

**A. I. Nº** - 206891.0014/12-4  
**AUTUADO** - INDÚSTRIA DE LATICÍNIOS PALMEIRA DOS ÍNDIOS S/A - ILPISA  
**AUTUANTES** - MARCOS ANTÔNIO DA S. CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA S. BRITO,  
e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 19/12/2012

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0294-03/12

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À 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 tributária em vigor: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 05/07/12, para exigir ICMS no valor de R\$105.039,49, acrescido da multa de 60%, em decorrência da 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, nos meses janeiro a dezembro de 2007, conforme demonstrativos e documentos às fls. 12 a 60 e CD com os respectivos arquivos entregues ao autuado fl. 137.

O autuado, por meio de seu representante legal, apresenta impugnação, fls. 140 a 150, articulando os argumentos a seguir resumidos.

Observa que o Auto de Infração diz respeito às operações de transferência de produtos acabados de sua fábrica no Estado de Alagoas para a filial atacadista situada em Salvador, objeto desta autuação. Diz que a fiscalização apurou que as bases de cálculo do ICMS utilizadas nessas operações de transferências interestaduais estavam com valores superiores aos permitidos pela legislação baiana, gerando, conseqüentemente, um creditamento a maior pela unidade situada neste Estado. Assevera que seu entendimento é diferente do fisco, razão pela qual vem buscar socorro junto a este egrégio órgão julgador, onde tentará provar a improcedência da peça punitiva, por não se configurar infração a qualquer dispositivo legal.

Assinala que a fiscalização se alicerçou para justificar a autuação imposta no art. 17, §7º, II, da Lei ordinária baiana nº 7.014/96, que, combinado com o art. 56, V, 'b', do Regulamento do ICMS da Bahia, praticamente reproduz o que diz a LC 87/96 acerca do conceito fiscal de custo de transferência entre estabelecimentos que deve ser o "*custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento*". Afirma que, partindo dessa premissa, o autuante glosou todos os créditos de ICMS provenientes das outras rubricas que compõem o custo de produção, tais como gastos com manutenção, depreciação das máquinas, energia, combustível etc. Frisa ser um absurdo, já que não há como deixar de considerar tais gastos como sendo inerentes ao seu processo produtivo ou de qualquer outro industrial.

Frisa que cabe à lei complementar, de acordo com artigo 146, III, da CF/88, estabelecer normas gerais em matéria tributária e sobre definição de fatos geradores e base de cálculo.

Transcreve o art. 110 do Código Tributário Nacional - CTN para afiançar que a lei tributária da União, Estados, Municípios e Distrito Federal não pode alterar em nada a definição, conteúdo, alcance, conceitos e formas de institutos de direito privado, para fins de tributação.

Ressalta que o conceito de “custo de produção” decorre do direito privado, portanto, o direito tributário deve se valer deste conceito para definir e regulamentar suas normas. Afirma que a legislação federal aceita de forma pacífica, para fins de apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro, o conceito de custo de produção definido pela ciência contábil, ou seja, a legislação do IRPJ e da CSL está em consonância com os critérios contábeis adequados, pois permite aos contribuintes desses tributos que o custo de produção definido pelas normas contábeis, seja utilizado sem restrições para redução da sua base de cálculo.

Pontua que o conceito contábil de custo está definido na Norma e Procedimento de Contabilidade do IBRACON, NPC - nº 02, itens 8 e 11, que reproduz. Frisa que segundo o IBRACON o conceito de “custo de produção”, é definido como sendo os gastos incorridos e necessários à produção de determinado bem até a etapa em que ele (o bem) estiver em condições de ser comercializado. Arremata esclarecendo que em relação aos bens em estoque produzidos pela própria empresa, considera-se “custo de produção” a soma dos gastos com matéria-prima, mão-de-obra direta e quaisquer outros gastos fabris (como mão-de-obra indireta, energia, depreciação, etc), excluídos apenas e, tão-somente, aqueles cuja ocorrência é imprevisível.

Assevera que uma interpretação sistemática do artigo 110 do CTN em conjunto com o conceito contábil de “custo de produção”, chega-se a conclusão de que a lista que define o custo como sendo matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, constante do art. 13, §4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, jamais poderia ser taxativa, mas simplesmente exemplificativa. Acrescenta que, caso fosse taxativa, estar-se-ia diante de duas regras jurídicas se contradizendo, o que seria inaceitável resultando na mais absoluta insegurança jurídica. Arremata destacando que considerando o disposto nos três preceitos retro citados (do CTN, da LC 87/96 e do IBRACON), pode-se concluir que não é taxativa, mas meramente exemplificativa, a lista dos elementos elencados como “custo de produção” mencionado na LC nº 87/96.

Enfatiza que seguindo essa linha de entendimento, alguns fiscos estaduais (ao contrário do fisco baiano) já pacificaram o entendimento de que não poderiam existir “dois custos”, um para fins contábeis e federais e outro para fins estaduais, o que seria desastroso sob o ponto de vista operacional e sistêmico. Cita como exemplo o fisco paulista, que, ao publicar a Decisão Normativa CAT nº 05/05, deixou claro o seu posicionamento acerca do assunto, conforme resumo que reproduz.

Afirma que seu entendimento é semelhante ao do fisco estadual paulista e ao da legislação federal, qual seja, de que não é permitido vedar expressamente a inclusão de valores que, de acordo com seu processo produtivo, são inerentes ao custo de produção.

Consigna que, ao impedir que sejam incluídos na base de cálculo quaisquer valores de materiais que integrem a estrutura de custo, ficando limitada à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não podendo ser acrescido de outros itens não previstos expressamente, o entendimento do fisco baiano fere de morte o artigo 110 do CTN e o próprio artigo 13, §4º, II, da LC nº 87/96, que evidentemente têm como pressuposto o conceito de “custo de produção” já vigente no âmbito do direito privado. Arremata frisando que, nestes termos, o fisco baiano está impondo a existência de um “custo de produção” para efeitos contábeis (direito privado) e um “custo de produção” para efeitos tributários, criando uma realidade tributária não permitida pelo artigo 110 do CTN e desconsiderando que o Direito Tributário é um direito de superposição, isto é, se vale de conceitos já existentes para definir os tributos que incidem sobre as atividades econômicas regradas pelo direito privado.

Revela que caso os argumentos até então apresentados ainda não sejam suficientes para o convencimento da improcedência deste Auto de Infração, submete à apreciação desta JJF, a desfavorável e injusta repercussão econômica que ocorrerá caso o Auto de Infração seja julgado procedente.

Reafirma que o presente Auto de Infração foi motivado pela inclusão de alguns valores não permitidos pelo fisco baiano na base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, mais precisamente nas transferências de sua fábrica de Alagoas para a unidade atacadista da Bahia e, em consequência, a parcela não permitida foi glosada pelo fisco baiano, que acabou gerando a exigência que ora combate. Esclarece que o valor creditado na sua filial de Salvador, supostamente indevido, corresponde a um valor debitado a maior na sua fábrica de Alagoas, ou seja, se o fisco baiano está dizendo que a base de cálculo do ICMS nas transferências está maior que a devida, isso quer dizer que foi recolhido imposto a mais para o Estado de Alagoas. Prossegue frisando que a parcela principal do imposto glosada na Bahia seria um crédito a seu favor em Alagoas, o que naturalmente irá gerar mais uma demanda naquele Estado, haja vista que os pedidos de restituição de imposto pago a mais são sempre objeto de uma análise mais aprofundada e demorada por parte das administrações tributárias em geral.

Diz que, por isso, encontra-se diante de um cenário desanimador, onde por um lado, o fisco baiano insiste em cobrar um imposto que acredita ser devido, e por outro lado, o fisco alagoano dificilmente concederá essa parcela do imposto, pois além de alguns meses de 2007 já estarem prescritos para fins de pedidos de restituição, o assunto é polêmico entre os Estados e certamente só terá seu desfecho no poder judiciário.

Conclama que os contribuintes em geral não podem ficar a mercê das diferenças de entendimentos de 27 Unidades da Federação, pois isso seria um verdadeiro caos tributário para qualquer grupo econômico que possui unidades em diversos Estados. Diz que infelizmente, a nossa legislação tributária promove uma série de discordâncias entre fisco/contribuinte e até mesmo entre fisco/fisco, tornando embaraçosa a situação do julgador isento e de boa-fé, haja vista que a ele compete o difícil encargo de diminuir o ímpeto dos arrecadadores de impostos, em respeito ao princípio da reserva legal.

Destaca que o caso em análise oferece ótima oportunidade para a reflexão, por evidenciar o apego, por parte do fisco baiano, a uma interpretação do texto legal de forma bastante simplista e conveniente, onde pouco ou nada importa a repercussão econômica que a situação irá causar ao contribuinte.

Lembra que o valor cobrado no Auto de Infração não foi parar nos seus cofres, e sim na conta corrente do Governo de Alagoas, o que tornará bastante árdua sua tarefa de convencer o fisco alagoano a devolver essa parcela do imposto. Acrescenta que, mesmo sendo devolvido, através de um eventual pleito de restituição, a legislação alagoana é clara em relação à forma dessa devolução, que seria feita pela conversão em crédito fiscal, conforme artigo 114, do Regulamento de ICMS de Alagoas: *“Deferido o pedido de restituição, quando o requerente for contribuinte do imposto, será o montante restituível utilizado como crédito fiscal do estabelecimento”*.

Observa que, por ter um benefício no Estado de Alagoas similar ao Desenvolve da Bahia, acaba não sendo economicamente interessante essa modalidade de recebimento, pois o crédito fiscal entrará na escrita e o saldo devedor do mês será objeto de dilatação, o que implica em dizer que o crédito fiscal desta restituição será dilatado na mesma proporção que o saldo devedor.

Ressalta que numa eventual decisão desfavorável a repercussão econômica será desastrosa em todos os sentidos, pois, além do enorme prejuízo financeiro, ainda terão de serem criados “dois custos” dentro da empresa, sendo um desses exclusivamente para atender a legislação estadual baiana. Destaca lembrar que possui estabelecimentos em mais cinco unidades da Federação e nenhuma delas questionou a forma de se calcular o custo de produção.

Conclui requerendo que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

Na informação fiscal, fls.176 a 221, os autuantes esclareceram que o objetivo da ação fiscal foi verificar a base de cálculo utilizada nas operações interestaduais com produtos transferidos de outra unidade da Federação.

Desenvolveram uma análise minudente das normas que envolvem a matéria sob discussão, transcrevendo e citando 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.

Destacam 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 filial localizada 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. Sustentam que os gastos com manutenção, depreciação, amortização, energia, combustível, frete (CIF), etc., devem ser expurgados para efeito da determinação da base de cálculo.

Ressaltam que na peça defensiva não foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexados, bem como não foi abordada nenhuma preliminar de nulidade.

Quanto aos custos que deveriam compor a base de cálculo, ressaltam que o autuado tem que obedecer – em primeiro lugar - ao que está prescrito de forma expressa na Constituição Federal e, ato contínuo, ao que prevê a Lei Complementar do ICMS.

Realçam o papel da LC nº 87/96 no campo do ICMS. Discorrem sobre o art. 155, § 2º, XII, "i" e 146, III, "a" da CF/88, no que se refere ao valor tributável, bem como o art. 13, §4º, II da LC nº 87/96, que prescreve a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte e salientam que, de acordo com esses dispositivos, o método de formação da base de cálculo do ICMS é reproduzido no art. 56, V, "b", do RICMS/BA, respaldado no art. 17, §7º, II da Lei nº. 7.014/96.

Defendem a legitimidade a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular e, conseqüentemente, destaque e utilização a mais do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Asseveram que o comando contido no art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo, além dos elencados na própria norma. Prosseguem reafirmando que os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível, etc. devem ser excluídos para efeitos da determinação da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

Reproduzem fragmento de texto da lavra do professor Márcio Alexandre Freitas, afirmando que *"retirar do âmbito da Lei Complementar a definição ou fixação da base de cálculo dos impostos, em especial o ICMS, é subtrair a própria efetividade da reserva constitucional"*.

Mencionam a decisão do STJ (RE 707.635-RS), 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. Assinalam que 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. Prosseguem frisando que, nessa esteira de pensamento, surgindo controvérsias e dúvidas, busca-se a solução nas normas tributárias. Destaca que 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. Sustentam que caso estejam inseridas no texto da Constituição, nem mesmo o direito tributário infraconstitucional pode alterá-los, e no caso desta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado e na ciência contábil.

Sustentam que 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. Assinalam que o correto é recorrer às normas da ciência contábil, da contabilidade ou de outros institutos de direito privado.

Discorrem 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 de contabilidade, 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.

Observam que 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 subsequentes 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.

Transcrevem respostas das Consultas de nºs 090/2000 e 56/2002, cujos pareceres, foram proferidos pela Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná, nas quais contém manifestação expressa no sentido 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 Nº 87/96 (art. 6º, §4º da Lei Estadual nº. 11.580/96 do Estado do Paraná).

Observam impropriedade contida na legislação do Estado de Minas Gerais, que também modifica os itens de custos previstos na LC nº 87/96, nessas operações de transferências, criticada pelo Ministro Luiz Gallotti no voto que proferiu no julgamento do RE 71.758. Do mesmo modo apontam similar impropriedade na Decisão Normativa CAT/05, de 15/06/2005, do Estado de São Paulo, observada sob a ótica do professor Alexandre Freitas.

Com o intuito de comprovar e consubstanciar sua tese reproduzem jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, Tribunais Regionais e Superiores, além de acórdão do CONSEF/BA, com relação ao mesmo tema.

Colacionam ementas de decisões proferidas pelo STF para destacar 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.

Arrematam sustentando que 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.

Dizem que fica patenteado que o não cumprimento do regramento expresso na referida LC nº 87/96 pode gerar conflitos entre as unidades da Federação (Estados e Distrito Federal).

Destacam que os contribuintes ou as empresas que não se enquadrarem nesse instrumento normativo poderão sofrer sérios impactos financeiros que poderiam ser evitados, utilizando-se tão-somente do que está claramente estatuído na multicitada Lei Complementar, ignorando as legislações tributárias das unidades da Federação que contrariem a Lei Maior.

Asseveram que um exame pontual do disposto no art. 13, §4º, II da LC nº 87/96 conduz inequivocamente 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.

Concluem que o Auto de Infração deve ser julgado totalmente procedente.

## **VOTO**

O Auto de Infração cuida 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, convênios ou protocolo.

O sujeito passivo, em sede defesa, pugnou pela improcedência da autuação, alegando que na composição da base de cálculo foram utilizadas as rubricas previstas na legislação para a operação de transferência interestadual para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Aduziu que a lista constante na Lei Complementar nº 87/96, art. 13, §4º, II, qual seja, a que define o custo nas operações, ora em lide, como sendo matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, jamais poderia ser taxativa, mas simplesmente exemplificativa.

Logo, de plano infere-se que o alvo da ação fiscal foi a glosa de determinados valores que foram utilizados na determinação da base de cálculo para fins de apuração do crédito fiscal apropriado, nas operações de transferências interestaduais, por entender a fiscalização a falta de amparo legal.

Verifico que 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 do mesmo titular, a base de cálculo deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, de forma não ser admitido nenhum outro tipo de custo, a exemplo de mão de obra, energia, depreciação, etc.

Verifico que a autuação foi baseada na planilha de custos apresentada pela própria empresa autuada, fls. 62 a 68, onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção por código de produto. Com base nesses dados, 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, sem qualquer exclusão indevida ou distorção. Na defesa não foram indicados erros ou inconsistências nos cálculos.

Deste modo, a discussão reside em se determinar qual a base de cálculo correta a ser utilizada nas transferências das mercadorias. A base impositiva 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 nº 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 à 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”.*

A clara definição da base de cálculo nas transferências interestaduais como sendo “o custo da mercadoria produzida” definida pelo legislador complementar ao explicitar expressamente o que significa este custo, denota, nitidamente, que não foi dada liberdade ao intérprete para adotar conceito diverso ou para integrar o texto de modo a completar-lhe o sentido. O custo caracterizado pelo legislador não é o custo contábil, mas um conceito específico, delimitado para uma finalidade também específica, ou seja, a base de cálculo das transferências interestaduais. Por isso, descabem também quaisquer 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.

Logo, ao constituir base de cálculo de forma não prevista na mencionada LC, o autuado assume o risco, a responsabilidade pela exigência do crédito tributário e o consequente ônus financeiro. Ainda que tenha agido em cumprimento à orientação dada pela própria legislação do Estado onde se localiza o estabelecimento remetente, a obrigação tributária existente com o Estado da Bahia deve ser preservada.

Tanto é assim, que o RICMS-BA, prescreve em seu art. 93, §5º:

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

*I - [...]*

*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.*

No caso concreto, nas operações de transferências de mercadoria entre o Estabelecimento Fabricante remetente estabelecido no Estado de Alagoas e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o custo da mercadoria produzida, e entendida conforme o mandamento expresso da Lei Complementar, a soma do custo da matéria-prima, matéria secundária, mão-de-obra e acondicionamento, segundo disposto no inciso II, da norma supracitada. Por isso, não pode ser desprezada essa regra de tributação em função da imposição de outros diplomas

legislativos, de outras unidades federadas. Caso fosse admitido, estaria descaracteriza toda a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual.

É evidente que nas operações de transferência de mercadoria, apesar da circulação física, não se realiza um negócio jurídico mercantil, uma vez que a operação não é operada entre duas pessoas distintas, não existe transmissão de titularidade. As transferências são consideradas fatos geradores de ICMS, tendo em vista a opção exercida pelo legislador das normas gerais, em função da atual regra matriz do ICMS, uma vez que a remessa traz reflexos tributários às pessoas envolvidas no processo de transferência, tanto do estabelecimento de origem como também para o estabelecimento de destino.

Caso fosse desconsiderada a circulação na transferência interestadual de mercadorias de um estabelecimento para o outro do mesmo titular, não haveria tributação e nesse caso, o Estado de origem nada arrecadaria. Já no sentido contrário tributando em excesso, fora do contexto alinhavado pela LC nº 87/97, o Estado de destino seria prejudicado, porque teria que suportar um crédito fiscal maior. É o que acontece, no caso concreto, e que se combate com a lavratura do presente Auto de Infração.

O ICMS, por ser um imposto sobre o consumo, o encargo dele decorrente é, no final, suportado, pelo consumidor final. As operações sucessivas na cadeia - produtor, distribuidor e comerciante se resolvem mediante o sistema de crédito do imposto pago na etapa anterior, materializando assim, o princípio não cumulativo do imposto. Mantido o entendimento da autuada, a lógica do ICMS estaria comprometida, uma vez que o Estado onde localizado está o consumidor final, tendo recebido transferência superfaturada, deixaria de receber parcela do produto que lhe competia no sistema de repartição engendrado pelo ICMS.

Posto isso, verifico que os elementos de custos não contemplados expressamente na LC nº 87/96 foram corretamente expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, conforme procederam os autuantes, de acordo com o demonstrativo de ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, fls. 12 a 25, entregue ao contribuinte e anexado ao presente PAF tanto em meio físico e meio eletrônico, cujos números sequer foram contestados pelo sujeito passivo, no que o admite, tacitamente.

Reafirmo ainda que, conforme decisão proferida pelo STJ nº RE 707.635- RS/2004, a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à lei complementar, não podendo, portanto, ser modificada por lei estadual e muito menos por decisões normativas ou pareceres, tendo em vista que são regras hierarquicamente inferiores à mencionada Lei Complementar.

Ademais, a concepção de que nas transferências interestaduais o custo da mercadoria produzida deve ser considerado como expressamente definido no art. 13, §4º, inciso II da LC nº 87/96, já se afigura como entendimento assente e pacificado em reiteradas decisões das Câmaras de Julgamento Fiscal deste CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJF Nºs 0250-11-09, 0383-02/10 e 0251-12/11.

Neste diapasão, entendo que também não tem como prosperar o argumento do autuado ao tentar ponderar os reflexos e a repercussão financeira que impactarão sua empresa, no desfecho do presente caso, uma vez que a matéria, ora em lide, não se trata de liberalidade do sujeito ativo, e sim, de estrito cumprimento de expressa determinação legal.

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, incluiu valores no custo das mercadorias produzidas não previstos na LC 87/96. Restou patente nos autos que 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-BA, considero caracterizada a Infração.



Ante o exposto, voto pela procedência do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0014/12-4**, lavrado contra **INDÚSTRIA DE LATICÍNIOS PALMEIRA DOS ÍNDIOS S/A – ILPISA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$105.039,49**, 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, 10 de dezembro de 2012.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA