

A. I. N° - 206891.0028/14-1
AUTUADO - SADIA S.A.
AUTUANTES - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO,
e EUZIANE GOUVÊIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 04/02/2015

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0011-03/15

EMENTA: ICMS. BASE DE CÁLCULO. SAÍDAS DE PRODUTOS EM TRANSFERÊNCIA PARA ESTABELECIMENTO SITUADO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO, PERTENCENTE AO MESMO TITULAR, COM PREÇO INFERIOR AO CUSTO DE PRODUÇÃO. Consoante o disposto no art. 13, §4º, inciso II da LC 87/96, o legislador determinou os elementos de custo de produção: matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento. Assim, os gastos com os demais elementos de custo de produção, tais como manutenção, depreciação, amortização, energia elétrica, combustível, conforme já alinhado, não devem ser computados para tanto. Não acatada a preliminar de nulidade suscitada e rejeitada arguição de decadência. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 04/08/2014, exige o valor de R\$1.473.814,11, acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização indevida de crédito de ICMS fiscal nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, nos meses de janeiro a dezembro de 2009 - Infração - **01.02.23**.

Consta como suplemento consta “Trata-se de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do ICMS nas operações de entradas por transferência interestadual, tudo em conformidade com detalhamento efetuado no próprio corpo deste Auto de Infração.”, e Auditoria apenas para o exercício de 2009 - base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência de produtos industrializados, que foram, tão-somente, produzidos (fabricados) pelos respectivos remetentes, superior ao estatuído no art. 13, §4º, inciso II, da LC 87/96.”

O autuado apresenta defesa, fls. 97 a 112, aduzindo as seguintes argumentações.

Inicialmente registra que o RPAF-BA/99 prevê em seu art. 39, os requisitos do auto de infração, ou seja, as informações imprescindíveis para a validade da lavratura da autuação, sendo que, em seu inciso III, dispõe que deverá constar “a descrição dos fatos considerados infrações de obrigações tributárias principal e acessórias, de forma clara, precisa e sucinta;”.

Esclarece que na descrição dos fatos, está contida a obrigatoriedade na capitulação da infração cometida na legislação estadual do Estado da Bahia, ou seja, o artigo que foi infringido.

Afirma que no Auto de Infração, não foi apontado qualquer dispositivo legal a respeito das rubricas que compuseram o custo da mercadoria recebida e que não devem ser consideradas nas referidas operações, pois não possuem natureza de matéria-prima ou materiais secundários e,

portanto, devem ser estornadas quando da saída das mercadorias. Diz que a fiscalização limitou-se a colacionar artigos que dispõem de forma genérica sobre o creditamento oriundo de operações interestaduais entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica. Remata frisando que após essa superficial capitulação das infrações cometidas, a Autoridade fiscal colacionou uma planilha com informações como data do fato gerador e do vencimento, base de cálculo, alíquota, multa e valor histórico.

Afirma que em nenhum momento restou demonstrada a diferença entre o crédito que detinha o direito de aproveitar com base no entendimento da SEFAZ com o que efetivamente fora aproveitado.

Destaca que a Autoridade Fiscal efetivamente excluiu somente as rubricas que, com base em suas superficiais explicações, o Estado da Bahia não concede o direito aos créditos. Prossegue observando que em seu entendimento é necessária a apresentação de planilha detalhada dos valores relativos às rubricas previstas como concessivas de créditos pela Autoridade Fiscal, como aquelas que supostamente não concedem o direito ao crédito, a fim de que tenha conhecimento dos cálculos realizados pela fiscalização e, se necessário, possa impugná-los art. 18, do RPAF-BA/99.

Revela ser a nulidade do Auto de Infração incontestável, pois a Autoridade Fiscal não determinou com segurança as infrações cometidas, seja no enquadramento legal ou na respectiva descrição, bem como não detalhou os cálculos em relação aos créditos aproveitados e àqueles que poderiam efetivamente ser utilizados.

Esclarece que em função do princípio da tipicidade é preciso que a situação descrita pela autoridade corresponda exatamente à hipótese descrita pela legislação invocada e indispensável, ainda, que haja perfeita correlação entre o fato descrito e a norma tida como violada.

Observa que dispositivos dados como infringidos - art. 93, §5º, inciso II, combinado com o art. 97, inciso VIII, do RICMS-BA/97 - comportam ou abrigam a situação em que o Estado da Bahia pode exigir glosa de crédito de ICMS quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem tenha fixado base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo.

Assinala que o processo de lançamento ora impugnado deveria conter como requisito indispensável de validade as seguintes provas, sem as quais continua carregando eivas de nulidade: a) de que a legislação da unidade da Federação de origem da mercadoria contém previsão fixando base de cálculo do imposto devido em operação interestadual superior a que está prevista em lei complementar ou convênio ou protocolo; b) de que o estabelecimento que promoveu a operação interestadual obedeceu à legislação divergente.

Explica que se os demonstrativos anexados ao processo dão conta de que o estabelecimento autuado recebeu mercadorias de outros estabelecimentos da mesma empresa situados em diversas unidades da Federação, então para cada origem das mercadorias deveria existir a prova da divergência legislativa, onde estivesse devidamente especificado o dispositivo legal que prevê a majoração da base de cálculo que resultou em prejuízo para o Estado da Bahia.

Destaca que a divergência em face da LC 87/96, caso infracional, deveria ser imputada aos Estados infratores, com uso de instrumento adequado, como uma ação direta de inconstitucionalidade, e não mediante auto de infração com glosa de crédito.

Cita que a descrição da infração foi baseada numa tipificação regulamentar delineada para comportar atos e fatos passíveis de ocorrência no mundo real. Atos emanados de unidades da Federação estabelecendo bases de cálculos, de um lado, e, de outro, fatos representados pelos comportamentos dos contribuintes diante desses atos.

Esclarece que por princípio, uma norma tributária dá os contornos da situação fática que pode ocorrer no mundo real, e que por isso não contém palavras inúteis ou supérfluas. Registra que

um fato só pode ser tributado, ou, uma conduta só pode ser penalizada, se a sua configuração corresponder à exata descrição contida na norma, ou tipo tributário.

Menciona que a tipicidade ocorre quando todos os elementos fáticos ou da conduta estão representados na norma, sobressai-se, como conclusão óbvia que o lançamento é nulo por inteiro, porque não existem provas de que as legislações dessas unidades da Federação estabeleceram base de cálculo do ICMS para transferência interestadual de mercadoria de forma divergente da Lei Complementar nº 87/96.

Diz que o ato fiscal é totalmente nulo porque as legislações dos Estados são fieis ao disposto na LC 87/96, e por isso não se encaixam na disposição contida no inciso II, do §5º, do art. 93 do RICMS-BA/97, cujo teor transcreve.

Assinala que o Tribunal Administrativo Estadual da Bahia já proferiu diversas decisões no sentido de que é nulo o auto de infração quando não há elementos suficientes sobre a infração cometida pelo contribuinte.

Sustenta que não restam dúvidas sobre a existência de vícios que configuram a nulidade do auto de infração em voga, já que não foi especificado de forma concreta as infrações cometidas e, principalmente, não foi apresentado os cálculos que resultaram no valor do Auto de Infração.

Revela que o presente auto de infração visa a constituição e cobrança de valores relativos ao ICMS originários do procedimento de compensação realizado, no exercício de 2009, concernente a créditos aproveitados quando da entrada de mercadorias transferidas por seus estabelecimentos da localizados em outros Estados de federação.

Destaca que parte do débito em questão encontra-se maculado pela decadência, qual seja, a rubrica cobrada referente ao período de janeiro a julho de 2009.

Afirma que a Constituição Federal, em seu art. 146, inciso III, alínea “b”, estabeleceu que cabe exclusivamente à Lei Complementar dispor sobre normas gerais em matéria tributária, especialmente quanto à decadência e à prescrição.

Menciona que o CTN regulamentou as questões pertinentes à decadência, limitando em cinco anos o direito do Fisco de constituir o crédito tributário, iniciando o prazo conforme a modalidade do lançamento a ser efetuada.

Informa que nos tributos cujos lançamentos forem por homologação, o prazo decadencial inicia-se na data da ocorrência do fato gerador do tributo, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, conforme determina o art. 150, §4º, do CTN.

Destaca que somente nos casos em que for comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, bem como quando o lançamento for por declaração ou de ofício aplica-se a regra contida no art. 173, inciso I, do CTN, cujo teor transcreve, na qual o prazo de cinco anos inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Revela ser cediço que o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços é um imposto cujo lançamento é realizado por homologação e, por não se vislumbrar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, deve necessariamente ser aplicada a regra contida no art. 150, §4º, do CTN.

Menciona que ao proceder ao creditamento de determinados valores relativos ao ICMS, é obrigada a escriturar os cálculos realizados no Livro de Apuração do ICMS, doc. 05, sendo que, após a realização dos cálculos pertinentes, o contribuinte procede ao recolhimento integral do imposto devido e informa à Administração Pública os procedimentos adotados mediante o envio de declaração, procedimento que efetivamente ocorreu, conforme comprovantes de recolhimentos emitidos pela própria Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia - Doc. 06.

Diz que o Fisco está apto a verificar, através de procedimentos fiscalizatórios, se o contribuinte apurou corretamente o valor a ser recolhido de ICMS e se aproveitou corretamente de eventuais créditos a serem deduzidos.

Ressalta que no presente caso foi realizado o creditamento do ICMS nos meses de janeiro a julho de 2009, conforme comprova o “Demonstrativo do Débito Fiscal” formulado pela Autoridade fiscal, o que serviu para a apuração e recolhimento do ICMS mensal, que foi pago à época das apurações, bem como para apresentação de sua declaração ao Estado. Acrescenta que somente foi lavrado o presente auto de infração na data de 04 de agosto de 2014, efetivando-se com a intimação da Autuada no dia 07 de agosto de 2014.

Traz a colação trechos de decisões proferidas pelo Tribunal de Imposto e Taxas do Estado de São Paulo que vem proferindo decisões sob o entendimento quanto à aplicação da regra disposta no art. 150, §4º, do CTN, nos casos de glosa de créditos do ICMS.

Arremata firmando ser, nesse sentido, imprescindível o cancelamento parcial do presente Auto de Infração referente aos débitos do período de janeiro a julho de 2009, diante do lapso decadencial transcorrido, em observância à legislação e à jurisprudência.

Informa que o Estado da Bahia, nas entradas de mercadorias advindas de estabelecimentos da mesma pessoa jurídica localizados em outros Estados da federação, permite o aproveitamento do crédito limitando-o ao custo de mercadoria condizente ao percentual das rubricas: matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra, de acordo com o disposto no art. 56, inciso V, alínea “b”, do RICMS-BA/97. Continua observando que o regulamento não dispõe sobre a definição de matéria-prima, material secundário, etc., de forma que se socorre ao disposto no art. 226 do Regulamento do IPI, estritamente no que se refere aos créditos. Revela que se caracteriza como matéria-prima e material secundário/produto intermediário o material consumido no processo industrial.

Destaca que em relação ao conceito de “custo da mercadoria”, o Regulamento do ICMS não apresenta legislação explicativa ou limitadora de sua caracterização. Diz que de forma análoga, deve ser utilizado o disposto no art. 290 do Regulamento do Imposto de Renda.

Menciona que a Autoridade fiscal exaustivamente fundamentou seu auto de infração em julgado proferido pelo Superior Tribunal de Justiça (Resp nº 1.109.298/RS) mas se esqueceu que, naquela oportunidade, o Tribunal não limitou ou apresentou nova definição para os conceitos de matéria-prima e material secundário/produto intermediário:

Colaciona as explicações do Ilmo. Adolpho Bergamini sobre o conceito de custo que, apesar de extensa, colaciona na defesa por entender serem de suma importância ao presente caso.

Sustenta que Autoridade fiscal não deve alterar ou limitar os conceitos de custo de produção, matéria-prima e material secundário/produto intermediário unicamente a fim de saciar a sua gana arrecadatória, sob pena de afronta ao art. 110 do CTN, que transcreve.

Diz que no presente caso, faz prova a documentação ora acostada: (i) demonstrativo de custo unitário - Doc. 07, (ii) demonstrativo de custo de transferência das fábricas - Doc. 08 e (iii) notas fiscais - Doc. 09.

Afirma que aplicou base de cálculo composta apenas pelo custo da mercadoria, mediante a inclusão de valores da matéria-prima, dos produtos intermediários/materiais secundários e de outros institutos diretamente consumidos no processo industrial, não ampliando a base de cálculo decorrente dos valores do mercado, de forma que a autuação não merece ser mantida.

Esclarece que o ICMS, instituído pela CF/88, possui natureza de imposto não-cumulativo, com exceção dos casos especificados no referido diploma legal e que somente nos casos de isenção e não incidência é que o contribuinte deixará de usufruir de créditos para compensação, sendo que nenhum ente legislativo possui competência para instituir restrição diversa quanto à não-cumulatividade do ICMS.

Revela que quando da promulgação da Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir), foi concedido o direito ao crédito da energia elétrica consumida nos estabelecimentos, sem qualquer restrição, porém a Lei Complementar nº 102/2000, cujo teor transcreve, alterou o dispositivo acima e

restringiu o direito ao crédito referente à entrada de energia elétrica a três hipóteses, atualmente, até 1º de janeiro de 2020.

Nesse sentido, destaca que, considerando que a energia elétrica é consumida no processo industrial e de suma importância à industrialização das mercadorias, inequívoca a sua definição de produto intermediário, e, conseqüentemente, a sua inclusão como custo das mercadorias remetidas a outros estabelecimentos.

Frisa que Tribunal Administrativo da Bahia já proferiu decisões no sentido de que a energia elétrica destinada ao processo industrial consiste em produto intermediário.

Observa que, partindo do pressuposto de que a energia elétrica é um insumo imprescindível ao processo industrial e que por ele é diretamente consumido, logicamente deve ser considerado como custo de produção e, portanto, ser incluído na base de cálculo do imposto quando da saída do estabelecimento, mesmo que a remessa seja a estabelecimento da mesma pessoa jurídica.

Declara que a Autoridade fiscal pretende restringir a base de cálculo prevista no art. 13, §4º, da Lei Complementar nº 87/96, a fim de reduzir os créditos a serem aproveitados, o que afronta diretamente os princípios da segurança jurídica e o direito de propriedade, bases constitucionais do direito tributário pátrio.

Assevera que para não pairar dúvidas quanto à destinação da energia elétrica no processo industrial dos estabelecimentos localizados em outros Estados, anexa à presente peça os laudos técnicos elaborados com base nas atividades realizadas nos estabelecimentos remetentes das mercadorias - Doc. 1.

Sustenta a tese da manutenção dos valores de energia elétrica na base de cálculo das mercadorias recebidas de estabelecimentos localizados em outros Estados da Federação, e, conseqüentemente, a manutenção dos créditos aproveitados.

Destaca que o RICMS-BA/97 não limita nem define a extensão do conceito do termo “custo da mercadoria”, razão pela qual se aplicam aqueles previstos em outros atos normativos tributários, como o Regulamento do IPI e o Regulamento do Imposto de Renda.

Informa que o Regulamento do Imposto de Renda, em seu art. 290, dispõe sobre a abrangência do conceito “custo”, incluindo em sua base a manutenção e depreciação de bens utilizados no processo industrial. Assevera que se inclui no conceito de custo da produção não somente a matéria-prima, o material secundário/produto intermediário, o acondicionamento e a mão-de-obra, mas também os custos suportados pelo estabelecimento produtor que estão diretamente vinculados ao processo industrial.

Frisa que impedir o aproveitamento do crédito de ICMS relativo a insumos nitidamente vinculados ao processo de produção e que consistem em custo de industrialização da mercadoria, resulta em oneração à cadeia subseqüente, ou seja, suas operações, resultando no efeito cascata do imposto e, conseqüentemente, violando o princípio da não cumulatividade previsto no art. 155, §2º, inciso I, da Constituição Federal.

Discorre sobre a importância do princípio da não-cumulatividade e colaciona trecho dos ensinamentos do doutrinador José Eduardo Soares de Melo.

Desta forma, diz que não merece prosperar a conduta da Autoridade fiscal de restringir seu direito ao crédito em relação às mercadorias advindas de estabelecimento da mesma pessoa jurídica localizado em outro Estado da federação, excluindo do conceito de custo, institutos e insumos diretamente vinculados ao processo industrial.

Destaca que sobre as glosas de créditos de ICMS foram aplicadas penalidades de 60%, majorando de forma significativa o crédito tributário pretendido pela Autoridade fiscal.

Revela que, em que pesem as demonstrações dos tópicos anteriores serem suficientes para a extinção / cancelamento da cobrança do tributo e, conseqüentemente, da multa aplicada ao caso,

ad argumentandum, na eventualidade de manutenção da cobrança do tributo, o que não se espera, a multa aplicada com base no percentual de 60% mostra-se completamente abusiva e indevida, com nítido caráter confiscatório.

Lembra que o processo administrativo não se submete à função administrativa, mas sim à jurisdicional, exercida de forma atípica pela Administração Pública, devendo, portanto, serem obedecidos todos os princípios processuais, bem como analisadas eventuais inconstitucionalidades. Continua destacando que, fincados nessas premissas, sendo a Carta Republicana o fundamento de validade para toda legislação, qualquer dispositivo legal que não esteja em consonância com os seus ditames não pode ser aplicado pela Administração Pública.

Reproduz o teor do art. 150, inciso IV, da Constituição. Prossegue citando que o *caput* do artigo constitucional em análise dispõe que a Administração Tributária deverá respeitar não apenas os princípios esculpidos no seu bojo, como também as garantias asseguradas aos contribuintes existentes nas demais disposições da Carta Magna.

Afirma que a vedação do efeito de confisco da atuação fiscal do Estado e das entidades que detêm a capacidade tributária tem estreita relação com o direito de propriedade do contribuinte, conforme elucida na doutrina pátria reproduzindo ensinamentos dos juristas, Bernardo Ribeiro de Moraes, de Ruy Barbosa Nogueira Heron Arzua e Dirceu Galdino e José Eduardo Soares de Melo.

Explica que a extensão da atuação tributária deve respeitar o patrimônio do contribuinte, retirando assim de seu domínio apenas parcela que não afete a sua integralidade, sua capacidade contributiva.

Observa que, considerando que os princípios em análise são aplicados quando da atuação fiscal do Estado, faz-se imperiosa a conclusão de que aludida garantia do contribuinte envolve também a dosagem da punibilidade a ser aplicada em virtude de eventual descumprimento de obrigação tributária, sob pena de transgredir os princípios do interesse público, da propriedade, do não confisco e, principalmente, da capacidade contributiva.

Colaciona o entendimento do Supremo Tribunal Federal nos julgamento pela sua sessão plenária reproduzindo a ementa dos recursos extraordinário REExt 55.906/SP e REExt 57.904/SP.

Ratifica o mencionado posicionamento, a mesma Corte Suprema, ao proceder ao julgamento de Recurso Extraordinário apresentado pela Fazenda do Estado de São Paulo, dessa maneira decidiu:

Firma que da mesma forma, a fixação pelo Poder Judiciário do montante sancionador a ser aplicado deve ser realizada mediante a aplicação do conceito de equidade previsto no art. 108, inciso IV, do CTN - Código Tributário Nacional.

Arremata sustentando ser necessária a eliminação da multa imposta, já que jamais poderia superar o patamar de 20% do valor do imposto cobrado.

Conclui requerendo cancelamento integral do Auto de Infração, e subsidiariamente, caso esse não seja o entendimento deste órgão julgador, requer a redução da multa a patamar não superior a 20%, com base nos ditames constitucionais e legais que regem o ordenamento jurídico pátrio.

Os autuantes prestam informação fiscal, de fls. 162 a 216, informando, logo no início, que objetivo da autuação é procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação) na hipótese de transferência de produtos em operações interestaduais entre filiais, para filiais localizadas em outras unidades da Federação, no caso no Estado da Bahia, de modo que, didaticamente, se compreenda os lindes da controvérsia ora instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal.

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

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

Aludem que, em função da clareza da LC, portanto, a qualquer tipo de inteligência ampliativa, a legislação do Estado da Bahia, por exemplo, tanto na Lei instituidora do ICMS de nº 7.014/96, no seu art. 17, §7º, II, quanto no Regulamento do ICMS Baiano (art. 56, inciso V, letra “b”) traz essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da LC nº 87/86, com isso, não é possível duvidar do acerto dos legisladores estaduais que assim atuaram, em face da clareza com que se apresenta a redação da norma esculpida no inciso II do parágrafo quarto do art. 13º da LC 87/96.

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

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

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

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

Transcrevem o art. 150, §4º do CTN e a Lei nº 3.956/81 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB, no qual fixa um prazo para a homologação diferente do que está previsto no CTN (§5º do art. 107-B). No §5º se considera ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após cinco anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação - e esse prazo é o mesmo que está fixado no art. 173, inciso I do próprio CTN (e de igual forma também no COTEB - Art. 107-A), conclui-se, portanto, que a lei dá total amparo e, pelo menos ao Estado da Bahia, não prevalece a tese da decadência mensal, também por esse motivo.

Acrescentam, ainda, que o art. 150, §4º, do CTN, prevê que “*Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador*”. Contudo, a legislação tributária do Estado da Bahia, utiliza a permissão contida no §4º do art. 150 do CTN, onde fixa o prazo de homologação em cinco anos a contar “*do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*” (art. 107-A, inciso I, do COTEB e art. 965, inciso I, do RICMS-BA/97).

Aduzem que, assim, a homologação é tácita, prevista no art. 150, §4º, do CTN, pois só ocorre quando o imposto devido é lançado pelo sujeito passivo e pago dentro das condições previstas na legislação tributária. Neste caso, os valores que estão sendo cobrados foram apurados mediante a realização de uma auditoria fiscal, que detectou a apropriação de créditos fiscais de ICMS a mais que a prevista na legislação, acarretando o recolhimento a menos do ICMS devido mensalmente. Essa parcela do ICMS que deixou de ser recolhida foi lançada, de ofício e, portanto, em relação aos valores cobrados no Auto de Infração não houve o lançamento por homologação e não se pode aplicar o previsto no art. 150, §4º, do CTN.

Afirmam que o Auto de Infração nº 206891.0025/08-8 a PGE/PROFIS emite parecer jurídico, datado de 13/01/2011, de lavra da procuradora Maria José Sento-Sé afirmando que deve ser obedecido a regra do COTEB, onde assevera que o art. 107 do COTEB “prevê o início do prazo decadencial como sendo o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador”, de igual modo, acontece nos julgados do CONSEF (A-0073-12/12).

Dizem também, preliminarmente, que o autuado se limitou a dizer que vem cumprindo as normas da LC nº 87/96 em relação aos cálculos.

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

Observam que a LC nº 87/96, em seu art. 13, §4º, inciso II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao “*custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento*”, assim, fica evidente que a base de cálculo do ICMS, nesta situação, está disposta na LC nº 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu art. 13, §4º, inciso II, com isso, o art. 56, inciso V, “b”, do RICMS-BA/97, tido como infringido, está respaldado na Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, §7º, inciso II, que por sua vez está respaldada na Lei Complementar indicada, sendo legítima esta exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, e conseqüentemente, destaque e utilização a maior do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Na realização da auditoria, afirmam que foi utilizado como parâmetro para a definição da base de cálculo o somatório dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, conclui, então, que o comando contido no art. 13, §4º, inciso II da LC 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo (além dos elencados acima), assim, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

Transcrevem trechos dos juristas sobre o papel da lei complementar (PAULSEN: 2008; SANTI: 2000:86; CARVALHO: 2002 e SOUZA: 1998), neste esteio conceitual, se mostra que os atos declinados pelos legisladores ordinários de referência a definição ou fixação da base de cálculo devem rigorosa e especial obediência ao estatuído em lei complementar, evitando-se operar conflitos interpretativos entre os entes políticos que possuem o poder de império e, de igual modo, garantir a isonomia de tratamento entre as unidades federadas conforme expressa Márcio

Alexandre Freitas (FREITAS, Márcio Alexandre O. S. A base de cálculo do ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte e a Decisão Normativa CAT/SP n.05/2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10263>>. Acesso em: 21 jan. 2008), com isso, retira do âmbito da Lei Complementar a definição ou fixação da base de cálculo dos impostos, em especial o ICMS, é subtrair a própria efetividade da reserva constitucional.

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

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

Em relação à definição de efeitos tributários pela tributária e referência a institutos de direito privado nas normas tributárias, dizem que ao tomar como pressuposto válido o fato de que a LC 87/96 fixou ou elegeu taxativamente, literalmente, os elementos de custo de produção (matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento), que, somados, formarão a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados, restou colher o que existe na doutrina e nas normas gerais de Direito Tributário (em especial nos artigos 109 e 110 do CTN), com o fito de construir a melhor exegese quanto ao conceito desses elementos de custo de produção.

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

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

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

Dizem ainda que é natural e lógico, o surgimento de controvérsias, dúvidas e as buscas das soluções nas normas tributárias, se procura então guarida nas normas de direito privado, atentando, sempre, para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas no texto da Carta Magna, nem mesmo o Direito Tributário infraconstitucional pode alterá-los. Nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado. Em outra situação, chama atenção que não pode o legislador, para o caso abordado neste trabalho, dizer, de forma diferente do que está previsto no Direito Privado, em especial na Ciência Contábil, o que seja matéria-prima, mão-de-obra; material secundário e acondicionamento, haja vista que a LC 87/96, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu, fixou os elementos de custo de produção que deverão compor ou formar a base de cálculo, mas não conceituou o que seria cada um deles, isto é, o que se entende por matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento. Sustentam que o correto é recorrer às normas da Ciência Contábil, da Contabilidade ou de outros institutos de Direito Privado.

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

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

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

Ressaltam que os materiais de produção mais importantes do processo de industrialização são as matérias-primas e os materiais de produção menos importantes, suplementares, auxiliares ou secundários são exatamente os materiais dito secundários. Assim, não se pode ignorar que a Ciência Contábil sempre relaciona mão-de-obra à “pessoal”, ao “homem”, e nunca à “máquina”

e aos “equipamentos”. Transcreve os ensinamentos do nobre Auditor Fiscal e Professor de Contabilidade de Custos, Dr. Creso Cotrim Coelho, com referência a mão-de-obra, como também Eliseu Martins (Contabilidade de Custos. 9ª ed. - 6. reimpr. - São Paulo: Atlas, 2006, p. 133-134).

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

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

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

Demonstram que os elementos de custo formadores da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, inciso II, da LC 87/96 estão claramente identificados nesta planilha: “1) *matéria-prima (materiais de produção principais)*; 2) *materiais secundários (materiais de produção suplementares ou secundários)*; 3) *Acondicionamento (material de embalagem)*; e 4) *Mão-de-obra (direta e indireta)*”, que são os quatro elementos de custo de produção que, somados os seus valores, formaria a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência de produtos industrializados. Os demais componentes do custo de produção ficariam excluídos dessa base de cálculo por imposição taxativa da LC 87/96. Reproduzem linha de raciocínio e consoante publicação no Diário Oficial da União (D.O.U.), o Segundo Conselho de Contribuintes da Secretaria da Receita Federal do Brasil no qual editou várias súmulas (nº 12): “*Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidas em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário*”.

Enfatizam que o STJ reafirma a orientação e firma jurisprudência no sentido de que a energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumo, matéria-prima, nem produto intermediário, pois não se incorpora nem é consumida em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de “bens de uso e consumo” (AgRg no RE 731885 - PR - Rel. Ministro Luiz Fux, DJ de 20/03/2006; RESP 518656-RS - Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de

31/05/2004; AgRg no AG 623105-RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21.03.2005; AgRg no RE 826689-RJ – Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 22/06/2006).

Asseveram que energia elétrica (e outras formas de energia), lubrificantes e combustíveis também não se enquadram nos conceitos de produtos intermediários, nem de materiais secundários, tampouco no de matéria-prima. Diante disto, o legislador infraconstitucional (via lei ordinária, decreto, decisão normativa etc.), com o único objetivo de ampliar a sua participação no “bolo da arrecadação do ICMS”, não pode nem deve contrariar o que a própria Ciência Contábil que define e conceitua os seus institutos, a exemplo de matéria-prima; mão-de-obra, material secundário e acondicionamento (Embalagem), desvirtuando o sentido e o alcance do que está prescrito no art. 13, §4º, inciso II da LC 87/96, ultrapassando, conseqüentemente, os limites de sua competência e ferindo mortalmente os princípios da Federação, sendo por fim, os “materiais de produção principais” são as “matérias-primas” e os “materiais de produção não-principais” são os próprios “materiais secundários”. Ambos, matéria-prima e material secundário são materiais diretos. Fazem parte, diretamente, do processo produtivo e se incorporam na mercadoria produzida. O mesmo poderia dizer para o material de embalagem ou acondicionamento, pois a mercadoria produzida não se apresenta para o mercado consumidor sem estar devidamente acondicionada ou sem a respectiva embalagem.

Transcrevem julgados dos Conselhos de Contribuintes Federados (ACÓRDÃO CJF Nº 1794/00 - Bahia; CCRF/PR - PAF: 60891010 Acórdão93/2001 - 08/03/2001 - Paraná; Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais - Paraná / CCRF-PR; ACÓRDÃO CJF Nº 0409-11/03 – Bahia; ACÓRDÃO CJF Nº 0210-11/04 – Bahia; CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 085/2000 - Minas Gerais; ACÓRDÃO CJF Nº 0340-11/06 – Bahia) que decidiram pela taxatividade ou literalidade da lista ou dos elementos contidos no art. 13, §4º, II da LC 87/96. No entanto, nessas oportunidades não encararam ou não chegaram a apreciar o que seria cada uma das rubricas ali listadas, exceto o Estado de Minas Gerais. Frisam que pouquíssimos tribunais estaduais apreciaram essa matéria. No Tribunal do Estado do Rio Grande do Sul foi tomada uma decisão pioneira, através do Processo nº 70002778157, em 06 de junho de 2007. Ressaltou que esse regramento do art. 9º do Convênio ICMS 66/88 foi repetido exatamente no art. 13, §4º e incisos da LC 87/96.

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

Reiteram que tanto o STF como STJ pacificaram o entendimento de que deve ser aplicado o princípio da legalidade tributária estrita (art. 97, inciso IV, CTN), quanto à definição da extensão da base de cálculo dos impostos, de forma que o intérprete deve ater-se ao disposto na lei, não lhe sendo lícito, através de criativa construção hermenêutica, estender ou reduzir a base impositiva do tributo.

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

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

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

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

Lembram que o pleno do STF (RE 572.762-9/SC) reconheceu que as comunas têm o direito subjetivo de exigir a parte que lhes cabe na arrecadação daquele tributo, devendo tal raciocínio estender-se, pelas mesmas razões jurídicas, à parcela do ICMS a que têm direito, por força de expressa disposição constitucional que deferiu à Lei Complementar definir ou fixar a base de cálculo do ICMS, no qual uma unidade federada está deixando de arrecadar o que lhe é devido e, segundo a clássica lição de Aliomar Baleeiro.

Afirmam que é exatamente o que ocorre com o imposto a que se refere o art. 13, §4º, inciso II, da LC 87/96, visto que, com o inapropriado alargamento da base de cálculo pela legislação de uma unidade federada, a integralidade desse tributo (por força da ampliação indevida da base de cálculo) não constitui receita do Estado (origem) que assim procedeu, mas, sim, diz respeito, efetivamente, a parcela do ICMS (receita pública) que pertence de pleno direito ao Estado de destino das mercadorias industrializadas.

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

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

Assim, um exame pontual do disposto no art.13, §4º, inciso II da LC 87/96 conduz inequivocadamente à conclusão de que não pode um ente político utilizar o seu poder de império para alterar a base de cálculo do ICMS ao seu talante, sob pena de grave ofensa ao pacto federativo, principalmente nas operações interestaduais tratadas neste modesto trabalho.

Pugnam pela procedência do Auto de Infração.

VOTO

O lançamento de ofício, ora impugnado, trata de 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.

Inicialmente cabe ser enfrentada a preliminar de nulidade suscitada pelo impugnante sob o fundamento de que o lançamento foi realizado com base em enquadramento legal genérico e sem demonstração dos cálculos da apuração da diferença de crédito glosada e sem especificar de forma concreta a infração cometida. Afasto a preliminar de nulidade, haja vista que os autuantes

expuseram com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreveram a infração, fundamentando com a indicação dos documentos, demonstrativos e relatórios respectivos, bem como de seus dados e cálculos, assim como indicam o supedâneo jurídico. Ademais, de acordo com expressa previsão do art. 19 do RPAF-BA/99, a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade provável erro da indicação, uma vez que, pela descrição dos fatos, reste evidente o enquadramento legal. Também não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, eis que o Auto de Infração foi lavrado em estrita observância aos dispositivos legais aplicáveis, não havendo a alegada inobservância aos princípios da legalidade e da tipicidade, tendo sido atendidas as exigências contidas no art. 39 do RPAF-BA/99, inexistindo, portanto, violação alguma ao princípio da legalidade ou de qualquer outro princípio aplicável à constituição do crédito tributário, tendo o direito de defesa sido exercido em sua plenitude pelo contribuinte.

Logo, por não estarem presentes nos autos quaisquer dos motivos de nulidades, precipuamente os elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF-BA/99, fica ultrapassada a suscitada preliminar de nulidade.

O impugnante, com base no §4º do art. 150 da CTN, argumenta que a ciência obtida, acerca da autuação, deu-se em 07 de agosto de 2014, assim, os fatos geradores, relativas às exigências tributárias concernentes aos períodos de janeiro a julho de 2009, estariam atingidos pela decadência, haja vista que teria sido regularmente intimado do auto de infração há mais de cinco anos da ocorrência de todos os fatos geradores envolvidos nestes períodos.

Essa questão já se afigura pacificada nesse Contencioso Administrativo tendo sido objeto de reiteradas decisões a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 0113/12-05, 0102/12-05, 0004-11/06 e 0009-12/08.

O Código Tributário Nacional permitiu que, através de lei, o ente federativo respectivo possa estipular uma outra contagem de prazo para aplicação dos efeitos decadenciais, conforme alinhado no §4º do art. 150 que, ao dispor sobre o prazo de homologação tácita do chamado “lançamento por homologação”, inicia-se assim: “Se a lei não fixar prazo...”. Ou seja, o critério de contagem do prazo de que cuida o citado dispositivo aplica-se no caso de a lei ordinária do ente tributante ser omissa a esse respeito.

A legislação do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento e, por isso, não é acatada a alegação referente à determinação do art. 150, §4º, do CTN, que prevê: “se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador”.

O disposto no art. 107-A, inciso I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, que em sua essência transcreve o art. 173, inciso I do CTN, estabelece como prazo de decadência como sendo de cinco anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Por isso, não acato a preliminar suscitada pela defesa, haja vista que, nos termos do art. 173 do CTN, ainda não havia ocorrido a decadência do direito de ser lançado o crédito tributário relativo ao exercício de 2009. O prazo de decadência começa a ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, portanto, os fatos geradores ocorridos no exercício de 2009 só seriam atingidos pela decadência a partir de primeiro de janeiro de 2015.

Em que pese a irresignação do autuado e alegação da natureza confiscatória e inconstitucional da multa indicada na autuação, ressalto que está expressamente prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96. Esta instância não possui atribuição legal para cancelar ou reduzir multa por descumprimento de obrigação principal nos artigos 158 e 159, RPAF-BA/99, tampouco para apreciar constitucionalidade de dispositivos legais, consoante teor do art. 167, inciso I do mesmo regulamento.

No mérito a presente exigência tributária se ampara na LC nº 87/96, no art. 13, §4º, inciso II, que prescrevem a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre

estabelecimentos do autuado, que deve corresponder ao somatório de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Consoante previsão expressa no art. 155, §2º, inciso XII, alínea “i” da Constituição Federal, cabe à lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre. Neste caso, a Constituição Federal atribui à lei complementar o papel importante na apuração dos valores do ICMS, estando previsto no art. 13, § 4º, da Lei Complementar 87/96:

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

[...]

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

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

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

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

Em se tratando de crédito fiscal relativo às operações interestaduais envolvendo produtos industrializados, transferidos para filiais localizadas neste Estado, aplica-se o disposto no art. 13, §4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, acima reproduzido, e o levantamento fiscal foi realizado no sentido de apurar se a base de cálculo estava de acordo com o estabelecido no citado art. 13, §4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, ou seja, o custo da mercadoria produzida, assim entendida como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

A Lei nº 7.014/96, em seu art. 17, §7º, inciso II, reproduz integralmente os dispositivos já alinhados da LC nº 87/86. Assim, não é possível duvidar do acerto dos legisladores estaduais que assim atuaram, em face da clareza com que se apresenta a redação da norma esculpida no inciso II do parágrafo 4º do art. 13º da LC 87/96.

Verifico nos demonstrativos acostados aos que a auditoria utilizou como parâmetro para a definição da base de cálculo o somatório dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, visto o comando contido no art. 13, §4º, inciso II da LC 87/96, que é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo (além dos elencados acima). Diante disso, “*gastos com manutenção, depreciação, amortização, etc., foram corretamente expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.*”

Resta devidamente demonstrado pelos autuantes que os elementos de custo formadores da base de cálculo prevista no art. 13, §4º, inciso II, da LC 87/96 estão claramente identificados na planilha apresentada: 1) matéria-prima (materiais de produção principais); 2) materiais secundários (materiais de produção suplementares ou secundários); 3) Acondicionamento (material de embalagem); e 4) Mão-de-obra (direta e indireta), que são os quatro elementos de custo de produção que, somados os seus valores, formaria a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência de produtos industrializados. Os demais componentes do custo de produção ficaram excluídos dessa base de cálculo por imposição taxativa da LC 87/96.

A energia elétrica é contabilizada como despesas, em conta distinta de matéria-prima, embalagem e material secundário. Assim sendo, também por esse motivo a mesma não pode integrar a base de cálculo prevista no art. 13, §4º, inciso II, da LC 87/96, no qual constatou que foi feito pelo autuado o devido registro em sua contabilidade, conforme, inclusive, decisões apontadas pelos autuantes desse próprio CONSEF (2ª CJF - ACÓRDÃO CJF Nº 0082-12/12; 4ª JJF - ACÓRDÃO JJF Nº 0223-04/11; 5ª JJF - ACÓRDÃO JJF Nº 0267-05/10).

A ampliação da base de cálculo pela legislação de uma unidade federada viola o art. 13, §4º, inciso II, da LC 87/96, reduzindo a parcela do ICMS (receita pública) que pertence de pleno direito ao Estado de destino das mercadorias industrializadas.

A base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, §4º, da LC 87/96, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, §8º, inciso II da Lei nº. 7.014/96:

Art. 17. *A base de cálculo do imposto é:*

§ 8º Na saída de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado em outra unidade da Federação 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;*

É indubitoso que nos casos em que o remetente destaque o ICMS em valor superior ao devido, o adquirente deve utilizar o imposto calculado corretamente, sob pena de glosa, uma vez que o ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias dentro do limite legalmente estabelecido, conforme prevê o art. 93, § 5º, inciso II, e art. 97, VII do RICMS/97, vigente à época dos fatos.

Saliento que, mesmo estando correta sob o enfoque contábil, para fins de fixação da tributação na origem e no destino das mercadorias, a apuração dos custos efetuada pela empresa, deve se submeter à legislação de regência do imposto que estabelece uma base de cálculo própria, contemplando, tão-somente, os componentes previstos no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, ou seja, a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, devendo-se calcular o imposto sobre estas parcelas nas operações interestaduais, relativas a transferências entre estabelecimentos da mesma empresa.

A matéria objeto deste Auto de Infração já foi objeto de inúmeras decisões deste CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJF Nº 0351-12/13, CJF Nº 0404-11/13, CJF Nº 0493-13/13 e CJF Nº 0231-12/12. Nestes termos, me alinho com as decisões reiteradas das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nas quais foi apresentada a conclusão de que a base de cálculo nas transferências interestaduais de produtos fabricados pelo remetente deve se restringir ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento nos termos do art. 13, §4º, inciso II, da LC Nº 87/96, não admitindo nenhum outro tipo de custo, diante da interpretação literal do referido dispositivo.

Como enunciado ao longo deste voto, resta evidenciado que a exigência fiscal consubstanciada no presente Auto de Infração está alicerçada nos dispositivos legais citados. Em suma, afigura-se em total convergência com os princípios constitucionais, inclusive em relação à não-cumulatividade do ICMS.

Assim, consoante o disposto no art. 13, §4º, inciso II da LC 87/96, o legislador determinou expressamente os elementos de custo de produção: matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento. Os gastos com os demais elementos de custo de produção, tais como manutenção, depreciação, amortização, energia, conforme já alinhado, não devem ser computados para fins de transferência interestadual. Logo, tendo sido apurado que o estabelecimento remetente destacou um crédito fiscal a ser utilizado, maior do que o previsto na legislação, o que constitui um crédito fiscal indevido de acordo com o disposto no art. 93, §5º, II c/c art. 97, VIII do RICMS-BA/97.

Diante do exposto, considero pertinente a imputação de utilização indevida de crédito fiscal em razão das operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0028/14-1**, lavrado contra **SADIA**

S.A., devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.473.814,11**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de janeiro de 2015.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA