reproduzido no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96 (ICMS/BA), e que deve ser cumprido pelo sujeito passivo.

A legislação do ICMS do Estado da Bahia (RICMS), repetindo a Lei, trata a questão conforme os dispositivos a seguir mencionados:

*Art. 93 § 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;*

Desse modo verifica-se que a ação fiscal calcada nos dispositivos legais supracitados encontra-se em perfeita consonância com os preceitos da não-cumulatividade do ICMS, não tendo tal alegação força para elidir a exigência fiscal.

Neste sentido cabe mencionar a decisão emanada pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, Acordão nº 0266-11/09, da lavra da ilustre Conselheira/Relatora Sandra Urânia Silva Andrade, no qual manteve decisão 1ª instância, no Acordão JJF nº 0161-04/09, cujo relator foi o nobre colega José Raimundo Conceição, no sentido de que, deve ser aplicada a regra do art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96.

Destaco que, conforme o entendimento já manifestado por esta 4ª JJF, em outros julgados sobre a mesma matéria, o legislador ao estabelecer regra limitativa de componentes do custo de produção, para estabelecer uma base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferências interestaduais, entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, quis promover uma partilha mais justa, entre os Estados produtores e consumidores, tendo em vista que o consumidor final é que arca com o montante do ICMS pago em todas as operações de circulação, cujos valores pagos em determinadas fases, são compensados nas operações subsequentes.

Diante do que foi exposto, entendo que os autuantes estão corretos ao exigir o ICMS no presente Auto de Infração, posto que o estabelecimento fabricante, situado em outra unidade da Federação, transferiu mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular, localizado no Estado da Bahia, com a inclusão de valores não previstos na LC 87/96, art. 13, § 4º, II. Em consequência, este procedimento resultou numa base de cálculo maior do 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, II c/c art. 97, VIII do RICMS/BA.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0001/12-0**, 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\$615.695,20**, 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, 22 de novembro de 2012.

PAULO DANILO REIS LOPES – PRESIDENTE

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - RELATORA

JORGE INÁCIO DE AQUINO - JULGADOR