

**PROCESSO** - A. I. Nº 206891.0009/08-2  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A.  
**RECORRIDOS** - PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JJF nº 0325-04/08  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 28.11.2013

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C/JF Nº 0351-12/13

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA. Para fim 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. Inconsistências comprovadas no levantamento fiscal foram corrigidas, o que resultou em redução do débito. Infração elidida em parte. Rejeitada a preliminar de decadência e nulidade suscitada. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão da 4ª JJF que julgou parcialmente Precedente o Auto de Infração em epígrafe, bem como de Recurso de Ofício interposto em razão de o referido julgamento ter desonerado o contribuinte de parte do débito tributário que inicialmente lhe foi imputado, a rigor do art. 169, I, "a", "1", do RPAF/99. Do julgamento de primeiro grau, descaracterizada parcialmente a infração 1, remanesce a exigência de ICMS no valor total de R\$ 1.388.345,07, acrescido das multas de 60%, previstas no art. 42, incisos VII, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

O Auto lavrado contra o recorrente em 31/03/2008 decorre da única infração que motiva o Recurso Voluntário em apreço e acusa o Sujeito Passivo de haver procedido à utilização indevida de 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.

Da apreciação dos argumentos defensivos alegados pela autuada, além das contra razões do fiscal autuante, a 4ª JJF, em decisão unânime, decidiu pela procedência parcial da autuação com os argumentos que transcrevo abaixo:

#### "VOTO

(...)

*O autuado suscitou a nulidade do Auto de Infração, sob o argumento de que foi acusado de utilizar crédito fiscal em valor superior ao fixado em lei complementar, o que não foi comprovado pelo Fisco. Constatado que na descrição da infração, que se trata de base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. Rejeito a nulidade pretendida, haja vista que o art. 155, II da Constituição Federal estabeleceu competências aos Estados para instituir o ICMS e o disposto no art. 146, III, "a" do mesmo diploma legal, determina que cabe a lei complementar estabelecer normas gerais, em relação aos fatos geradores, base de cálculo e contribuinte. Na situação presente foram aplicadas as regras previstas na LC 87/96, em consonância com a Lei Estadual (7.014/96), e o autuado compreendeu e se defendeu do que foi acusado, o que será apreciado no mérito, inexistindo convênio ou protocolo aplicado aos fatos ocorridos. Da mesma forma, não pode ser acatada a alegação de que cumpriu o que determina a legislação tributária dos Estados de Minas Gerais e São Paulo, tendo em vista que as normas interpretativas emanadas pelas legislações daqueles Estados*

*são hierarquicamente inferiores à lei complementar e não pode estabelecer regras que contrarie a determinação expressa na LC 87/96.*

*No mérito o Auto de Infração exige ICMS a título de utilização indevida, face aplicação de base de cálculo superior à prevista em lei complementar. O autuado invocou a decadência dos fatos geradores relativos ao período autuado (01/01/2003 a 10/04/03), por entender que extrapolou o prazo de cinco anos para que o sujeito ativo constitua crédito tributário, previsto no art. 150, §4º do CTN, o que foi contestado pelos autuantes na informação fiscal.*

*O art. 173, I CTN prevê como marco inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; já o art. 150, § 4º, prevê como marco a data do fato gerador. Nos dois casos, o prazo é de cinco anos. Conforme diversas decisões do STJ, que podemos assim sintetizar:*

*Nos lançamentos por homologação, em que haja antecipação de pagamento do tributo, aplica-se o exposto no art. 150, § 4º e o prazo para a decadência será de cinco anos a contar do fato gerador, exceto quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Não havendo pagamento antecipado pelo contribuinte, é cabível o lançamento direto (de ofício), previsto no art. 149, V, CTN, e o prazo decadencial rege-se pela regra geral do art. 173, I, CTN (RESP 445.137/MG agosto 2006).*

*O art. 107-B da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), que incorporou o art. 150 do CTN, no seu parágrafo 5º dispõe:*

**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.*

*Assim, a legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, não podendo ser argüida a determinação do art. 150, § 4º do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação. No lançamento de ofício não pode ser acatada a tese de que apenas parte do tributo deixou de ser lançado e sim que o início do quinquênio decadencial começa a contar a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a teor do art. 173, r CTN. Dessa forma, só haveria decadência dos créditos tributários se o lançamento de ofício ocorresse a partir de 01/01/09, ficando rejeitada a preliminar de decadência suscitada.*

*Com relação ao questionamento de que não há irregularidade em relação às operações de transferências originárias de Estados em que a legislação tributária é coincidente, verifico que conforme cópia do demonstrativo juntado pelos autuantes às fis. 11 a 24, composto de 792 página, foi confrontado o custo unitário dos produtos indicados em cada nota fiscal, a exemplo da nota fiscal 595388 emitida por estabelecimento localizado em Santa Catarina (f. 13), que foi indicado custo unitário de transferência de Salsicha Hot Dog a R\$1,98 e confrontado com o custo unitário de R\$1,49, resultou em rCMSa mais de R\$246,20.*

*Ressalte-se que no rodapé foi esclarecido que foram excluídos os valores na apuração da base de cálculo, dos custos indiretos e de energia elétrica, tomando como base as planilhas de custos apresentadas pela própria empresa, em conformidade com o disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96. Logo, ao contrário do que foi afirmado, mesmo que a legislação do Estado de Santa Catarina seja idêntica a do Estado da Bahia, a base de cálculo das transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, contempla valores que não correspondem à matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra, de acordo com o citado dispositivo e diploma legal. Pelo exposto, não acato o pedido de exclusão dos valores correspondentes do levantamento fiscal relativo às notas fiscais originárias de empresas instaladas nos citados Estados, já que ao contrário do que foi afirmado existe fato determinante na autuação.*

*Quanto às inconsistências apresentadas no demonstrativo elaborado pela fiscalização, os autuantes na informação fiscal acataram as alegações defensivas, refizeram os cálculos o que resultou em redução do valor original de R\$ 142.362,10 para R\$ 120.395,39 no mês de janeiro/03. A empresa foi cientificada da informação fiscal e não se manifestou no prazo legal que foi concedido, o que implica no seu reconhecimento tácito. Na assentada do julgamento, o representante do autuado afirmou que apesar dos autuantes terem corrigido parte das inconsistências, mas, não apresentou qualquer prova para demonstrar a existência de outras inconsistências. Por isso, não acato tal alegação face à inexistência de provas e acato os demonstrativos acostados com a informação fiscal às fis. 490 a 517. Considero devido o valor de R\$120.395,39 no item 1 do demonstrativo de débito à f. 5, mantendo os demais valores.*

*Com relação ao argumento de que cumpriu as normas interpretativas dos Estados de São Paulo e Minas Gerais, referente às operações de transferências interestaduais, teço os seguintes comentários:*

*1) DN CAT-5/2005- a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo manifestou entendimento de que o art. 13, §4º, II da LC 87/96 "não deve ser interpretado como a discriminação taxativa dos itens que integram o custo da mercadoria produzida [custo de produção industrial] ... cabendo ao próprio contribuinte apurá-lo,*

*em conformidade com os princípios e a metodologia da Contabilidade de Custos, e à fiscalização verificar a sua correção";*

*2) O art. 43 do RICMS/MG(Dec. 43.080/2002), denominou outros elementos de custos a serem computados nas bases de cálculos das transferências de mercadorias produzidas.*

*Conforme ressalvado pelos autuantes, a Cf 88 determina que cabe 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,m, "a"), e nas operações de transferências interestaduais de mercadoria para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, a base de cálculo restringe-se ao somatório dos custos definidos no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, ou seja, matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não admitindo nenhum outro tipo de custo.*

*Conforme apreciado anteriormente, em se tratando de transferências para estabelecimento distribuidor localizado na Bahia, deve ser aplicada a regra contida no art. 13, § 4º, II da LC 87/96 (custo de produção, como definido na mencionada Lei).*

*Entendo que do ponto de vista da Ciência Contábil, é correta a interpretação manifestada na DN CAT-5/2005, conforme descrito nos itens 5 a 8, transcrito às fls. 74 e 75, ou seja:*

*a) Com base nos Princípios Contábeis e dos métodos desenvolvidos pela Contabilidade de Custos, cada estabelecimento industrial deve desenvolver um sistema de custos adequado ao seu processo produtivo;*

*b) Uma vez apurado o custo de produção de um período, ao transferir unidades produzidas para outro estabelecimento do mesmo titular, ocorre apenas um deslocamento de mercadorias, não gerando qualquer receita para se contrapor aos custos, logo, em tese, o valor atribuído às unidades transferidas, deve ser o mesmo que foi apurado no custo de produção;*

*c) No momento da realização (venda) é contraposto a receita com os custos (produção, frete, armazenagem, comercialização, etc.) para apurar o resultado. Este resultado é o que interessa para a Contabilidade, tendo em vista que produz uma variação, positiva ou negativa, gerando acréscimo ou decréscimo patrimonial, que deve ser mensurado, para atingir a finalidade objetiva da Contabilidade.*

*Entretanto, nem sempre a legislação tributária acompanha os preceitos estabelecidos pela Ciência Contábil, a exemplo, do lucro ou prejuízo apurado no período, que a legislação do Imposto de Renda determina, ser ajustado pelas adições e exclusões, para apurar a base de cálculo do imposto de acordo com as peculiaridades da legislação.*

*As discrepâncias existentes entre a legislação tributária e os Princípios Contábeis que norteiam a prática contábil é tão significativa, que a Lei 11.638/2007 que alterou a Lei nº6.404/196 estabeleceu*

*que as eventuais alterações oriundas da legislação tributária ou legislações especiais, deverão ser mantidas em livros auxiliares, ou seja, não obedece aos mesmos princípios que norteiam a escrituração contábil.*

*Da mesma forma, do ponto de vista da Ciência Contábil, as operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos, em tese, não deveria constituir hipótese de incidência do ICMS, visto que nestas operações não ocorre transferência de titularidade das mercadorias, porém, considerando que o ICMS é um imposto de competências dos Estados e do Distrito Federal, tributado na origem (em alguns casos, no destino), estas operações são tributadas com objetivo de promover a partilha do imposto entre os entes tributantes.*

*Assim sendo, ao contrário do que concluiu no item 9, da mencionada DN CAT-05 a interpretação da regra estabelecida no art. 13, § 4º, da Lei Complementar nº87/96, reproduzidos no art. 17, § 8º,*

*II, da Lei nº 7.014/96, na mensuração do custo, das operações de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, para apurar a base de cálculo do valor do ICMS, devem ser levados em conta, unicamente, os custos mais relevantes, tributados pelo ICMS (matéria-prima, material secundário e acondicionamento), além da mão-de-obra, objetivando promover uma justa partilha do imposto entre o Estado produtor e o Consumidor.*

*Saliento 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. No presente caso, o disposto no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar (Le) 87/96 não pode ser modificado por lei estadual e muito menos por Decisões Normativas, tendo em vista que são regras hierarquicamente inferiores à mencionada LC. Caso se entenda ao contrário, cada Estado poderia interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, o que certamente geraria uma insegurança jurídica.*

*(...)*

*Concluo que sobre as operações de transferências dos Centros de Distribuição para estabelecimentos localizados em outros Estados pertencentes ao mesmo titular, deve ser aplicado a regra disposta no art. 13, ~4º, II da LC 87/96, e não a do inciso I do mencionado diploma legal, como entendeu o impugnante.*

*No que tange ao argumento de que os valores expurgados de custos indiretos de produção e energia elétrica, sem uma definição clara de que seja materiais secundários, conforme indicado na defesa, os elementos consignados nas rubricas "depreciação, manutenção, lavanderia", apesar de comporem o custo de produção, não constituem matéria-prima, material secundário, acondicionamento ou mão-de-obra, como previsto no art. 13, §4º, II da LC 87/96. Portanto, para fins de operações interestaduais de transferências para estabelecimento do mesmo titular, estes elementos de custo não devem integrar a base de cálculo.*

*Com relação à energia elétrica, concordo que a energia elétrica compõe o custo de produção. É certo que a energia elétrica é um elemento indispensável que pode ser utilizado em diversos processos de produção, comercialização e prestação de serviços no âmbito de incidência do ICMS. Entretanto, a energia elétrica pode participar de diversas formas nestes processos, a exemplo:*

- 1) Processo de produção de cobre: a energia elétrica reage diretamente com as partículas de cobre que se desprendem do minério por eletrólise;*
- 2) Utilizada para movimentar motores industriais (força eletromotriz): participa também do processo produtivo, mas não em contato direto com o produto;*
- 3) Quando utilizada no processo de comercialização de produtos: que são submetidos à refrigeração (cerveja gelada), de forma indireta reduz a temperatura no local onde se acondiciona o produto, para reduzi-lo à temperatura desejada;*
- 4) Há situação em que apenas promove a iluminação do estabelecimento onde se industrializa, comercializa produtos ou presta serviços.*

*Por sua vez, um dos conceitos de matéria-prima e material secundário, são:*

*. Matérias Primas 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 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.*

*Nos exemplos acima, pode-se notar a variedade de uso da energia elétrica e na situação presente, a autuado adquire, industrializa e comercializa derivados de suínos e frangos, é certo que a energia é indispensável ao processo produtivo (fabricação de presunto, patê, almôndega, lingüiça, salsicha, etc.).*

*Portanto, na maioria das vezes, a energia elétrica é um componente de custo de produção, que pode ser um insumo ou um material de uso ou consumo, mas não se pode afirmar de forma generalizada, que se enquadra no conceito de "matéria-prima ou material secundário", ou seja, materiais "que entram em maior quantidade na fabricação do produto" ou que " ...aplicados juntamente com a matéria-prima ..." complementa ou dá o acabamento necessário ao produto.*

*Na situação presente, embora a energia elétrica constitua um componente de "custo de produção", não pode ser enquadrado no conceito de matéria-prima e tampouco de material secundário, haja vista que não "não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário". Observo que este posicionamento está contido na Súmula nº 12 do Conselho de Contribuintes da Receita Federal.*

*Quanto ao argumento de que uma decisão favorável ao Estado da Bahia caracteriza um mecanismo de transferência de renda não prevista constitucionalmente, entendo que a intenção do legislador foi promover uma partilha justa entre estado produtor e consumidor, delimitando os elementos que compõe a base de cálculo das transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular e é constitucional nos termos dos art. 155, ~2º, XII e 146, III, "a" da CF 88 que delegou a lei complementar, no caso a LC 87/96, definir base de cálculo. Como a regra estabelecida na LC 87/96 é hierarquicamente superior à legislação ordinária e complementar dos Estados, havendo o cumprimento da norma, não há conflito com o princípio não cumulativo do ICMS.*

*Constato que conforme demonstrativos juntados ao processo, foram expurgados da base de cálculo das transferências os valores relativos a elementos de custos que não se enquadram como matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, como prescrito no art. 13, ~ 4º, II da LC 87/96.*

*Por tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento produtor situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadorias para o estabelecimento pertence ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, incluiu valores não previstos na LC 87/96. Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a estabelecida no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior 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.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração*

Protocolizado recurso voluntário tempestivo, colacionados às fls. 551/580, o contribuinte vem aos autos para reiterar suas razões da defesa e, referindo-se aos fatos, aduz que tem como principal atividade o comércio atacadista de carnes e de produtos da carne, sendo que tais mercadorias são recebidas em operações de transferências de outros estabelecimentos da mesma empresa, e posteriormente distribuídas, com tributação em conformidade com a unidade federada de origem. Destaca ainda que parte significativa dessas entradas em seu estabelecimento não é originada de fabricantes, mas de estabelecimentos atacadistas, que são conhecidos como Centros de Distribuição.

Afirma que como as operações de entradas e saídas de mercadorias do seu estabelecimento no Estado da Bahia são enquadradas no regime normal de apuração de ICMS, registra no seu LRE, sem deduções, os valores correspondentes aos créditos de ICMS relacionados às operações de entradas, e que correspondem aos valores destacados nos documentos fiscais emitidos pelos estabelecimentos remetentes.

Diz que apesar de a acusação fiscal consignar *"Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios e protocolo."*, não há na peça acusatória a indicação da Lei Complementar ou dos *"convênios e protocolo"* desobedecidos, nem mesmo na informação dos autuantes ou no acórdão recorrido.

Cuidando da autuação, diz que efetivamente forneceu os dados referentes aos custos de produção, contudo, diz que deve ser levado em consideração o fato de que as planilhas, que contém dados brutos, foram apresentadas em estrito atendimento ao quanto determinado pelo Autuante, e que por isso mesmo não pode ser responsabilizada por erros apontados na sua impugnação, sendo responsabilidade do órgão julgador a análise e conferência dos dados constantes do processo para firmar conclusões.

Arguindo a nulidade do lançamento, diz que apesar do enquadramento da autuação mostrar-se correto, entende necessário, como requisito de validade, que o lançamento seja instruído com as provas de que *"a legislação da unidade da Federação de origem da mercadoria contém dispositivo fixando base de cálculo do imposto devido em operação interestadual superior à que está prevista em lei complementar ou convênio ou protocolo"* e de que *"o estabelecimento que promoveu a operação interestadual obedeceu a legislação divergente"*.

A considerar que a Recorrente recebeu mercadorias dos Estados do Rio Grande do Sul, Santa Catarina, Paraná, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Goiás, Tocantins, São Paulo, Minas Gerais, diz que deveria existir nos autos a prova da divergência legislativa, onde restasse especificado o *"elemento majorador da base de cálculo"* que resultou em prejuízo para o Estado da Bahia. Nesse sentido, afirma que apenas os Estados de Minas Gerais e São Paulo têm legislação que contrariam a LC 87/96, contudo, apesar da contrariedade apontada, entende que não resta provado nos autos que a Recorrente promoveu operações de transferências de mercadorias a partir dos Estados acima citados, com valores de base de cálculo quantificados conforme suas respectivas legislações, o que tornaria *"incompleto o enquadramento da infração"*.

Discorre derredor do instituto da tipicidade cerrada, e afirma que: a) devem ser excluídos dos demonstrativos os documentos fiscais relacionados com as operações originadas nos Estados do Rio Grande do Sul, Santa Catarina, Paraná, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Goiás, Tocantins, em razão da inexistência de provas de que a legislação dessas unidades da Federação, quanto à determinação da base de cálculo do ICMS para transferência interestadual de mercadoria, divergem da LC 87/96; e b) também devem ser excluídos dos demonstrativos os documentos fiscais relacionados com as operações originadas em Minas Gerais e São Paulo, porque resta comprovado nos autos que os estabelecimentos daqueles Estados cumpriram fielmente as normas respectivas.

Cita e transcreve o art. 93, § 5º, II do RICMS para dizer que o ato fiscal é nulo na parte em que as legislações dos Estados não se encaixam no referido dispositivo. Diz que também é nulo a parte do lançamento em que os estabelecimentos situados nos Estados de Minas Gerais e São Paulo não se comportaram em conformidade com os entendimentos tidos como divergentes do que dispõe a LC 87/96.

Também diz que é nulo o lançamento porque os demonstrativos anexos ao Auto de Infração apresentam diferenças que nada tem a ver com as legislações das unidades da Federação de origem das mercadorias - aduz erro na capitulação da infração.

Referindo-se à decadência dos lançamentos anteriores a 10/04/2003, diz que ao manter uma escrita fiscal regular e recolhimentos de ICMS sem prévio exame de autoridade administrativa, adota procedimentos típicos de lançamento por homologação, conduta que lhe enquadra no que dispõe o caput do artigo 150, § 4º, do CTN. Cita e transcreve decisão em AgRg no RECURSO ESPECIAL nº466.779 - PR (2002/0117241-4) e ensinamentos do Professor Hugo de Brito Machado.

Cita a Ministra Carmen Lúcia, no julgamento do RE 559943/RS, para dizer da inconstitucionalidade da Lei ordinária que invade competência exclusiva de Lei Complementar, como no caso em que é reservado à lei complementar o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre prescrição e decadência, nos termos do art. 146, III, "b", da Constituição da República.

Cita diversas decisões de Tribunais Superiores.

No que tange às transferências recebidas de centros de distribuição localizados em outros Estados, diz que em que pese a Junta de Julgamento Fiscal ter decidido que deve ser aplicada a norma insculpida 13, §4º, II, da LC 87/96, a matéria não é pacificada, nem mesmo no âmbito do CONSEF, até porque o ICMS não incide somente quando há transferência de propriedade da mercadoria ou do título que a represente, mas também quando há transferência de sua posse, como ocorre nas saídas de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte. Aduz que a norma estabelece que o local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é, tratando-se de mercadoria ou bem, o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador, lembrando da autonomia dos estabelecimentos. Nesse sentido, assevera que para efeito de incidência e exigência do ICMS, não pode um estabelecimento que é Centro de Distribuição ser confundido com estabelecimento Industrial, como no caso em tela, pois, tal confusão implica em tratamento fiscal equivocado, quando envolvidas operações de saídas internas ou interestaduais. Cita e transcreve o art. 13, §4º da LC 87/96, para discorrer e interpretar os incisos I, II e III do dispositivo da norma, chamando a atenção para o inciso I é o que deve ser aplicado às operações de entrada mais recente no estabelecimento da base de cálculo na operação de saída para outro estabelecimento da mesma empresa situado em outra unidade da Federação.

Com respeito à desconsideração dos valores de base de cálculo que pratica, entende improcedente a parte remanescente da autuação porque o art. 13, §4º, II, LC 87/96 não define cada sub-espécie de custo, e não desce a detalhes quanto à composição de cada um, ponto em que também é omissa a legislação do Estado da Bahia. Aduz que do levantamento fiscal resultou a glosa dos créditos de ICMS, supostamente excedentes, e que derivam de gastos com energia elétrica utilizada no processo de fabricação, e gastos com mercadorias levadas à conta de custos indiretos de fabricação.

Tratando da acusação de falsidade, aduz que apenas o Estado de Minas Gerais fez constar de sua legislação critérios de avaliação que podem ser considerados divergentes. Nesse sentido, referente à glosa dos créditos, entende que a imputação teria validade apenas para as entradas originadas de Minas Gerais, observado, necessariamente, que deve restar comprovado que as filiais ali estabelecidas foram as fabricantes das mercadorias e promoveram saídas interestaduais das mesmas obedecendo suas legislações.

Aduzindo motivos para cancelamento do Auto de Infração, diz que sem a prova de divergência entre as normas, não há fundamentação legal para a glosa dos créditos decorrentes das exclusões dos gastos relacionados com a energia elétrica e com os custos indiretos de fabricação nos estabelecimentos industriais remetentes de mercadorias para a Recorrente, sobretudo se considerado o tipo infracional. Para corroborar suas assertivas, diz que o Estado da Bahia participou da celebração do Convênio ICMS 03/95, que em sua cláusula primeira está consignado que *"Acordam os Estados e o Distrito Federal em firmar entendimento no sentido de que a base de cálculo do imposto, na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a que se refere o inciso II do artigo 9º do Anexo único ao Convênio ICM 66/88, de 14 de dezembro de 1988, é o valor do custo atualizado da mercadoria produzida."*

Reitera sua tese de ausência de suporte legal e dogmático à manutenção da autuação, ao tempo em que assevera que há pilhas e pilhas de decisões de tribunais superiores que afirmam que as legislações estaduais não podem divergir de leis Complementares, não definem *"materiais secundários"*, nem mesmo itens de gastos que podem estar à sombra desta rubrica, conforme disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96. Indaga a respeito de onde, na legislação, está determinado que energia elétrica ou outros materiais consumidos no processo industrial não podem ser tratados como materiais secundários nem podem se enquadrar nos conceitos de matéria prima ou produto intermediário, por não serem consumidos em contato direto com o produto. Divaga em suposições a respeito de processo produtivo com fases de produção em diversos Estados da federação, concluindo que a autuação, se mantida, atenta contra o princípio da não-cumulatividade.

Entendendo necessário o esclarecimento da idéia de custo de produção, busca nas Ciências Contábeis a definição de *"materiais secundários"* (aqueles que, não sendo matérias-primas, são empregados ou se consomem no processo de produção), e questiona como seria possível, na prática, apropriar valores componentes do custo dos materiais secundários. Cita doutrina e tece longas considerações a respeito de sistemas contábeis, sobretudo derredor de contabilidade de custos.

Por todas as considerações, assevera que em um sistema que apura o custo dos materiais secundários utilizados na fabricação de produtos derivados de suínos e frangos, ter-se-á como principais fontes de dados os custos indiretos e os gastos gerais, de onde não se pode excluir os gastos com energia elétrica e com depreciação de bens utilizados na produção, além dos gastos com insumos e materiais de produção.

Avançando, assevera que na contabilização dos materiais secundários, além daqueles que *"aderem"* a um determinado produto em seu processo produtivo, devem ser juntados aqueles cujos valores representados pelo consumo só podem ser medidos a *posteriori*, aí encaixados a energia elétrica, a parcela da máquina, equipamento ou ferramenta gasta na produção e medida pela depreciação; os materiais de manutenção (peças de reposição, óleos, lubrificantes, etc.); os materiais de limpeza e utilizados na lavanderia de equipamentos, uniformes e instrumentos de corte; os materiais utilizados no tratamento da água; os materiais utilizados na geração de frio e vapor. Cita o professor Carlos Ubiratan da Costa Schier e Adolfo Bergamini.

Concluindo, entende que não podem os autuantes discriminar gastos, e dizer que os mesmos não fazem parte dos custos com materiais secundários.

Aduz que há inconsistências no levantamento fiscal. Diz que apontou divergências entre as planilhas ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO TRANSFERÊNCIA (páginas 1 a 792) e Dem\_Custo\_LC\_87 (com 91 páginas), e que tomou como exemplos os produtos de códigos 797421, 702099 e 822353, em relação aos quais, no mês de janeiro de 2003, são atribuídos valores distintos nos dois documentos. No primeiro os valores são R\$ 2,62, R\$ 3,25 e R\$ 5,73, enquanto que no segundo são R\$ 3,0084, R\$ 3,4357 e R\$ 5,9571. Anota que os erros que aponta não levam em consideração que os demonstrativos anexos ao Auto de Infração deveriam considerar os custos de produção, sem exclusões de valores, tal como solicitados pelos agentes fiscais e apresentados pela Recorrente.

Observa que não se fez qualquer referência ou esclarecimento para o fato de que no levantamento dos estornos - *"mês de janeiro de 2003 - foram apropriados os custos LC\_87 de dezembro de 2002; - no mês de fevereiro de 2003 foram adotados os custos LC\_87 de janeiro de 2003; e assim por diante"*. Nessa esteira, entende que *"não apresentado o demonstrativo do mês de dezembro/02, e sobrando o demonstrativo do mês de dezembro/03, o lançamento fiscal se tornou viciado pelo cerceamento do direito de defesa"*.

Consigna que diante dos erros que apontou desde a impugnação, os autuantes corrigiram apenas o mês de janeiro de 2003, contudo, não foram adiante, em que pese as repercussões irem além do mês de janeiro de 2003, e não se referirem apenas aos custos de produção tomados a mais ou a menos, alcançando a *"falta de inclusão do ICMS no valor do Custo LC\_87/96, para fins de comparação com os valores das transferências"*. Como exemplo, remete a análise ao demonstrativo ESTORNO DE CRÉDITO, fls. 96 de 792, para afirmar que o valor que está relacionado com a nota fiscal n.º 595388, produto de código 220981, têm o ICMS embutido, enquanto que o *"valor do Custo LC\_87/96, a partir do valor unitário extraído da segunda planilha, mês de janeiro, não está com o ICMS embutido"*. Reitera sua afirmativa de que o erro apontado se propagou para os demais meses do ano. Anexa planilha que demonstra o que alega.

Aponta outro erro que reputa pequeno, que reside no fato de os números contidos nas duas planilhas terem duas e quatro casas decimais.

Dá como certo que há desvirtuamento da finalidade do disposto no §5º, II, do artigo 97 do RICMS/BA. Faz considerações históricas a respeito da construção da legislação, citando a Lei Complementar n.º 24/75, tudo para dizer da *"... explicação para a existência nas legislações dos Estados e do Distrito Federal de disposição que visa a glosa de crédito fiscal excedente do previsto em, ou não condizente com disposição constante de lei complementar, ou convênio, ou protocolo, tal como consta no inciso II, do § 5.º, do artigo 97 RICMS do Estado da Bahia, cuja origem está lá no passado"*.

Faz digressão a respeito da "guerra fiscal" mencionando dispositivos normativos ao longo do tempo, e diz que o disposto no inciso II, do § 5.º, do artigo 97 do RICMS só pode ser invocado quando a empresa utiliza créditos decorrentes de operações não tributadas pela unidade da Federação de origem da mercadoria, por conta de benefícios fiscais concedidos sem aprovação do CONFAZ, veiculados por convênio ou protocolo, ou benefício fiscal concedido por lei complementar, e quando a unidade da Federação de origem da mercadoria cobra, com base em preço de pauta, valor de ICMS maior do que o devido sobre o valor real da operação.

Concluindo, pugna pela declaração de nulidade do Auto de Infração à vista das preliminares arguidas e, frente às razões de mérito, pugna pelo provimento do seu Recurso. Alternativamente, pugna pelo provimento parcial para que seja cancelado: a) os valores que têm correspondência com as notas fiscais relativas ao período de 1º de janeiro a 10 de abril de 2003, em virtude da decadência; b) as notas fiscais que indicam procedências de mercadorias de Estados que não apresentam, em suas legislações, divergência com o disposto no inciso II, do §4º, do artigo 13 da Lei Complementar n.º 87/96; c) as notas fiscais que indicam procedências de mercadorias de estabelecimentos que não foram os produtores das mesmas, visto que, nesses casos, a base de cálculo do imposto é a prevista no inciso I, do § 4.º, do artigo 13 da LC 87/96; e d) os valores constantes dos demonstrativos anexos ao Auto de Infração, que apresentam erros, seja porque não estão alinhados com os custos de produção, seja porque os custos de produção não foram tomados com a inclusão do ICMS para fins de comparativo com os valores das notas fiscais.

A Dra. Rosana Maciel Bittencourt Passos, Procuradora da PGE/PROFIS, em face da acusação fiscal e da argumentação do sujeito passivo de que nem todas as operações consideradas na autuação configuravam transferências efetuadas do estabelecimento fabricante diretamente para a filial situada no Estado da Bahia, exara opinativo, fls. 788/790, no sentido de que o feito fosse convertido em diligência à ASTEC, a fim de que fosse elaborado novo demonstrativo de débitos do Auto de Infração, do qual deveriam constar apenas as transferências efetuadas diretamente entre os estabelecimentos da autuada e a filial situada no Estado da Bahia.



Ressalta a d. Procuradora que a PROFIS tem como pacífico o entendimento de que nas transferências interestaduais de mercadorias oriundas de Centros de Distribuição com destino a estabelecimentos de mesmo titular situado no Estado da Bahia, a base de cálculo do ICMS seria aquela prevista no art. 13, §4º, I, da LC 87/96, qual seja *"o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria"*. Cita a ementa do Acórdão CJF nº 0126-11/09.

Os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, na sessão do dia 24/02/2010, fls. 794, decidiram por indeferir a diligência sugerida pela representante da PGE/PROFIS sob o argumento de que caso fosse deferida, nos moldes sugeridos, ter-se-ia que renovar a ação fiscal. Na mesma oportunidade, requereram que a PGE/PROFIS se manifestasse a respeito da decadência referente aos meses de janeiro a abril de 2003, à luz da Súmula Vinculante nº 08.

À fls. 797, a Procuradora Assistente do NCA da PGE/PROFIS encaminha os autos ao gabinete do Procurador Geral do Estado. Submetida a matéria da decadência à Procuradoria Geral do Estado, é jungido aos autos despacho de fls. 798, onde o eminente Procurador Geral, Dr. Rui. Moraes Cruz, diz que *"...tendo em vista o conteúdo das discussões sobre a matéria em comento, acolho a sugestão manifestada pela i. Procuradora Chefe em exercício no despacho de fls. 187/188, deve o presente expediente retornar à PROFIS para que seja elaborada minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B, §5º do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazos estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN"*.

A Dra. Maria Dulce Baleeiro Costa, i. Procuradora da PGE/PROFIS, em Parecer Conclusivo às fls. 799/801, diz, inicialmente, que da análise dos autos verifica que os fatos geradores não foram atingidos pela decadência, uma vez que o Auto de Infração foi lavrado em dezembro de 2009 e reporta-se a fatos ocorridos em 2004.

Aduz que o marco inicial do prazo decadencial é, em princípio, o fato gerador da obrigação tributária, entretanto, a legislação baiana, respaldada em autorização legal - parágrafo quarto do art. 150 do CTN -, fixou o primeiro dia do exercício seguinte como o momento a partir do qual se deve iniciar o prazo decadencial. Cita a Lei estadual e diz que o art. 150, § 4º do CTN, prorrogou o início do prazo decadencial para os tributos por homologação conforme entende o fisco baiano e parte da Doutrina.

Com relação ao custo de produção, diz a i. Parecerista que tal matéria é exclusiva da Lei Complementar, conforme comando constitucional. Aduz que a LC 87/96, no particular, pretende minimizar os efeitos da *"guerra fiscal"*, estabelecendo de forma objetiva as regras para a composição do custo de transferência interestadual entre estabelecimentos de mesmo grupo. Nesse diapasão, assevera que a regra insculpida no art. 13, §4º, da LC 87/96 não permite alargamento.

Opina pelo Não Provedimento do Recurso.

Incluído na pauta de julgamentos do dia 12/06/2013, os membros dessa 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, fls. 805, frente aos argumentos recursais e à recomendação da representante de PGE/PROFIS, Dra. Rosana Maciel, resolveram converter o feito em diligência aos autuantes para *"com base apenas nas transferências interestaduais efetuadas diretamente entre os estabelecimentos fabricantes da autuada e a filial situada no Estado da Bahia, elaborar novo demonstrativo fiscal, indicando os valores passíveis de exigência de ICMS"*.

Em atendimento ao quanto solicitado pela diligência requerida por essa 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 810/814. De início, dizem os n. fiscais que surgiram fatos novos (Decisão do Superior Tribunal de Justiça) durante a tramitação do presente PAF que leva à conclusão de que novo entendimento deve ser emprestado à matéria versada no presente processo administrativo. Transcreve decisão no Resp. 1.109.298, concluindo que na referida decisão *"há uma confirmação de tudo que já foi mencionado nos itens anteriores, com relação (1) ao veículo normativo (Lei Complementar) necessário e imprescindível para definir e fixar a base de cálculo do ICMS; (2) 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 (3) à taxatividade ou literalidade do comando do citado art. 13 da LC, ou seja, que não se trata de norma simplesmente exemplificativa".*

Também faz referência ao Parecer da PGE (processo 2011405993-0), em função da decisão do Superior Tribunal de Justiça, destacando a taxatividade do rol de itens passíveis de integração do custo de produção para fins de composição de base de cálculo na apuração do ICMS relativo às operações de transferências entre estabelecimentos de mesmo titular onde se verifique aproveitamento de crédito fiscal.

Por fim, pede que seja julgado integralmente procedente o Auto de Infração.

Cientificado e decorrido o prazo, o Sujeito Passivo não se manifestou.

Na assentada de julgamentos do dia 21/10/2013, veio ao conhecimento dos julgadores dessa Câmara a Instrução Normativa nº 052/13, o que ensejou pedido de vistas da n. Procuradora da PGE/PROFIS, Dra. Ângeli Maria Guimarães Feitosa.

Diz a n. Procuradora que a Instrução Normativa nº 052/13, que dispõe sobre a forma de apuração do valor do crédito tributário a ser apropriado pelo estabelecimento destinatário localizado no Estado da Bahia, nas operações interestaduais de transferência de mercadorias industrializadas entre estabelecimentos de uma mesma empresa, interpreta a LC 87/96, no que pertine à determinação da base de cálculo do ICMS, nas hipóteses em que as operações tenham origem em centros de distribuição, aí entendido que serão considerados o custo da produção correspondente à soma da matéria-prima, materiais secundários, mão-de-obra, e acondicionamento - acrescido do ICMS incidente sobre a transferência.

Opina pelo improvimento do Recurso Voluntário aduzindo que reitera o Parecer de fls. 810/814, registrando que *"excluir do lançamento as operações iniciadas nos centros de distribuição, mantendo-se apenas as originadas nos estabelecimentos fabricantes, figuraria como medida violadora da jurisprudência e dos instrumentos normativos apontados, porquanto também naquelas hipóteses, o crédito a ser apropriado pelo estabelecimento destinatário não poderá ser superior ao custo de produção da mercadorias, nos termos do 13, § 4, I, da Lei C 87/96"*.

## VOTO VENCIDO

Trata o presente de Recurso de Ofício e Voluntário, o primeiro interposto pelos julgadores da 4ª JJF deste CONSEF tem por objeto reapreciar do Acórdão de nº 0325-04/08 que impõe sucumbência da fazenda pública estadual em relação à infração de nº 01, na forma estabelecida pelo art. 169, I do RPAF/BA. O segundo, interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea "b", do Decreto nº 7.629/99 - RPAF, no sentido de modificar o mesmo acórdão, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do imposto exigido no presente Auto de Infração.

O Sujeito Passivo é acusado de haver utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior e estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. Há que se ressaltar que na construção do lançamento foi considerado o custo de produção fornecido pela Recorrente, do qual foram excluídas as rubricas *"custos indiretos"* e *"energia elétrica"*, que não fazem parte dos elementos listados no art. 13, §4º, II, da LC 87/96.

Antes de adentrar à análise da matéria discutida nos autos, entendo que devo registrar que em que pese o esforço dos autuantes em responder á diligência requerida por esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, inclusive trazendo decisão do Superior Tribunal de Justiça e parecer da PGE relacionadas à matéria em voga, a referida diligência, nos termos em que foi requerida, não foi atendida, o que pode, eventualmente, prejudicar a formação de convencimento dos julgadores que entenderam por buscar informações adicionais através de diligência objetiva e específica.

No que pertine ao convencimento pessoal desse Relator, entendo que os elementos trazidos aos autos são suficientes à formação de juízo de valor derredor da matéria em voga, motivo pelo qual avanço para decidir.

Com respeito à Instrução Normativa nº 52/13 que trata especificamente da matéria veicula nos autos deste PAF, tem natureza jurídica interpretativa da norma insculpida na LC 87/96, no que pertine à determinação da base de cálculo do ICMS, nas hipóteses em que as operações tenham origem em centros de distribuição.

Há que se destacar que a referida instrução normativa avança sobre os limites da mera interpretação do disposto na LC 87/96, senão vejamos:

O art. 13, § 4º, da LC 87/96 tem a seguinte dicção:

*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;*

A Instrução Normativa nº 52/13, no que se relaciona com a norma acima transcrita diz:

*1. Na transferência interestadual de mercadoria industrializada pela própria empresa, destinada a outro estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, para efeito de apuração do valor do crédito a ser apropriado pelo estabelecimento destinatário, deverá ser observado o seguinte:*

*(...)*

*1.2. a base de cálculo é a soma do custo da matéria-prima, do material secundário, da mão-de- obra e do acondicionamento, ainda que a mercadoria tenha sido transferida de um estabelecimento comercial da mesma empresa (centro de distribuição - CD, por exemplo), acrescido do ICMS incidente na transferência que integra a base de calculo do Imposto.*

A norma insculpida na Lei, no meu entender deixa claro e definido que são duas as fontes onde se deve buscar a apuração dos créditos a serem apropriados pelos estabelecimentos destinatários em operações de transferências entre estabelecimentos de mesmo titular, aí entendido que tais operações podem ter origem em estabelecimento industrial e em centro de distribuição, quais sejam: o valor da entrada mais recente (inciso I, do § 4º do art. 13, referente a transferências de CD para CD), e o custo de produção, correspondente ao inciso II do mesmo diploma referente a transferência da indústria para CD.

A interpretação dada pela Instrução Normativa nº 52/13, em verdade inova à lei e diz, em apertada síntese, que as transferências, quer de CD para CD, quer da indústria para CD, terão como base da apuração dos créditos a serem apropriados pelos estabelecimentos destinatários em operações de transferências entre estabelecimentos de mesmo titular, unicamente o custo de produção.

Em que pese o esforço da SEFAZ no sentido de esclarecer norma de grande complexidade e que envolve entendimentos divergentes, sobretudo nesta CONSEF, me parece que a referida Instrução Normativa acabou por dar interpretação ao dispositivo de lei em voga absolutamente inovador em relação ao texto da lei. Digo inovador porque a prevalecer a dita interpretação, estar-se-ia desprezando o quanto posto na Lei, modificando-a na sua inteligência mais clara e evidente, qual seja a da existência de transferências de Centros de Distribuição para Centros de Distribuição, e da própria forma de apuração dos créditos, o que atentaria contra o princípio da legalidade estrita e tornaria insegura a base de cálculo do imposto a ser eventualmente exigido.

Merece atenção os julgados do Superior Tribunal de Justiça derredor da matéria, trazidos à colação pelos autuantes e pela n. Dra. Ângeli Feitosa. Especificamente quanto ao texto trazido pela representante da PGE/PROFIS - decisão no REsp 1109298/RS -, vejo que o referido *decisum*, definitivamente, não autoriza a interpretação genérica dada pela Instrução Normativa nº 52/13, pois, em nenhum momento os ministros julgadores afastaram a aplicação do quanto contido no

art. 13º, § 4, inciso I, pelo que se depreende do trecho abaixo transcrito e que reflete caso específico e sem nenhuma característica vinculante:

*6. Na espécie, por diversas razões a base de cálculo do ICMS deve ser o custo da mercadoria produzida nos termos do artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96 (e não a entrada mais recente).*

*7. Em primeiro, a interpretação da norma deve ser restritiva, pois o citado parágrafo estabelece bases de cálculos específicas. Em segundo, os incisos estão conectados às atividades do sujeito passivo, devendo ser utilizado o inciso II para estabelecimento industrial. Em terceiro, a norma visa evitar o conflito federativo pela arrecadação do tributo, o que impede a interpretação que possibilita o sujeito passivo direcionar o valor do tributo ao Estado que melhor lhe convier. (grifo do relator)*

Isto posto, sem mais delongas, frisando que há que se preservar o princípio da legalidade estrita, um dos esteios da Segurança Jurídica, aí entendido que nenhuma norma infralegal pode transpor, inovar ou modificar texto de Norma Cogente, muito menos por via de instrumento interpretativo, entendendo que a inteligência insculpida na Instrução Normativa nº 52/13 é equivocada.

Feitas as considerações iniciais e valendo-me do disposto no art. 155, § único, do RPAF/99, que diz que *"quando houver possibilidade de se decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta"*, passo à análise fulcral do lançamento, e que envolve a correta constituição da base de cálculo do imposto que se exige em razão das transferências em tela.

Dos fatos trazidos ao PAF, em que pese a acusação formulada pelos fiscais autuantes, a Recorrente defende-se, reiteradamente, aduzindo que as transferências motivadoras da lavratura do Auto de Infração, em verdade, tiveram origem de outros *"CD's - Centros de Distribuição"*, que por sua vez haviam recebido as mercadorias de unidades fabris, e que nesta condição a aplicação do inciso II do art. 13, §4º, da LC 87/96 estaria equivocado, pois, estaria sendo considerado o *"custo de produção"* ao invés do valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, conforme determina o inciso I do mesmo dispositivo.

Registre-se que a i. Procuradora Dra. Rosana Maciel, fls. 692/694, exarou opinativo no sentido de que fosse o feito convertido em diligência à ASTEC para que fosse elaborado novo demonstrativo de débitos onde deveriam constar apenas as transferências efetuadas diretamente entre os estabelecimentos da autuada e a filial situada no Estado da Bahia, porque tem sido entendimento pacífico na PROFIS que nas transferências interestaduais de mercadorias oriundas de Centros de Distribuição com destino a estabelecimentos de mesmo titular situado no Estado da Bahia, a base de cálculo do ICMS seria aquela prevista no art. 13, §4º, I, da LC 87/96.

A LC 87/96, por via do art. 13, §4º, estabeleceu expressamente as três hipóteses de composição e materialidade do imposto, das quais transcrevo, em destaque, as dos incisos I e II:

*"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;"***

Quanto ao Auto de Infração, convém destacar trechos das anotações feitas pelos autuantes que expressam a base essencial da autuação, sobre a qual se fundamenta a definição da base de cálculo do imposto que se pretende exigir, como segue:

*"finalmente, a autuação foi baseada na planilha de custos de produção apresentada pela própria empresa autuada, (...) onde consta a discriminação dos itens dos CUSTOS DE PRODUÇÃO (...)"*

E mais adiante, ainda na peça acusatória ...

*"efetuado o estorno de crédito de ICMS na forma da LC 87/96, em virtude de a BASE DE CÁLCULO DO ICMS NAS OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS PARA FILIAIS LOCALIZADAS NESTE ESTADO ser maior que a prevista na mencionada LC (art. 13, §4º, II), apenas com relação ao exercício de 2003."*

Faz-se necessário na apreciação da matéria trazida por este PAF, esclarecer a confusão estabelecida em razão da definição dos estabelecimentos remetentes das mercadorias. Os estabelecimentos Fabris e Centros de Distribuição foram tratados igualmente, o que definitivamente não pode ser feito, pacífico que é o entendimento de que são distintos e recebem tratamento tributário também diferenciado, pois, além de serem estabelecimentos independentes sob o ponto de vista fiscal, não há na legislação do Estado da Bahia a figura da equiparação do Centro de Distribuição - CD à Indústria para efeito de fixação de base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias, como também sequer há previsão desta figura na Lei Complementar nº 87/96. Em verdade, a Norma insculpida no art. 13, § 4º, da LC 87/96 diz, textualmente, exatamente o contrário, no que concerne à definição da base de cálculo nas transferências entre estabelecimentos de mesmo titular - distinção feita pelos incisos I e II, do § 4º, do art. 13, da LC 87/96.

Vejo que no caso em apreço, o fato gerador se concretizou nas operações de transferências realizadas entre os Centros de Distribuição e o estabelecimento autuado, também Centro de distribuição, apesar da base de cálculo do imposto exigido ter sido constituída com fundamento no inciso II do §4º do Art. 13, onde a base de cálculo do imposto na situação concreta é definida com base no custo de produção, sugerindo, ou melhor, afirmando, que as mercadorias tiveram origem de estabelecimentos fabris. Bem, o fato é que não se discutiria a acusação fiscal se efetivamente as mercadorias tivessem sido remetidas dos estabelecimentos que as teriam produzido, pois, própria seria a aplicação do dispositivo da norma utilizado na lavratura do Auto de Infração (art. 13, §4º, II, da LC 87/96). Entretanto, a realidade fática é outra e, à luz dos fatos, não poderiam os fiscais autuar a Recorrente estabelecendo como base da exigência os custos de produção quando as mercadorias tiveram origem em estabelecimentos não fabris, porque ferem o princípio da legalidade - tipicidade tributária (descompasso e desconformidade entre o fato concreto e o tipo legal previsto na norma).

Há que ser lembrado e registrado que antes de haver transferências entre os estabelecimentos (CD e autuada), houve operações de transferências entre a indústria e os CD's, o que nos remete ao fato de que também houve agregação de custos e que bem por isso deve ter havido a devida apuração do ICMS através dos lançamentos de créditos e débitos, o que resultaria em ofensa ao princípio da não-cumulatividade, pois, mantida a autuação estaria a Recorrente a ser exigida do mesmo tributo duas vezes.

Relevante consignar que esta Câmara de julgamento, alinhada ao disposto na LC 87/96, tem entendido que existem efetivamente duas formas de apuração, baseadas nas entradas mais recentes e no custo de produção, tanto assim que converteu o presente PAF em diligência com a finalidade de, *"com base apenas nas transferências interestaduais efetuadas diretamente entre os estabelecimentos fabricantes da autuada e a filial situada no Estado da Bahia, elaborar novo demonstrativo fiscal, indicando os valores passíveis de exigência de ICMS"*.

O motivo da diligência requerida é simples. Buscou-se segregar as operações nas quais se pudesse exigir imposto com fundamento no texto da Lei, pois, sobre aquelas operações onde a forma de apuração não encontrasse respaldo legal, por óbvio, não se poderia exigir qualquer imposto, preservando-se o princípio da legalidade e a segurança jurídica.

Eis que a diligência, como requerida, não foi cumprida, vindo à colação decisões do Superior Tribunal de Justiça que não tem qualquer caráter vinculativo e que, diga-se, mesmo naqueles específicos casos, não afasta a aplicabilidade de qualquer dos incisos do § 4º do art. 13, da LC 87/96.

Por tudo o quanto dito, entendo que não há que se falar em utilização indevida de crédito fiscal por parte do recorrente, haja vista que a correta composição da base de cálculo é aquela que deriva da aplicação do disposto no artigo 13, § 4º, I, da LC nº 87/96, qual seja o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, pelo que concluo que é totalmente insubsistente a exigência fiscal. Entendendo também tratar-se de vício não passível de

saneamento, sob o ponto de vista da possibilidade de "*conserto*" da peça acusatória, pois, tal investida representaria, inexoravelmente, uma nova ação fiscal.

Quanto à manifestação da PGE/PROFIS, fls. 799 a 801, sendo breve, vejo, como dito acima, que a matéria central não diz respeito ao alargamento da regra matriz prevista no art. 13, §4º da LC 87/96, pois a essência da discussão - aplicação da Norma ao fato -, suplanta a esta, na medida em que, em verdade, trata-se de aplicação na norma em dissonância com os fatos na determinação da base de cálculo do imposto que se pretende exigir. O mesmo se pode dizer das transcrições feitas pelos n. autuantes em sua última informação fiscal.

Por tudo o quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

Quanto ao Recurso de Ofício, interposto pela Junta de Julgamento Fiscal, diante da decisão de tronar improcedente o Auto de Infração *sub examine*, julgo PREJUDICADO.

### VOTO VENCEDOR

Com os devidos elogios ao ilustre relator, pelo seu voto, permito-me discordar do mesmo, quanto ao seu entendimento em relação a diversas questões por ele postas, a começar pela questão da decadência do direito de constituição do crédito tributário.

Inicialmente, entendo pertinente transcrever as regras legais insculpidas nos artigos 150, §4º e 173 do CTN:

*"Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado expressamente a homologa.*

*(...)*

*§4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

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

Por outro lado, na legislação estadual, verifico que o legislador incorporou no artigo 107-B da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), o teor do artigo 150 do CTN, no seu parágrafo 5º, ao assim dispor:

*"Art. 107-B. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*(...)*

*§ 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."*

Dessa forma, a legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, não podendo ser argüida a determinação do artigo 150, §4º, do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação. Os créditos constituídos, em relação aos quais o contribuinte está sendo considerado se ter operado a decadência, foram relativos ao exercício de 2007, e só seriam desconstituídos, em relação ao mesmo, se o

lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01 de janeiro de 2013, o que não ocorreu.

Impende observar-se que o lançamento de ofício, na situação em foco com a lavratura de Auto de Infração, é ato da Administração Pública, que figura como sujeito ativo da relação tributária, tendo o Estado o poder-dever de agir, e de constituir o crédito tributário, o lançamento do crédito tributário é apenas um ato administrativo vinculado.

Outros atos, como a ciência, e o registro, por exemplo, se afiguram como simples atos protocolares a serem praticados após realizado o ato do lançamento de ofício pela autoridade administrativa fiscal a quem a legislação atribua a devida e necessária competência.

Isso diante do fato de que a data da realização do lançamento de ofício, ato da administração pública, tem eficácia relativamente à interrupção da contagem para efeito de caracterização de decadência do direito de lançamento, independentemente do contribuinte ser ou não cientificado, o que em valendo a tese esposada pelo relator, faria com que nenhum contribuinte na mesma condição temporal se apresentasse para a ciência do lançamento tributário, fazendo com que o mesmo fosse inócuo, ou até mesmo do registro do Auto de Infração que é ato administrativo posterior ao lançamento de ofício em si.

Apenas o Estado, na sua condição de sujeito ativo da relação jurídica, é quem tem o poder de analisar e homologar o auto-lançamento de débito tributário previamente realizado pelo contribuinte e, mesmo quando não tenha sido esse auto-lançamento realizado, proceder ao lançamento de ofício. Esta é a regra contida no artigo 142 do CTN:

*"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional".*

Dessa forma, a data de lavratura do Auto de Infração é a o marco de validade para produzir o efeito de impedir que se opere a decadência do direito de lançar o crédito tributário, ao contrário do entendimento do relator, que se apegava apenas à data de ciência do sujeito passivo, sequer mesmo, a data do registro do Auto de Infração.

Observe, ainda, que as decisões judiciais trazidas ao feito pelo ilustre relator, referem-se ao instituto da prescrição, e não a decadência, esta sim, a matéria que nos interessa neste momento, não se prestando como subsídio à sua tese.

De igual modo, a decisão trazida aos autos, não possui caráter vinculante, sendo uma posição isolada, frente à farta jurisprudência deste Conselho, embora a matéria enseje discussão e divergências.

Dessa forma, afasto a decadência argüida pelo nobre relator, adentrando na análise do mérito da autuação, em relação à qual observo que a Recorrente alega que nem todas as transferências objeto da autuação, se referem a operações realizadas a partir de estabelecimentos industriais, estando, também, incluídas, aquelas realizadas entre estabelecimentos não industriais (Centros de Distribuição).

No tocante às operações de transferências oriundas de estabelecimentos industriais, observo que a matéria objeto do presente lançamento de ofício já foi exaustivamente debatida por esse órgão julgador, inexistindo qualquer discordância quanto ao entendimento de que a Lei Complementar nº 87/96 de forma expressa determina qual a base de cálculo a ser aplicada nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, podendo citar inúmeras decisões deste órgão, a exemplo dos Acórdãos n.º CJF 0239-02/12, CJF 0266-11/09, CJF 0012-11/10, CJF 0231-12/12, CJF 0176-11/12 CJF 0100-12/13 estes dois últimos relativos à própria Recorrente

Sabido é que a Constituição Federal de 1988 determinou expressamente as matérias que deveriam ser tratadas por meio de lei complementar específica para este tributo, demonstrando também a preocupação de que determinadas matérias não fossem tratadas por via de leis ordinárias dos

Estados ou do Distrito Federal, o que poderia, aí sim, criar conflitos entre tais entes e insegurança jurídica para os contribuintes, ou seja, ela atribuiu à lei complementar o papel de fixar os pilares sobre os quais deveriam se apoiar a instituição e a arrecadação do ICMS. No que se refere ao valor tributável, o artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “i”, da CF/88, determina:

“Art. 155.

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

- i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço”.

Importante ressaltar aqui, que o verbo empregado pelo legislador constituinte para estabelecer a competência da lei complementar em matéria de base de cálculo: “fixar”, o qual, segundo o Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa (FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda: século XXI. São Paulo: Nova Fronteira, 1999. Verbete próprio. Versão eletrônica.), significa “*determinar, prescrever, firmar, assentar, estabelecer, tornar firme, estável*”. E se fizermos a consulta da palavra determinar, teremos que tal palavra significa “*delimitar, fixar, definir, precisar, decretar, especificar*”, não sendo sinônimo de exemplo ou exemplificar, como pretende a Recorrente.

Dentre estas matérias, elencadas expressamente no art. 155, §2º, inciso XII, da Constituição Federal, encontra-se a base de cálculo do ICMS, sendo que tal disposição constitucional, que regula especificamente o ICMS, guarda total simetria com o comando inserto no artigo 146 da CF/88, que, ao tratar dos “princípios gerais” do sistema tributário, prevê:

“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, bases de cálculo e contribuintes;”.

Percebe-se a harmonia do texto constitucional ao prescrever as atribuições da lei complementar em matéria tributária, tanto no âmbito geral (encampando todos os tributos), quanto no específico, relacionado ao ICMS, posto que, em ambas as hipóteses, referem que à lei complementar compete “definir” ou “fixar” a base de cálculo.

Existe, com especial ênfase no campo do ICMS, a clara intenção constitucional de eliminar os conflitos de competência, realçando o caráter nacional do imposto, sendo indiscutível que a CF/88 reservou à lei complementar a função impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo, vinculando o Legislativo e o Executivo dos Estados à sua estrita observância por ocasião da criação e cobrança do ICMS.

Em obediência 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 titular, trazendo três hipóteses de dimensão da materialidade do tributo, dos quais nos interessa, especificamente, aquele contido no seu § 4º, que dia respeito às transferências realizadas por estabelecimento fabricante do produto objeto da remessa para outro estabelecimento do mesmo titular:

“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:

(...)

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



Dessa forma, observa-se que a base de cálculo submete-se ao regime da reserva legal, ou seja, reserva de lei complementar, por força do comando constitucional, e não poderia ser diferente.

No tocante ao posicionamento adotado por alguns doutrinadores de que tal redação seria meramente exemplificativa (matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), quanto à aplicabilidade deste regramento, observo que já se encontra pacificado ao âmbito da doutrina, bem como na jurisprudência que tais rubricas são exaustivas, não admitindo interpretação extensiva em qualquer situação, e de qualquer outro sentido. Ao amparo de tal assertiva, posso mencionar decisão do Supremo Tribunal Federal, exarada no RE n.º 79452-RS, conforme voto do Min. Marco Aurélio Melo: “... obviamente que se o legislador quisesse tratar os elementos de custo definidos no Art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96 como exemplificativos, a boa técnica legislativa indicaria a adoção dos vocábulos ou expressões ‘tais como’, ‘a exemplo de’, e nunca adotaria a expressão ‘assim entendido como’”.

Além disso, o comando contido no artigo 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96 é específico e taxativo, não admite nenhum outro tipo de custo além dos elencados, por uma questão de política tributária entre os entes federados. Logo, outros custos relativos, por exemplo, a manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia elétrica, combustível, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, conforme constante do lançamento tributário realizado.

Quanto à Decisão Normativa CAT-5, de 15/06/2005, expedida pelo Estado de São Paulo, utilizada muitas vezes como elemento de Recurso em caso semelhantes, e que vem sendo argüida seguidamente por empresas para amparar seus procedimentos, a exemplo daquelas emanadas por outras Unidades da Federação, que determina, em evidente arrepio à Lei Complementar nº 87/96, a inclusão nos custos de produção de diversas rubricas, para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS quando das transferências interestaduais de produtos fabricados pelo contribuinte entre estabelecimentos da mesma titularidade, entendo que, diante do fato de tal instrumento não se adequar ao preceituado na já mencionada Lei Complementar 87/96, vez que, não pode qualquer unidade da Federação dispor diversamente daquela estipulada expressamente pela Lei Complementar do ICMS.

E de fato, reporta-se que a determinação da base de cálculo submete-se ao regime da reserva legal, sendo que, qualquer legislação ordinária que venha a contraditá-la se constitui em afronta ao comando Constitucional, razão pela qual a determinação de base de cálculo diversa daquela prevista na Lei Complementar nº 87/96, ainda que por força de lei ordinária dos Estados ou do Distrito Federal, deve ser rechaçada por se apresentar como ilegal, além de inconstitucional.

Na esfera administrativa, posso mencionar o voto proferido pelo Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, ao apreciar matéria de semelhante ordem, proferido no Acórdão nº 5.258, Recurso nº 22.214, de lavra do Conselheiro Antônio de Pádua Pessoa de Mello, *in verbis*:

*“(...) É pacífico que Minas Gerais adicionou outra rubricas na ‘base de cálculo das transferências interestaduais’, frente à lei federal, e, repita-se, não cabe fazer qualquer análise técnica daquelas, por impertinente quanto à questão de fundo.*

*Ao recolher, na origem, imposto em montante superior ao devido pelas regras da LC 87/96, ainda que constrangido pela lei local, o contribuinte tem, em potencial, uma relação jurídica conflituosa com aquele sujeito ativo da obrigação tributária. Mas não pode ver legitimidade em um terceiro estranho àquela relação – in casu, o Estado do Rio de Janeiro – ser obrigado a admitir, como crédito, o prejuízo suportado pelo interessado, em outro Estado.”*

Relevante, por pertinência, mencionar também, decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em decisão proferida no RE n.º 707.635-RS ao decidir que “a fixação da base de cálculo do produto industrializado para fim de ICMS, quando saí de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, para outro Estado, pelo art. 13, §4º, II, não pode ser modificado por regra estadual”.

Diante de tal posicionamento, mostra-se cristalino que a jurisprudência dos órgãos de cúpula do nosso Judiciário é unânime em reconhecer a submissão das normas infraconstitucionais à lei

complementar veiculadora de “*normas gerais de direito tributário*”, especialmente no que se refere à base de cálculo.

De concreto, podemos inferir que em face dessa interpretação trasladada em norma, nasceu a possibilidade de conflitos entre o Estado de São Paulo e outros Estados, posto que o crédito do imposto carreado aos cofres paulistas poderá ser recusado pela Unidade Federada de destino, relativamente à parcela excedente ao montante calculado de acordo com a Lei Complementar n.º 87/96, conforme vemos no presente processo.

Por outro lado, a limitação legal existente para determinação da base de cálculo do ICMS, quando das transferências interestaduais de produtos fabricados pelo mesmo titular, não fere o princípio da não cumulatividade deste tributo, vez que tal princípio será efetivado pela técnica do abatimento ou compensação, disciplinada, por sua vez, por “Lei Complementar”, consoante disposição do artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “c”, da Constituição Federal, conforme já observado anteriormente.

Impende observar que se a própria Lei Complementar n.º 87/96, ao determinar taxativamente a efetiva base de cálculo limitada a alguns itens dos custos de produção, especificando literalmente a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não se há que falar em afronta ao princípio da não cumulatividade.

Dessa forma, na hipótese do remetente ter destacado o ICMS em valor superior ao devido, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias dentro do limite legal estabelecido, consoante previsto nos artigos 93, § 5º, inciso II e 97, inciso VII do RICMS/97, sendo que agindo da maneira como a Recorrente vem se pautando impõe ao Estado da Bahia a absorção de um crédito fiscal superior àquele efetivamente devido, devendo adequar-se a tais artigos regulamentares que assim regem a matéria, especialmente o RICMS/97 que vigorava à época da ocorrência dos fatos geradores:

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

*(...)*

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

*(...)*

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

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

*(...)*

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

Desta forma, na hipótese do remetente ter destacado ICMS em valor superior ao devido, por ocasião da realização de operação de transferência de mercadorias em operações interestaduais, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o imposto devidamente destacado na nota fiscal, só pode gerar crédito ao destinatário das mesmas, respeitando o limite legal estabelecido.

A exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor de base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular a devida e necessária base legal, em razão da Lei Complementar 87/96 especificar os custos de produção, como: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, na forma apurada pelo autuantes nos autos, nos quais cotejam os custos unitários nos termos legais, por produto, em relação aos custos de transferências consignados nas notas fiscais, ou seja, após expurgar da base de cálculo de transferências depreciação, manutenção, amortização, frete (CIF) que é mera despesa operacional, frise-se, energia, combustível, etc., por não se enquadrarem nas rubricas

especificadas como custos de produção, conforme delimitado no referido dispositivo legal.

Em conclusão, o crédito apropriado pela Recorrente é indevido, porquanto incorporou somas referentes a custos não autorizados pela Lei Complementar. Malgrado ser estadual a competência legislativa do ICMS, não é menos verdade que a legislação tributária de cada Estado deve guardar estrita obediência às regras e limites exarados pela norma complementar, e pela Constituição Federal, conforme se extrai de decisão do STJ, no julgamento do Recurso Especial nº 707.635-RS, pela sua 1ª Turma, tendo como Relator o Ministro José Delgado, publicado no DJ em 13 de junho de 2005, já mencionada anteriormente:

*“TRIBUTÁRIO. ICMS. ARROZ BENEFICIADO. PRODUTO INDUSTRIALIZADO. TRANSFERÊNCIA DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DO MESMO CONTRIBUINTE. BASE DE CÁLCULO.*

- 1. A definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, "a", da CF.*
- 2. A fixação da base de cálculo de produto industrializado para fim de ICMS, quando sai de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, para outro Estado, pelo art. 13, § 4º, II, não pode ser modificado por regra estadual.*
- 3. Arroz beneficiado é produto industrializado.*
- 4. A base de cálculo do ICMS, quando o arroz industrializado é enviado para estabelecimento do mesmo contribuinte em outro Estado é o custo da mercadoria, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.*
- 5. Impossibilidade de pauta fiscal.*
- 6. Homenagem ao princípio da legalidade.*
- 7. Recurso do Estado do Rio Grande do Sul improvido.”*

E em conclusão, transcrevo parte do voto então proferido, relativo a tal tema:

*“Sobre o assunto, em debate, há de se considerar que:*

- a) a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, "a", da CF;*
- b) a LC nº 87 de 13.09.96, em seu art. 13, impera de modo absoluto, não podendo lei estadual reduzir ou ampliar o seu alcance;”*

Isso não significa que o Estado da Bahia esteja aplicando o artigo 20 da Lei Complementar 87/96, mas apenas cumprindo a determinação do artigo 13 do mesmo diploma legal.

Quanto ao fato de que gastos com manutenção, depreciação, amortização e combustível e energia elétrica, especialmente esta última, sejam contemplados na formulação do custo de fabricação nas transferências interestaduais, tendo em vista que, embora seja permitido legalmente o uso de crédito fiscal de ICMS nas entradas de energia elétrica utilizada no processo produtivo, tais rubricas, à luz da legislação e da Ciência Contábil, não podem ser caracterizadas como materiais secundários.

A questão aqui discutida, não é a possibilidade de utilização ou não do crédito fiscal de energia elétrica, como faz crer a Recorrente, mas sim, a possibilidade ou não de sua integração na composição da base de cálculo para efeito de transferência interestadual realizada por estabelecimento industrial.

Da mesma forma descabe qualquer alegação relativa a inobservância do princípio da não cumulatividade, pois o crédito fiscal que se está a glosar é unicamente aquele que excede à previsão legal, sendo aquela parcela que se encontra adstrita aos limites impostos pela Lei Complementar devidamente respeitados, bem como nos termos contidos no artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal.

Observe, ainda, que o frete acaso cobrado nas operações de saídas de mercadorias do remetente para a Recorrente deve ser realmente excluído da base de cálculo (em referência ao custo de produção), haja vista que ele é agregado em momento posterior (nas operações de saídas e não nas de entrada dos estabelecimentos fornecedores).

Quanto a tais transferências, pois, inexistente qualquer dúvida em relação à cobrança do imposto, razão mais que suficiente para subsistir a cobrança do mesmo, com a não aceitação do Recurso Voluntário.

Quanto a eventual discussão acerca de rubricas do tipo *‘depreciação’*, *‘energia elétrica/outros’* e *‘gastos gerais de fabricação’*, integram os elementos definidos na Lei Complementar nº 87/96, tratando-se de elementos que se encontram em poder da empresa, e somente ela pode trazê-los ao processo, aplica-se a regra do artigo 142 do RPAF/99 segundo o qual *“a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária”*, diante do fato de que apenas a Recorrente pode esclarecer quais os elementos que integram tais rubricas, independentemente de qualquer outra atitude ao curso do processo, até mesmo pelo dever de lealdade processual, principalmente mesmo diante do caráter genérico das expressões *“outros”* e *“gastos gerais de fabricação”*.

No tocante às operações oriundas de outros estabelecimentos que não se caracterizem como industriais, e sim, estejam na condição de Centros de Distribuição, alinhado-me ao posicionamento externado pela PGE/PROFIS, acorde Parecer de fls. 829 a 832, devidamente convalidado pela ilustre Procuradora Assistente, em despacho de fl. 834.

Some-se a isso, o fato de que conforme posto, o entendimento do Poder Judiciário, através dos Tribunais Superiores, tem sido no sentido de equiparar as operações realizadas por Centros de Distribuição àquelas realizadas por estabelecimentos industriais, o que ensejou, inclusive, a transcrição da decisão do ministro Castro Meira, quando da apreciação do REsp 1109298/RS, transcrito em trechos às fls. 830 e 831.

Em decorrência de tal fato, e visando esclarecer a questão, a Administração emitiu a Instrução Normativa 52/13, de 18 de outubro de 2013, a qual esclarece procedimentos acerca do tratamento de tais operações de transferências.

Ocorre que, na forma estatuída pelo Código Tributário Nacional (CTN), especialmente no inciso I do artigo 106 que *“a lei aplica-se a ato ou fato pretérito em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.”*

Isso por que a regra, é a irretroatividade da Lei, especialmente em matéria tributária, que possui gênese na aliena *‘a’* do inciso III, do artigo 150 da Constituição Federal, o qual dispõe que *“sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) III- cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; (...)”*.

Tal princípio, encontra-se de forma genérica, nos direitos e garantias individuais, especialmente no inciso XXXVI do art. 5º da Constituição brasileira, impedindo seja um tributo cobrado em face de fatos geradores havidos em período pretérito ao da égide da lei que os haja instituído ou majorado.

Trata-se de verdadeira garantia de segurança jurídica de um direito subjetivo atinente ao contribuinte, parte teoricamente mais fraca da relação a qual é submetido em razão do poder de tributar do Estado, com o fito de assegurar certeza quanto a atos pretéritos praticados, direcionando a atuação da lei nova, seja ela mais gravosa, seja ela criadora de novos encargos ou ônus, para o futuro, isto é, de modo prospectivo.

Eduardo Sabbag, em seu Manual de Direito Tributário. p. 186, assim entende a respeito: *“(...) não é inoportuno afirmar que não existem ‘exceções’ ao princípio da irretroatividade tributária. De fato, não há tributo que a tal regra não se submeta. (...) as hipóteses do art. 106, I e II, do CTN são a própria corroboração da regra da irretroatividade, pois é natural que estipule, no plano da hermenêutica, a retroação para uma lei ‘interpretativa’ e para uma lei mais benéfica, o que não se confunde com a dimensão semântica assumida pelo vocábulo ‘exceção’. (...)”*

Esta é a regra geral. Todavia, como visto linhas acima, o mencionado artigo 106 do CTN nos fala acerca da possibilidade de retroação da norma legal, quando meramente interpretativa, a qual parte da doutrina entende inaplicável, diante de ferir o princípio da segurança jurídica.

Todavia, em que pesem tais críticas, os Tribunais Superiores não vislumbram qualquer vício de constitucionalidade acerca do dispositivo contido no mencionado diploma legal, razão pela qual o mesmo deva ser aceito.

Como exemplo, posso citar o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF) a respeito da validade de lei interpretativa, desde que limitada a esclarecer preceitos anteriores à referida legislação editada, conforme manifestação do Pleno quando da apreciação de Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 605/DF, cujo relator foi o Ministro Celso de Mello:

*"EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. MEDIDA PROVISÓRIA DE CARÁTER INTERPRETATIVO. A QUESTÃO DA INTERPRETAÇÃO DE LEIS DE CONVERSÃO POR MEDIDA PROVISÓRIA. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE. CARÁTER RELATIVO. LEIS INTERPRETATIVAS E APLICAÇÃO RETROATIVA (...).*

*1. É plausível, em face do ordenamento constitucional brasileiro, o reconhecimento da admissibilidade das leis interpretativas, que configuram instrumento juridicamente idôneo de veiculação da denominada interpretação autêntica.*

*2. As leis interpretativas – desde que reconhecida a sua existência em nosso sistema de direito positivo – não traduzem usurpação das atribuições institucionais do Judiciário e, em consequência, não ofendem o postulado fundamental da divisão funcional do poder.*

*3.(...)*

*4.(...)*

*5. Na medida em que a retroação normativa da lei não gere e nem produza os gravames referidos, nada impede que o Estado edite e prescreva atos normativos com efeito retroativo.*

*6. As leis, em face do caráter prospectivo de que se revestem, devem ordinariamente, dispor para o futuro. O sistema jurídico-constitucional brasileiro, contudo, não assentou, como postulado absoluto, incondicional e inderrogável, o princípio da irretroatividade".*

Dito isso, analisemos a natureza jurídica da Instrução Normativa. A princípio, ela nada mais é do que ato administrativo expresso por ordem escrita expedida pela Administração Pública, de forma detalhista, a fim de satisfazer os preceitos contidos nas Leis, as quais devem estar em consonância com a Constituição.

Sua função precípua é a de completar o que está em uma Portaria de um superior hierárquico, num Decreto ou em uma outra norma, jamais inovando o ordenamento jurídico. Assim, a Instrução Normativa nunca poderá passar colidir com Leis ou decretos, pois estes devem guardar consonância com as Leis.

A instrução Normativa diz o que os agentes do órgão público devem seguir, executar, fazer ou respeitar, bem como descreve a respeito das atribuições que devem ser seguidas por aqueles parâmetros específicos naquele ato administrativo, ou seja, e em síntese, a trata-se de ato administrativo o qual deve estar em consonância com todo o ordenamento jurídico.

Dito isso, observo que a Instrução normativa não cria, modifica ou extingue norma. apenas e tão somente a interpreta, e aclara a aplicação de norma posta.

O entendimento do Poder Judiciário é pacífico no reconhecimento de que elas perfazem atos administrativos secundários, somente auxiliares à lei e, logo, não podem extrapolar o que está disposto na norma.

O STF, no que diz respeito à hierarquia normativa, tem entendimento pacificado desde 1991 (o qual é aplicado até hoje nas decisões dos tribunais e do STJ), e que não deixa dúvidas com relação a posição hierárquica e validade das Instruções Normativas, como o da ADI 531/DF relatada pelo Ministro Celso de Mello:

*"As instruções normativas, editadas por órgão competente da administração tributária, constituem espécies jurídicas de caráter secundário. Cujas validade e eficácia resultam, imediatamente, de sua estrita observância dos limites impostos pelas Leis, tratados, convenções internacionais, ou Decretos presidenciais, de que devem*

*constituir normas complementares. Essas instruções nada mais são, em sua configuração jurídico-formal, do que provimentos executivos cuja normatividade esta diretamente subordinada aos atos de natureza primaria, como as Leis e as medidas provisórias, a que se vinculam por um claro nexo de acessoriedade e de dependência."*

Da mesma forma, posso mencionar decisão prolatada na ADI 536/DF a respeito:

*"Ementa: - CONSTITUCIONAL. ADMINISTRATIVO. TRIBUTÁRIO. INSTRUÇÃO NORMATIVA: NATUREZA. CTN, ART. 110. I. Os atos normativos expedidos pelas autoridades fazendárias tem por finalidade interpretar a lei ou o regulamento no âmbito das repartições fiscais. CTN, art. 100, I. Destarte, se essa interpretação vai além da lei, a questão é de ilegalidade e não de inconstitucionalidade, pelo que esse ato normativo não esta sujeito a jurisdição constitucional concentrada. II. Precedente do Supremo Tribunal Federal : ADIn n. 311- 9-DF. III. Ação direta de inconstitucionalidade não conhecida".*

Dessa forma, tal instrumento normativo, ato administrativo puro, destina-se ao corpo da administração pública, apenas se cumpre a interpretar a norma legal já vigente.

Por tais razões, tornando-se a diligência solicitada pelo relator desnecessária, entendo que seus argumentos não podem prosperar, motivo pelo qual discordando do mesmo, posiciono-me no sentido de que também tais operações de transferências devem ser devidamente consideradas, e cobradas, tal como no lançamento, pelo uso indevido do crédito fiscal, o que torna o Recurso Voluntário NÃO PROVIDO.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206891.0009/08-2, lavrado contra **PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.388.345,07**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Valtércio Serpa Júnior, Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira

VOTO VENCIDO – Conselheiros: José Antonio Marques Ribeiro, Rodrigo Lauande Pimentel e Valnei Sousa Freire.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de outubro de 2013.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO - RELATOR/VOTO VENCIDO

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - VOTO VENCEDOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS