

**A. I. Nº** - 206891.0042/14-4  
**AUTUADO** - TIGRE S/A TUBOS E CONEXÕES  
**AUTUANTES** - MARCOS ANTÔNIO DA S. CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO e  
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 20/082015

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0162-03/15

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

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 20/11/2014, refere-se à exigência de R\$446.262,50 de ICMS, acrescido da multa de 60%, pela 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, nos meses de janeiro a dezembro de 2010. Infração 01.02.23.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 148 a 158 do PAF. Informa que é pessoa jurídica que tem por finalidade a indústria, o comércio, a distribuição, a importação e a exportação de tubos e conexões de todas as espécies. Por força de autorização estatutária está sediado e possui filial no Estado de Santa Catarina, mantendo filiais em diversas localidades da Federação, sendo três delas nos Estados da Bahia, São Paulo e Pernambuco.

Diz que o motivo da autuação reside no fato de os estabelecimentos localizados nos Estados de São Paulo, Santa Catarina e Pernambuco terem incluído no custo de produção das mercadorias remetidas ao seu estabelecimento baiano, despesas com manutenção, depreciação, energia elétrica e outros.

Comenta que a controvérsia cinge-se em saber se as despesas com manutenção, depreciação, energia elétrica e outros integram a base de cálculo do ICMS incidente na operação de circulação de mercadorias entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular e situados em diferentes Estados. Afirmar que estas despesas compõem a base de cálculo desse imposto.

Primeiro porque os gastos com manutenção, depreciação, energia elétrica e outros estão inseridos no conceito de material secundário e mão-de-obra, não havendo que se falar em afronta ao disposto no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar 87/96. Diz que a controvérsia existente acerca da validade e extensão do conceito de custo da mercadoria produzida previsto neste dispositivo legal, não se tergiversa que este preceito é silente quanto à definição dos custos por ele abarcados.

Afirma que de acordo com a Ciência Contábil, o material secundário é aquele que, apesar de consumido no processo de industrialização, não se integra ao produto final. Distinguindo-o da matéria prima, que é agregada ao produto industrializado, o material secundário é insumo consumido no processo de industrialização que, todavia, não compõe o produto fisicamente. Diz que a mão-de-obra é usualmente segregada em mão-de-obra direta e indireta. O custo de mão-de-

obra abrange os fatos com o pessoal envolvido direta e indiretamente na industrialização da mercadoria.

Quanto à energia elétrica afirma que é consumida no processo de industrialização das mercadorias sem, contudo, integrá-la fisicamente ao final. Cita resposta à Consulta 508/2004 encaminhada à Secretaria da Fazenda do Estado da São Paulo e afirma que, a energia elétrica utilizada na industrialização das mercadorias, por ser material secundário, integra o custo de produção da mercadoria e, por conseguinte, a base de cálculo do ICMS prevista no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar 87/96.

Sobre os gastos com depreciação, alega que se referem ao maquinário utilizado no processo de industrialização das mercadorias. Estas máquinas são paulatinamente consumidas no processo de industrialização e, por isto, integram o produto final, também se qualificam como material secundário. Cita o art. 20, § 5º, I da Lei Complementar 87/96 e apresenta o entendimento de que os custos com depreciação compõem a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais em comento.

Diz que o custo de manutenção se refere às despesas com o trabalho pessoal de manutenção dos equipamentos destinados à industrialização das mercadorias. Afirma que é pacífico que, a despeito de não relacionados diretamente com o processo de industrialização, os gastos com o trabalho pessoal de manutenção dos equipamentos é indispensável ao processo produtivo, referindo-se indiretamente à industrialização das mercadorias.

No que se refere aos outros custos glosados pela fiscalização estadual, afirma que eles foram suportados, direta ou indiretamente, no processo de industrialização das mercadorias. Informa que a despeito de eles terem sido aglutinados sob a denominação outros, a pedido da fiscalização estadual, ao individualizá-los, verifica-se sua subsunção ao conceito de material secundário ou mão-de-obra. Isso porque estes custos se referem ao material consumido no processo de industrialização, que não integra fisicamente o produto final, ou consistem em despesa com o pessoal envolvido direta e imediatamente na produção da mercadoria.

Registra que, por se tratar de conceito não explicitado em lei, é ululante que haverá divergências entre as fontes que pretendem definir material secundário. Diz que não se pode afastar a definição que escolheu o defendente, extraída de fonte legítima, sob pena de afronta ao princípio da tipicidade.

Quanto à Instrução Normativa 52/2013, entende que, em conduta flagrantemente ilegal e imotivada, excluiu energia elétrica e combustível deste conceito, em que pese estes materiais a ele se subsumirem. Diz que a mencionada Instrução Normativa restringiu valores que, segundo o art. 13, § 4º, II da Lei Complementar 87/96, integram o custo de produção de mercadorias. Seria o mesmo que assinalar que a resina de PVC não é matéria-prima para os produtos comercializados pelo impugnante.

Segundo o entendimento do defendente, ainda que se afirmasse que as despesas com energia elétrica, depreciação, manutenção e outros não se subsumem ao conceito de custo com material secundário e mão-de-obra, é corrente que estes gastos integram o denominado custo de produção de mercadoria.

Sobre o tema, reproduz ensinamentos de Eliseu Martins e Osni Moura Ribeiro e afirma que ao prever que o custo de produção da mercadoria é composto pelos custos com matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, a lei não pretendeu restringir este conceito, excluindo-se elementos que historicamente o compõe. O que fez o legislador foi eleger uma dentre tantas formas de classificação das espécies de gastos que compõem o custo de produção de mercadoria.

Alega que ao incluir no custo de produção das mercadorias remetidas a seu estabelecimento baiano os gastos com energia elétrica, depreciação, manutenção e outros, atuou consentaneamente

com o art. 13, § 1º do Decreto-lei 1.598/77; art. 183, II e IV da Lei Federal 6.404/76 e com a ciência da contabilidade, além de decisão normativa proferida por órgão fazendário paulista.

Também apresenta o entendimento de que a análise das normas de direito tributário, mormente as que disciplinam o regime jurídico do ICMS, também revela que o presente Auto de Infração não merece prosperar. Afirma que, mesmo à luz das normas de direito que disciplinam a matéria, aí se incluindo o Regulamento baiano do ICMS, o conceito de custo de produção de mercadoria abarca os gastos com energia elétrica, depreciação, manutenção e outros, não se admitindo que a fiscalização estadual exclua estes custos da base de cálculo do ICMS incidente nas operações interestaduais autuadas.

Alega, ainda, que a jurisprudência sobre a qual a fiscalização estadual se amparou não se aplica ao caso concreto, e no acórdão proferido pelo STJ nos autos do Recurso especial 1.109.298 estava-se diante de hipótese em que o sujeito passivo reputou como custo de produção das mercadorias valor próximo ao valor de comercialização final destes bens.

O defendente afirma que ao realizar as operações autuadas, o estabelecimento paulista mensurou a base de cálculo do ICMS conforme determina a Decisão Normativa 5/2005 da CAT da SEFAZ/SP. Salienta que, se a ordem jurídica prevê que os atos administrativos gozam de presunção de existência e validade, não seria dado ao impugnante presumir justamente o inverso. Se a conduta do impugnante foi supostamente ilícita, é imperioso destacar que ela se operou por interferência de terceiro idôneo, em relação ao qual não se poderia presumir a prática de ato desleal. Afirma que a apropriação dos noticiados créditos de ICMS deu-se por boa-fé do defendente.

Diz que no momento em que a fiscalização baiana impediu o impugnante de se apropriar de crédito de ICMS, houve quebra do primado da Separação dos Poderes. Se a Decisão Normativa 5/2005 se consubstancia em norma geral e abstrata de obsegrância cogente pelo estabelecimento paulista do impugnante, a fiscalização baiana não poderia, sem se socorrer do Poder Judiciário, presumir que este ato normativo é inconstitucional por afrontar os arts. 155, § 2º, XII, “i” e 146, III, “a” da Constituição Federal. Se o Estado da Bahia considerava inválida a Decisão Normativa 5/2005, era seu dever promover a ação cabível perante o STF objetivando a sua declaração de inconstitucionalidade. Suspensos os efeitos desse ato normativo, aí sim a fiscalização baiana poderia glosar o crédito de ICMS apropriado pelos contribuintes com fundamento nesse ato.

Por fim, o defendente requer a improcedência do presente Auto de Infração e que se reconheça seu direito à manutenção do crédito fiscal glosado nesta autuação. Protesta pela posterior juntada de novos documentos, requerendo, ainda, que as intimações sejam realizadas e publicadas em nome de Maurício Zockun (OAB/SP 156.594).

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 212 a 265 dos autos. Nas considerações iniciais, esclarecem que o objetivo da Informação Fiscal é procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS na hipótese de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação, de modo que, didaticamente, se compreenda os lindes da controvérsia instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal.

Para uma construção lógica sobre a questão objeto deste Processo Administrativo Fiscal, dizem que é imprescindível analisar as diversas nuances que envolvem 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.

Transcrevem o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “i” e art. 146, inciso III, alíneas “a” e “b” da Constituição Federal e dizem que em obediência ao contido na Carta Magna, a Lei Complementar nº 87/96, no art. 13, § 4º, II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Entendem que se pode concluir, sem resquício de dúvidas, que a lei complementar listou (fixou) os elementos de composição do valor tributável para efeito do ICMS, ou seja, definiu e elegeu os elementos de custos de produção que devem ser somados para se encontrar a base de cálculo do ICMS nessas operações. Que em função da clareza solar da dicção do texto normativo inserto na Lei Complementar, não escapando, portanto, a qualquer tipo de intelecção ampliativa, a legislação do Estado da Bahia, por exemplo, tanto na Lei instituidora do ICMS de nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, quanto no Regulamento do ICMS Baiano (art. 56, inciso V, letra “b”) traz essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/86. Afirmam que não é possível duvidar do acerto dos legisladores estaduais que assim atuaram, em face da clareza com que se apresenta a redação da norma esculpida no inciso II do parágrafo quarto do artigo 13 da LC 87/96.

Quanto aos seus impactos, registram que as empresas que transacionam em mais de um Estado não podem olvidar da compreensão do real sentido e alcance da regra prevista no art. 13, §4º, II da LC 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. Se pagar imposto a menos para qualquer ente tributante, possíveis implicações financeiras poderão ocorrer, haja vista que o Fisco tenderá a utilizar os meios ao seu alcance para ter de volta o que lhe pertence.

Comentam sobre o papel da lei complementar no campo do ICMS; da mais adequada interpretação acolhida pelo CTN – Código Tributário Nacional; bem como do que está disposto na Ciência Contábil, nas legislações dos Estados, na doutrina e na jurisprudência dos tribunais administrativos e judiciais.

Reproduzem os termos da imputação fiscal e as informações prestadas na descrição dos fatos, salientando que em nenhum momento, foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal. Dizem que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, que o fez tanto em meio físico quanto em meio eletrônico onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção, por código de produto. A autuação apenas excluiu valores que estavam superiores ao permitido pelo art. 13, § 4º, II da LC 87/96.

Dizem que o autuado formou a base de cálculo para as operações de transferências de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação com a inclusão de todos os elementos de custo de produção. Citam decisões deste CONSEF sobre os aspectos relacionados à matéria em questão, transcrevendo as ementas. Afirmam que a Lei Complementar no 87/96, em seu art. 13, § 4º, II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao "custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento". Na realização da auditoria, foi utilizado como parâmetro para a definição da base de cálculo o somatório dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, concluindo que o comando contido no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo (além dos elencados anteriormente). Dessa forma, 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 posicionamento da doutrina em relação ao tema em questão, inclusive, quanto à interpretação dos diversos dispositivos constitucionais que estabeleceram reserva de matéria à disciplina da Lei Complementar, considerando que a CF/88 reservou para a Lei Complementar a tarefa de fixação e de definição da base de cálculo do ICMS. Afirmam que o exame dos estudos doutrinários revela-se bastante expressivo no ponto de suprir a lacuna deixada pelo legislador infraconstitucional, assim como para facilitar a percepção dos termos ou expressões utilizadas

pela LC 87/96 (art. 13, §4º, II). Dizem que é de grande valia a transcrição do trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, que define os quatro elementos de custo de produção ou as rubricas listadas na Lei Complementar 87/96.

Dizem que é relevante trazer à tona resposta à consulta formulada ao Presidente do CRC-SE 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. 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.

Frisam que outra questão precisa ser bem analisada. Diz respeito a um competente denominado frete CIF que se verifica quando o fornecedor se responsabiliza pelo frete e o inclui no preço da mercadoria, em contraponto ao frete FOB que é o frete por conta do destinatário e, portanto, neste caso, este montante não é embutido no orçamento do fornecedor. Afirmam que a parcela do frete nas operações subseqüentes de vendas ou transferências é uma despesa, pois somente é conhecida quando do processo de comercialização ou de transferência dessa mercadoria, pronta para o consumo, não existindo vínculo com o custo de produção.

Voltam a mencionar que os elementos de custo formadores da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 estão claramente identificados: 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). Dizem que estes seriam sem sombra de dúvidas 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 Lei Complementar 87/96.

Quanto à energia elétrica, dizem que é necessário enfatizar que o STJ, em vários julgados, reafirmou a orientação e firmou jurisprudência no sentido de que a energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumo, matéria-prima, nem produto intermediário, pois não se incorpora nem é consumida em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de “bens de uso e consumo”. 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.

Concluem que as várias concepções teóricas existentes sobre o tema, nos leva ao mesmo ponto comum: que energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação etc. não são enquadráveis pela Ciência Contábil nos elementos de custo denominados de matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento.

Apresentam o entendimento de que há impropriedades na legislação do Estado de Minas Gerais (art. 43, §2º, incisos I do a IV do Regulamento ICMS). Dizem que na mencionada legislação encontramos a estranha figura da “mão-de-obra tecnológica” que corresponde aos custos de locação, manutenção, reparo, prevenção e os encargos de depreciação dos bens, representados pelas máquinas, equipamentos, ferramentas, instalações e similares, utilizados direta e indiretamente na produção, inclusive impostos sobre a propriedade e seguros. O mesmo ocorre com relação ao conceito de “acondicionamento”, onde o citado Regulamento prescreve que o mesmo corresponde aos “custos diretos e indiretos necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica”.

Também entendem que há impropriedades na legislação do Estado de São Paulo (Decisão Normativa CAT Nº 05, de 15/06/2005). Informam que um reduzido número de unidades federadas já enfrentou o tema objeto deste lançamento, e os Estados da Bahia, Paraná e Minas Gerais são considerados exceções. Transcrevem acórdãos de Conselhos de Contribuintes, Tribunais

Regionais e Tribunais Superiores, citando, ainda, Parecer da Procuradoria Fiscal da Procuradoria Geral do Estado da Bahia.

Sobre a resposta à consulta 056/2002 da Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná, dizem que merece aplauso a decisão tomada ao oferecer resposta à mencionada consulta. Também destacam o julgamento de idêntico Auto de Infração lavrado contra o impugnante, que já foi julgado por este CONSEF, e citam outros Acórdãos, incluindo as questões relacionadas a depreciação, manutenção e energia elétrica, citando também, manifestação da Procuradoria Fiscal em relação ao custo de produção, para fins do art. 13, § 4º, II da LC 87/96.

Nas considerações finais, os autuantes dizem que a questão debatida neste PAF 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. Ainda, se esse procedimento não estaria ferindo mortalmente o pacto federativo, pois, de forma oblíqua, ocorreria interferência na repartição de receitas tributárias prevista na Carta Magna, haja vista que uma unidade federada receberia mais recursos de ICMS e transferiria, de maneira inconstitucional, crédito de imposto para outro Estado, que, pelo princípio da não-cumulatividade, arcaria com o ônus de perceber uma parcela menor de tributos. Afirmam que é vedado às legislações ordinárias dos Estados (como o fizeram São Paulo e Minas Gerais, via Decisão Normativa e Decreto, respectivamente) ampliarem a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para outras unidades da Federação, pois estarão violando o disposto no artigo 155, § 2º, XII, “i” (para o ICMS), bem como no art. 146, III, “a” (para todos os impostos), ambos da CF/88, combinado com o art. 13, §4º, II da Lei Complementar nº 87/96. Dizem que é palmar, consoante intelecção das normas balizadoras contidas no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar 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 referido dispositivo legal. Concluem 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.

#### **VOTO**

O presente Auto de Infração trata da exigência de ICMS, pela 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.

De acordo com a descrição dos fatos, foi efetuado 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, Inciso II).

O defendente comentou sobre o termo “custo da mercadoria produzida” constante do inciso II, § 4º, art. 13, da LC 87/96. Alegou que mesmo à luz das normas de direito que disciplinam a matéria, aí se incluindo o Regulamento baiano do ICMS, o conceito de custo de produção de mercadoria abarca os gastos com energia elétrica, depreciação, manutenção e outros, não se admitindo que a fiscalização estadual exclua estes custos da base de cálculo do ICMS incidente nas operações interestaduais autuadas.

De acordo com o art. 155, § 2º, XII, “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.*

Como se trata 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.

Vale ressaltar, que a autuação foi efetuada com base na planilha de custo de produção apresentada pelo próprio contribuinte, constando discriminadamente os itens do custo de produção. A partir desses dados, foi efetuado o expurgo das parcelas relativas aos seguintes itens, por não serem parte integrante nem de matéria prima; nem de mão-de-obra; nem de material secundário; tampouco de acondicionamento: depreciação, manutenção, energia elétrica, outros custos de produção, conforme descrição dos fatos, constante deste Auto de Infração. Foi elaborado o demonstrativo “Estorno de Crédito – Custo de Transferência” (fls. 14 a 28) e CD à fl. 13, encontrando-se o valor do crédito utilizado a mais pelo contribuinte.

Entendo que não assiste razão ao defendente quanto ao argumento de que se deve aplicar no presente processo o entendimento da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo por meio da Decisão Normativa CAT-5, de 15/06/2005, haja vista que se trata de um ato normativo, considerado como norma complementar, nos termos do art. 100, inciso I do Código Tributário Nacional – CTN.

Como as normas complementares e a legislação tributária estadual devem estrita obediência às regras estabelecidas na Constituição Federal e à Lei Complementar (LC 87/96) e, considerando que são taxativos os elementos constitutivos da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, previstos na mencionada Lei Complementar, os Estados e o contribuinte não podem deixar de aplicar o que foi estabelecido na referida lei. Neste caso, a Decisão Normativa CAT-5, citada pelo defendente, não se aplica à situação em exame. Trata-se de norma infraconstitucional, e não se pode ignorar a Lei Complementar, alterando o seu conteúdo no sentido de flexibilizar a sua aplicação.

Da análise efetuada a partir do texto constitucional, passando pela Lei Complementar, que traça as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à coerência do ordenamento jurídico nacional, entendo que 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;*

Vale salientar, que no caso de o remetente destacar 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.

Entendo que não se pode dizer que a apuração dos custos efetuada pela empresa esteja incorreta do ponto de vista da ciência contábil. Entretanto, no caso em exame, para fins de fixação da tributação na origem e no destino das mercadorias, a legislação estabelece uma base de cálculo própria, albergando 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, cabendo, devendo-se calcular o imposto sobre estas parcelas nas operações interestaduais, relativas a transferências entre estabelecimentos da mesma empresa.

Ressalto que a matéria discutida neste Auto de Infração já foi objeto de algumas 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. Assim, tomo como parâmetro as decisões 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, II, da LC Nº 87/96, não admitindo nenhum outro tipo de custo, diante da interpretação literal do referido dispositivo.

O defendente também comentou sobre a Instrução Normativa nº 52/2013. Diz que a mencionada Instrução Normativa restringiu valores que, segundo o art. 13, § 4º, II da Lei Complementar 87/96, integram o custo de produção de mercadorias.

A Instrução Normativa nº 52/2013 estabelece a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias, nos termos da Lei Complementar 87/96 e o crédito fiscal admitido ao estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, destinatário da mercadoria.

Na referida Instrução Normativa consta a orientação de que “na formação da base de cálculo o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento”, o que confirma o acerto da autuação. Como as Instruções Normativas não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam, não se pode afirmar que a mencionada Instrução Normativa nº 052/2013 criou novas regras para a situação em comento.

Em relação ao questionamento do autuado quanto à constitucionalidade da Instrução Normativa, observo que não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

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

Quanto à multa e acréscimos legais decorrentes da autuação, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento espontâneo do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado corretamente o percentual de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei 7.014/96.

Por fim, o autuado requer que toda intimação alusiva ao feito seja encaminhada ao seu representante, subscritor da peça defensiva. Não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso III, do RPAF/99, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos arts. 108/109 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte. Ademais, o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ para receber correspondências.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração **nº 206891.0042/14-4**, lavrado contra **TIGRE S/A TUBOS E CONEXÕES**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$446.262,50**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de agosto de 2015

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA