

**A. I. N°.** - 206891.0025/13-4  
**AUTUADO** - COMPANHIA BRASILEIRA DE ALUMÍNIO  
**AUTUANTES** - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO e  
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 25/11/2015

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF N° 0236-03/15**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fim de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação do imposto: custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Diligência realizada pela ASTEC/CONSEF para inclusão da energia elétrica nos custos de produção, reduziram o valor originalmente lançado. Infração parcialmente caracterizada. Não acatada a preliminar de nulidade suscitada. Não acolhida a decadência pretendida. Não atendido pedido de redução da multa. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/07/2013, exige o ICMS no valor de R\$150.446,57, acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal do imposto, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade Federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolos, (Infração 01.02.23), em relação aos meses de dezembro de 2008 a novembro de 2009.

No campo “Descrição dos Fatos” consta que a ação fiscal se refere à verificação da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação e fabricados pelos próprios remetentes, que foram transferidos para filiais localizadas neste Estado. Por força de disposição constitucional (artigos 155, § 2º, XII, “i”, e 146, III, “a”), a Lei Complementar nº. 87/96, através do art. 13, § 4º, II, prescreve que nessa situação a base de cálculo deve corresponder aos custos da mercadoria produzida, que corresponda à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. A L/C nº. 87/96 dá amparo à Lei nº. 7.014/96 (art. 17, § 7º, II), que, por sua vez, respalda o disposto no art. 56, V, “b” do RICMS/BA, que exige a glosa de crédito fiscal decorrente de base de cálculo a mais nas situações aqui tratadas. Desse modo, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, energia elétrica, e outros, devem ser expurgados para fins de determinação da base de cálculo legal, implicando subsequente estorno do respectivo crédito fiscal. Acrescenta que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pelo próprio autuado, 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, quais sejam: Matéria – Prima, Semi-Acabados, Energia, Atividades Gás, DGF – Despesas Gerais de Fábrica, HH – Horas Homem e Depreciação. Destes itens, fizeram parte da base de Cálculo prescrita na aludida Lei Complementar as rubricas “matérias-primas, Semi-acabados, exceto energia e HH- Horas Homem”.

O sujeito passivo apresenta impugnação, fls.101/139, através de advogado procuração fls.141/143. Registra a tempestividade da impugnação. Diz que nos termos de seu Estatuto, é sociedade anônima de capital aberto cujo objeto social, contempla, dentre outras atividades, a “indústria e o comércio de bauxita, alumínio e suas ligas, em todos os seus ramos e modalidades” (artigo 3º, “a”), revestindo-se, assim, da condição de contribuinte do ICMS. Reproduz a infração que lhe foi imputada concluindo que a autuação fiscal em tela não merece prosperar, por entender ter procedido em completa observância à legislação do ICMS e por ter decaído o direito do fisco de constituir parte dos créditos tributários.

Conceitua lançamento tributário, conforme doutrina de Paulo de Barros. Invoca o art. 142 do Código Tributário Nacional, para descrever os requisitos para a formalização do lançamento. Observa que segue esta linha o art. 39 do RPAF/99 que reproduz.

Menciona a importância da precisão na descrição dos fatos e na determinação do cálculo do montante devido, que deve ser apresentado de forma clara e transparente ao sujeito passivo, possibilitando a sua compreensão da origem e competência dos valores designados para a base de cálculo. Afirma que o Autuante não observou esse requisito obrigatório do lançamento tributário, deixando de especificar com precisão e clareza os parâmetros utilizados para o cálculo do montante devido pelo sujeito passivo.

Aduz que o Autuante indica como períodos autuado os meses de dezembro de 2008 e janeiro a novembro de 2009. Contudo, ao analisar os demonstrativos de débito anexados ao Auto, verifica evidente erro material, visto que os demonstrativos reportam ao ano de 2008.

Assevera que à luz do devido processo legal e do princípio da motivação dos atos administrativos, é dever da Fiscalização apresentar uma descrição dos fatos e infrações, de forma clara, precisa e sucinta, bem como, elaborar demonstrativo do débito tributário, bem discriminado, em relação a cada fato, considerando a data da ocorrência do cometimento ou do fato gerador e a data em que deveria ocorrer o pagamento, se diferente daquela.

Frisa que sequer pôde identificar as origens dos valores exigidos, pois os valores apresentados nos períodos das infrações não conferem com o que fora explicitado nos demonstrativos de débito. Diz que, ainda que se considerasse apenas um equívoco de preenchimento da peça principal quanto ao ano, não restaria sanado o erro incorrido pelo auditor fiscal autuante, pois os valores indicados na peça principal para os meses de 2009 não condizem com os montantes indicados nos demonstrativos para os meses de 2008.

Como exemplos, verifica que no mês de fevereiro de 2009 o Auto de Infração aponta como valor histórico do período o valor de R\$24.716,56, ao passo que, no demonstrativo de débito correlato consta como valor total do mês de fevereiro de 2008 o valor de R\$ 4.638,91. Já para maio de 2009, o auto indica um valor histórico do período de R\$ 9.615,51, enquanto que, no demonstrativo de débito correlato consta como valor total do mês de maio de 2008, consta o valor de R\$18.915,95. Afirma que tais procedimentos já são suficientes para caracterizar a nulidade do lançamento fiscal combatido, pois não possui segurança quanto à apuração dos valores exigidos pelo Autuante, pois não foi especificado como os valores foram apurados, compostos ou identificados. Reproduz o art. 18 do RPAF/99.

Nessa perspectiva, diz que a ausência de demonstração dos critérios adotados pela fiscalização para o cálculo do tributo torna o valor incerto e ilíquido, permeando o lançamento de insegurança, sendo considerado vício plausível de anulação. Sobre a matéria reproduz ementas de Decisões deste Conselho Estadual da Fazenda, como *ACORDÃO C/JF Nº 0228-12/07*, *ACÓRDÃO C/JF Nº 0241-11/10*. Diz que a não especificação dos cálculos do montante devido invalida todo o processo administrativo, por ferir os princípios da ampla defesa e do contraditório, esculpidos no artigo 5º, LV da Constituição Federal de 1988, que reproduz.

Argumenta que conforme se infere a partir da análise dos demonstrativos que compõem o Auto de Infração, os créditos que a fiscalização pretende glosar através da infração 01 parecem referir-

se a fatos geradores ocorridos entre janeiro e dezembro de 2008. Diz que, tendo sido cientificada do Auto de Infração em agosto de 2013, encontram-se decaídos os períodos anteriores a agosto de 2008. Afirma que o ICMS é uma espécie de tributo que se sujeita ao lançamento por homologação, nos termos do art. 150 do Código Tributário Nacional, que transcreve. Menciona que esse dispositivo em seu § 4º, estabelece qual prazo deve ser respeitado pela autoridade fazendária para a homologação do procedimento de constituição do crédito tributário empreendido pelo contribuinte e o respectivo pagamento.

Aduz que conforme dispositivos citados, salvo comprovada ocorrência de dolo, fraude ou simulação, que não ocorreu no caso da Impugnante, nos casos relativos aos denominados “lançamentos por homologação”, a Fazenda Pública deve manifestar-se expressamente acerca do procedimento de apuração efetuado pelo contribuinte - leia-se, homologar - dentro do período de cinco anos, contado a partir da ocorrência do fato jurídico-tributário, sob pena de, expirado tal prazo, considerar-se extinto o respectivo crédito tributário.

Assevera que tendo as notas fiscais sido regularmente escrituradas com crédito do imposto nos livros próprios e o tributo decorrente da apuração devidamente recolhido, os fatos já se encontravam disponíveis para a homologação do Fisco desde a sua ocorrência, sendo inaplicável à hipótese o prazo previsto no art. 173 do CTN. No entender da Impugnante, qualquer outra interpretação tornaria o disposto no art. 150 do CTN letra morta com relação à apuração do imposto estadual. Diz que diante da apuração de saldo devedor nas apurações de janeiro a julho do ano de 2008, com a realização dos pagamentos, aplica-se o disposto no art. 150, § 4º, consoante remansosa jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que transcreve. (RESP 973.733/SC).

Requer o reconhecimento da decadência do crédito tributário relativo ao período de janeiro a agosto de 2008. Discorre acerca da inaplicabilidade da previsão do art. 28, § 1º do Código Tributário da Bahia, que reproduz. Entende faltar fundamento legal permissivo para aplicação de tal dispositivo. Aduz que o art. 146, III, b, da Constituição Federal estabelece que é matéria reservada à lei complementar o estabelecimento de normas gerais, notadamente as que legislam sobre “obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários”. Conclui que o artigo da lei estadual não poderá ser aplicado face à sua flagrante inconstitucionalidade.

Pleiteia o reconhecimento da decadência, face aos fatos e fundamentos jurídicos demonstrados.

No mérito diz que através do Auto de Infração combatido, pretendeu a fiscalização glosar créditos e exigir multa por entender que algumas parcelas que compuseram a base de cálculo de mercadorias recebidas em transferências interestaduais pela Impugnante, não se enquadram no conceito de custo de produção. Registra que no Auto de Infração foram expurgadas as rubricas Energia, Gás, Despesas Gerais de Fábrica e Depreciação.

Sobre o tema diz que a discussão em questão refere-se à natureza taxativa ou exemplificativa dos elementos do custo mencionados no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº. 87/1996, que reproduz.

Entende que a Lei Complementar estabeleceu a base de cálculo como sendo o custo da mercadoria produzida e não parte do custo da mercadoria produzida, razão pela qual a menção a “*assim entendida a soma*” tem apenas natureza exemplificativa das parcelas mais comuns a serem somadas. Aduz que além da interpretação gramatical, única na qual se alicerça a interpretação almejada pela fiscalização, é necessária a consideração dos aspectos sistemáticos e teleológicos, que no seu entender conduzem à consideração do dispositivo como sendo meramente exemplificativo.

Menciona que primeiramente, o custo é conceito dado pela contabilidade de custos que engloba “*todos os custos diretos (material, mão de obra e outros) e indiretos (gastos gerais de fabricação) necessários para colocar o item em condições de venda*”. Assim, através de critérios estabelecidos pela ciência contábil, envolvendo mecanismos de apropriação direta e rateio, o

conceito de custo busca identificar o real valor econômico da mercadoria produzida, a partir do qual será formado o seu preço de venda.

Afirma que sendo um instituto de direito privado, a legislação tributária jamais poderia alterar seu conteúdo exclusivamente para fins tributários, sob pena de ofender o disposto no art. 110 do Código Tributário Nacional, concluindo que alterar simplesmente um conceito, de forma a atender interesses de arrecadação fiscal é ilegal.

Observa que o que fez o legislador, foi apenas elencar os elementos usualmente mais relevantes do custo, de modo a estabelecer um parâmetro básico, para fins fiscais, com a efetiva indicação dos elementos de mais fácil identificação, e não poderia proceder de forma distinta, pois, do contrário, a legislação fiscal passaria a obrigar que todas as empresas que realizam transferência de produção possuíssem contabilidade de custos integrada.

Conceitua custo com a mercadoria produzida nos termos da Norma de Procedimento Contábil (NPC) 2, do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - Ibracon, mais precisamente os itens 8 e 11, que dispõe sobre a composição de custo.

Menciona que a citada NPC 2 determina que a base de cálculo nas transferências interestaduais corresponde a todos os custos com a produção industrial, tal como se extrai da Decisão Normativa CAT nº 5/2005, cujo teor transcreve parcialmente.

Sobre a referida decisão afirma não merecer qualquer reparo, pois o disposto no artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 não deve ser interpretado restritivamente. Observa-se, do exposto, que o conceito de custo de produção encontra-se devidamente definido, não podendo ser alterado pela legislação tributária, por disposição expressa do já citado artigo 110 do Código Tributário Nacional.

Assevera que, no caso concreto resta comprovado que observou a correta base de cálculo nas transferências efetuadas ao seu estabelecimento no Estado da Bahia, sendo espúrio o procedimento fiscal de glosar os créditos de ICMS decorrentes desta operação no ano-calendário de 2008, sob o fundamento de que a base de base de cálculo utilizada não observou os ditames da Lei Complementar nº 87/96.

Requer o cancelamento do auto de infração, por entender que a base de cálculo adotada nas operações interestaduais que resultaram na entrada de mercadoria no Estado da Bahia encontra-se com consonância com a Lei Complementar nº 87/96, bem como a legislação de regência do Estado de São Paulo.

Por fim, afirma que ainda que se entenda pela interpretação restritiva do disposto na Lei Complementar, chama atenção para que não se perca de vista, que o auto de infração glosou inclusive produtos que nitidamente são materiais secundários, tais como: energia elétrica e gás natural consumidos no setor de produção.

Diz ser importante considerar o processo produtivo do alumínio e suas diversas fases, com especial atenção para a aplicação da energia elétrica e do gás natural em tal processo, conforme elucidativa lição do Relatório Técnico do INT (Doc. 03) e Laudo técnico (Doc.04) acostados à Impugnação, a evidenciar que os citados produtos são materiais secundários que jamais poderiam ter sido expurgados da base de cálculo das transferências interestaduais. Traça considerações sobre a utilização dos citados materiais secundários no seu processo produtivo, visando demonstrar a importância de cada item e esclarecer a formação do custo efetivo dos produtos por ela produzidos, bem como esclarecer acerca deste ramo de atividade.

Informa que o detalhamento deste processo está explicado minuciosamente no relatório em anexo, o qual foi extraído do site da Associação Brasileira de Alumínio – ABAL (Doc. 05).

Assevera que o alumínio, diferentemente da impressão que se tem, não é o resultado da simples fusão da alumina pelo calor. Ou seja, se a alumina fosse aquecida simplesmente ela não se fundiria produzindo o alumínio é necessário concluir que a energia elétrica entra em contato com

o produto e é indispensável para a produção do alumínio, pois possibilita a fusão da alumina até se chegar ao alumínio líquido.

Demonstra a função dos materiais secundários que a fiscalização pretendeu afastar do custo de produção da empresa. Diz que o auditor fiscal excluiu do custo todo o valor gasto pela impugnante com os materiais-secundários, quais sejam, energia elétrica, gás, bem como despesas gerais de fábrica e depreciação.

Define o que entende por material secundário, que também é denominado como material intermediário, e que deve ser considerado tudo que é essencial no processo produtivo, que não se integra ao produto final, com o qual pode ou não entrar em contato. Sobre a matéria transcreve definição dada pelo art. 93 do RICMS/BA vigente no período autuado (Decreto 6.284/97).

Sobre a energia elétrica, que, juntamente com a bauxita, diz ser imprescindível para a fabricação do alumínio, descreve sua aplicação no processo produtivo. Transcreve parte do relatório técnico nº 020/2003 elaborado pelo Instituto Nacional de Tecnologia (Doc. 03), sobre a importância da energia elétrica na produção do alumínio (fl. 3 do relatório).

Conclui que a energia elétrica é indispensável para a produção do alumínio, não sendo força térmica, mas sim, um “produto” que, associado com a alumina, se transforma em metal, logo não é simplesmente um insumo, mas sim um material secundário, pois entra em contato o bem produzido, mas não faz parte dele, mesmo porque é energia, que se dissipa no decorrer do processo. Sobre a necessidade de energia elétrica no processo de produção do alumínio e, por conseguinte, a necessidade de se considerar tal “produto” como material secundário, transcreve entendimento do Prof. Marco Aurélio Greco, que afirma tratar-se de insumo indispensável, sem o qual não existe o produto e que responde por quase metade do seu custo final de fabricação. Sobre o mesmo tema reproduz a conclusão do citado Relatório Técnico nº 020/2003, do INT.

Salienta que a título de esclarecimento, a Lei Complementar 87/96 reconhece o direito ao crédito fiscal decorrente da aquisição de energia elétrica, bastando que este seja aplicado no processo produtivo, nos termos dos incisos I e II do art. 33 que reproduz. Nessa linha transcreve o art. 93 do RICMS/97 e Portaria nº 35 de 06.02.2013, do Rio de Janeiro, que fixa entendimento positivo sobre o aproveitamento de crédito tributário incidente sobre a energia elétrica consumida diretamente no processo industrial da empresa.

Ressalta que a título comprobatório de que a energia elétrica é imprescindível para a fabricação do alumínio, colaciona aos autos o Parecer Técnico proferido por força de determinação da 1ª CJF deste Conselho, no julgamento de Auto de Infração lavrado sobre igual fundamento (nº 206891.0013/10-1), elaborado pela “Escola Politécnica – Universidade Federal da Bahia” (DOC.07), para que fosse esclarecida a utilização dos materiais secundários no processo produtivo do alumínio.

Destaca trechos do citado Parecer, que evidenciam a aplicação da energia elétrica glosada pela fiscalização no processo de fabricação do alumínio como: 1) Fase de obtenção da Alumina; 2) Fase de obtenção do Alumínio Primário - *A obtenção do alumínio a partir da alumina é realizada através do processo de eletrólise. Esse processo tem como objetivo a separação dos elementos químicos de um composto pelo uso da corrente elétrica;*

3) Etapa de Laminação - esse processo implica em uma demanda de energia elétrica para que os cilindros possam se movimentar. 4) Etapa de anodização - Durante a anodização a peça de alumínio é imersa em um solução de ácido sulfúrico com uma concentração entre 15% a 25% a uma temperatura entre 20° C a 30° C.

Salienta que em outro Auto de Infração lavrado contra a Impugnante, esse Conselho já decidiu pela inclusão da energia elétrica na base de cálculo das transferências interestaduais, como se vê a partir da análise do acórdão nº 0228-03/12, que segue anexado (Doc 08).

Informa que a Procuradoria do Estado da Bahia, em Auto de Infração lavrado contra a

impugnante sob o nº 206891.0004/11-0, através de parecer opinativo, manifestou-se expressamente acerca da possibilidade de inclusão dos gastos com energia elétrica e soda cáustica no custo das transferências autuadas.

Quanto ao gás natural, diz que também é evidente a sua condição de material secundário essencial ao seu processo produtivo. Afirma que é possível verificar, a partir da análise do relatório da Associação Brasileira de Alumínio – ABAL, que o vapor é considerado insumo no processo produtivo da alumina, sendo necessários 1,5 a 4 toneladas de vapor para a produção de cada tonelada de alumina. Ademais, conforme se infere do laudo técnico acostado, o gás natural é utilizado no processo produtivo do óxido de alumínio em duas funções distintas: geração de vapor e calcinação.

Informa que o vapor gerado a partir da queima do gás natural também é utilizado na unidade de evaporação da água, que possui a função de controlar o volume da planta de produção. Nessa unidade, parte da vazão de soda cáustica da planta industrial é aquecida pelo vapor em trocadores de calor, sendo posteriormente enviada para vasos de expansão, onde é condensada e utilizada nos filtros de lavagem do hidrato. Esse procedimento controla o volume de líquido na planta de produção.

Observa que outra parcela do gás natural é utilizada no processo de calcinação, que consiste na remoção da água do hidrato de alumínio, para a obtenção do óxido de alumínio. Para tal procedimento, é necessário o aquecimento do hidrato a 940°C, o que se dá a partir da utilização do gás natural como combustível dos calcinadores. Entende que o gás natural tem função essencial no processo produtivo da Impugnante, caracterizando, inequivocamente, como material secundário e que outro não é o entendimento desse Conselho de Fazenda, que já se manifestou expressamente sobre a natureza de insumo/material secundário do gás natural aplicado em caldeira para geração de vapor, como se vê a partir do seguinte trecho de decisão proferida (CONSEF, Acórdão CJF Nº 0201-11/06 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, Relator Fernando Antônio Brito de Araújo).

A respeito das Despesas Gerais de Fábrica e Depreciação afirma que devem ser considerados como custos de produção, observando as normas de direito contábil, tendo em vista que se enquadram no conceito previsto na Lei Complementar nº 87/96, bem como na Decisão Normativa CAT nº 05/2005.

Afirma que o complexo processo produtivo da Impugnante, já explicitado se deu em sua maior parte em São Paulo, ocorrendo no estabelecimento daquele Estado a contabilização dos custos envolvidos na produção, nos termos de seu ordenamento jurídico, de onde foi efetuada a sua transferência para o Estado da Bahia.

Observa que a conclusão inegável a que se chega é que o Estado da Bahia não tem como não reconhecer a existência de normas válidas, vigentes e eficazes no Estado de Origem (Decisão Normativa CAT n. 05/2005), regulando expressamente a composição da base de cálculo pela Impugnante com a inclusão de todos os elementos do custo.

Diante de tal realidade, pergunta se pode o lançamento tributário ou a legislação do Estado da Bahia declarar a ilegalidade das normas que regulam a formação da base de cálculo na origem, vigentes e eficazes, para exigir a glosa do crédito nas entradas no Estado de destino. No entender da Impugnante, a resposta é veementemente negativa. Trata-se de nítida hipótese de conflito federativo.

Sobre este tema, em hipótese semelhante de conflito Federativo, no âmbito da guerra fiscal, cita a Min. Elen Gracie, ao julgar a Medida Cautelar n. 2.611/MG, considerando a posição vulnerável do contribuinte no conflito normativo dos Entes Federativos. Diz ser nesse sentido manifestação da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça ao julgar o RMS n. 31.714/MT em 03.05.2011.

Transcreve posição sobre caso de glosa de crédito referente à diferença pela composição da base de cálculo da transferência interestadual como determinado pela legislação do Estado de Minas Gerais, expendida pela Quarta Câmara do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro.

Invoca o art. 155, §2º, I, da Constituição Federal e o art. 19 da Lei Complementar 87/96, sobre o princípio da não-cumulatividade que assegura a compensação do imposto que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

Diz que isto significa que os valores de ICMS cobrados nas “operações anteriores” constituem “créditos” do sujeito passivo, oponíveis ao Poder Público, a serem “abatidos” do montante final do tributo devido. Sobre o tema transcreve doutrina de Hugo Machado, concluindo que a glosa em questão consubstancia verdadeira ofensa ao princípio da não-cumulatividade.

Sobre os juros e multas aplicadas afirma que na remota hipótese de serem superados os argumentos de mérito apresentados, entende que o caso concreto enquadra-se perfeitamente nas previsões do art. 100, I e II, do CTN, cujo teor transcreve. Diz que este artigo concretiza o princípio da segurança jurídica e resguarda a boa-fé do contribuinte que, considerando os decretos, os atos normativos, as decisões normativas ou até mesmo as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, deixou de recolher o tributo, sendo surpreendido pela exigência fiscal, com o pesado ônus dos juros e das multas impostas pela legislação. Sobre a matéria cita entendimento da Segunda Turma do STJ, ao julgar o Recurso Especial n. 1.074.015/PR.

Requer a relevação da penalidade imposta, nos termos do artigo 918 do RICMS/BA, por restar patente a ausência de dolo, fraude ou simulação, tendo em vista que agiu em conformidade com a legislação vigente válida e eficaz dos Estados de origem.

Pede seja julgado nulo o Auto de Infração em análise, diante da incongruência presente no detalhamento da Infração e nos demonstrativos de débito acostados ao Auto.

Na eventualidade do não acolhimento da nulidade, opina seja reconhecida a decadência do direito de o Fisco Estadual lançar as supostas diferenças de recolhimento para o período de janeiro a agosto/2008, tendo em vista que a ciência da autuação somente ocorreu em 22.08.2013, decorridos mais de 5 anos da ocorrência dos fatos geradores.

No mérito, requer seja julgado improcedente o auto de infração, visto que legítima é a base de cálculo adotada pela autuada quando de suas transferências interestaduais. Em sendo desconsiderado o pedido supra, requer seja julgado improcedente o presente Auto de Infração, visto que flagrante é a impossibilidade de declaração de ilegalidade das normas do Estado de origem por ato administrativo do Estado de destino quando todo o custo e base de cálculo se deram em observância a legislação do Estado de origem.

Ainda no que concerne ao mérito, na hipótese de se entender pela manutenção da infração, requer seja desconsiderado o montante referente a multa e juros nos termos do art. 110, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, combinado com o art. 918 do RICMS/BA.

Por fim, requer que todas as intimações ou documentos referentes ao processo sejam encaminhados ao endereço de seus patronos, à Rua Frederico Simões, 85, conj. 1203, Caminho das Árvores, Salvador – Ba, CEP 41820-774, para AV. Tancredo Neves, 1632. Salvador Trade Center, sala 2210, Caminho das Árvores, CEP 41820-02, sob pena de nulidade dos atos.

Os autuantes produzem a informação fiscal fls.299/315. Afirmam que realmente houve um equívoco de digitação quanto do registro da data da ocorrência no demonstrativo do débito do auto de infração. Em vez de consignar a data 30.01.2008, foi feito o equivocado registro de 30.12.2008, ou seja, houve um erro de grafia/digitalização, onde deveria ser escrito o mês de janeiro/2008 (01.2008) e foi consignado o mês de dezembro de 2008 (12.2008). Dizem que houve

uma troca indevida de 01 por 12 e assim sucessivamente, pois o sistema de lavratura de auto de infração traz automaticamente os demais meses, após o registro do primeiro mês.

Sustentam que assim sendo, como o infrator e a infração foram claramente determinados, com segurança, não há que se falar de nulidade, bastando apenas se alterar as datas no demonstrativo, a começar por janeiro de 2008 a dezembro de 2008.

Sobre a arguição de decadência do lançamento dizem que esta matéria está devidamente pacificada no CONSEF, através de inúmeros julgados, pois a Lei baiana determina que o prazo decadencial deve ser computado a partir do primeiro dia do exercício subsequente ao fato gerador, restando impecável o trabalho ora sob apreciação.

Ressaltam que o assunto - base de cálculo nas operações de transferência de mercadorias - já foi objeto de análise no processo que teve decisão favorável ao fisco, conforme parte do texto referente ao mérito que transcrevem.

Aduzem que este último aspecto (base de cálculo nas operações de transferência de mercadorias), nada tem a ver com o direito ao creditamento nas operações de compra e venda de mercadorias e não contraria o princípio da não-cumulatividade, por se referir a uma regra específica para as operações de transferência de produtos fabricados pelos mesmos titulares, desde que essa base de cálculo esteja devidamente formulada. Mencionam que tanto é verdade, que o legislador ao eleger e listar os elementos de custo da mercadoria produzida que devem compor a base de cálculo nessas operações, fez a inclusão da mão-de-obra e essa rubrica não tem nada a ver com operações de mercadorias para efeito de creditamento do ICMS.

Argumentam que ao contrário do afirmado pela defendente, a contabilidade de custos tem definido que matéria-prima é o material principal do processo produtivo, enquanto que material secundário é a matéria-prima secundária no processo produtivo, por exemplo, na fabricação de uma mesa, a madeira é a matéria-prima e a cola e os pregos são os materiais secundários. Esclarecem que o legislador, ao editar a Lei Complementar 87/96 (art. 13, §4º, II) não se reportou, em nenhum momento, a produto intermediário.

Reforçando esse entendimento, afirmam que o parágrafo único do art. 51 da Lei nº 4.825/89 citado pela defendente, considera insumos (gênero) as espécies denominadas “matérias-primas”, “materiais secundários” e demais bens intermediários utilizados durante o processo de industrialização de um determinado produto. Isto quer dizer que faz uma clara separação dos materiais secundários, de bens intermediários, pois os dois não se confundem.

Frisam que da mesma forma, o Supremo Tribunal Federal (STF) - RE 573217 AGR / SC, para o IPI; e AI 813994 AGR / SP e AI 761990 AGR / GO, estes dois últimos para o ICMS – já decidiu que a energia elétrica não é insumo no processo produtivo e sim um bem de consumo ou que é consumido no processo produtivo. Reproduzem os termos destas Decisões. Transcrevem ACÓRDÃO JF Nº 0222-02/13 que segue esta mesma linha.

Ressaltam que a autuada 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, “de maneira ampla”, sem atender ao comando do art. 13, § 4, II da LC 87/96.

Salientam apenas um aspecto com relação ao item de custo denominado energia elétrica, cerne da questão posta pela impugnante. Dizem que este item, somente pode ser considerado matéria-prima ou material secundário (matéria-prima secundária) se for incorporado ao produto, o que não ocorre no presente caso, pois, “basicamente, em todo processo produtivo, tem-se três tipos de recursos materiais, incidentes em sua realização: bens de capital, matérias-primas e insumos de produção. Conceituam cada um destes recursos.

Esclarecem que combustíveis, para a produção de calor e movimento, lubrificantes para a redução de atrito nos equipamentos, catalisadores em processos químicos, água, para



refrigeração e eletricidade, o mais versátil de todos, são exemplos dos principais insumos encontrados nos diversos processos produtivos. São consumidos no processo, mas não incorporados ao produto, propriamente dito.

Aduzem que com essa abordagem ficou óbvio que esses insumos são imprescindíveis a qualquer processo industrial, uns com uma presença maior ou não no processo produtivo, a depender do tipo de produto final que se deseja obter, como ocorre, por exemplo, nas indústrias de cimento – cujas decisões do CONSEF a esse respeito, transcrevem a título de exemplo.

Observam que a mesma análise pode ser considerada para os demais itens questionados (soda cáustica, cal virgem e floculantes; água industrial e água potável; energia elétrica, óleo diesel e demais produtos utilizados como força motriz). No entanto, afirmam que o fato de alguns desses insumos serem preponderantes para a obtenção do produto final, não faz com que ele se transmude para ser enquadrado como matéria-prima ou como material secundário.

Para confirmar esse entendimento, transcrevem várias Decisões do CONSEF sobre esta mesma matéria e analisando este mesmo aspecto: energia elétrica.

Salientam a importância em também alargar análise sobre a questão da contabilização das rubricas *energia elétrica, gás etc.*, assim como dos demais itens listados a exemplo das despesas de manutenção e depreciação. Ressaltam que, regra geral, as mencionadas rubricas, tais como a energia e o gás, são contabilizadas como despesas ou gastos gerais 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, II, da LC 87/96.

Ademais, como já afirmado anteriormente, dizem que o próprio CONSEF já definiu também essa questão ao analisar os processos semelhantes, que transcrevem e que envolve o uso intensivo da energia, fornos etc., em que ocorre a fundição, para o estado líquido, e posterior resfriamento para o estado sólido.

Reiteram também um aspecto que entendem relevante: para ser possível que as rubricas, energia elétrica e depreciação sejam parte integrante da base de cálculo prevista no art. 13, §4, II da LC 87/96, as mesmas teriam que ser enquadradas, pela ciência contábil (visto que a LC não o fez) como sendo matéria-prima ou como material secundário, dois dos quatro elementos listados no dispositivo legal acima mencionado.

Afirmam que independentemente da imprescindibilidade da energia elétrica e da depreciação (máquinas e equipamentos) ou de qualquer outro elemento que os substituam no processo produtivo, faz-se necessário, para que eles possam ser objeto de creditamento, que os mesmos sejam parte integrante da base de cálculo prevista no art. 13, §4º, II da LC 87/96. Por fim, para que isso ocorra, esses componentes precisam ser considerados, pelas normas contábeis, como matéria-prima ou como material secundário.

Dizem que pelas pesquisas realizadas junto ao Conselho Regional de Contabilidade (CRC), portais de contabilidade, livros, artigos da área, decisões judiciais, decisões do conselho de contribuintes da Receita Federal do Brasil (RFB) etc., não é possível enquadrar energia elétrica, nem depreciação, no caso ora em apreciação, como matéria-prima ou material secundário. Voltam a transcrever decisões do CONSEF exaradas pelas duas Câmaras de Julgamento, ACÓRDÃO CJF Nº 0250-11/09, ACÓRDÃO CJF Nº 0251-12/10, - ACÓRDÃO JF Nº 0288-04/10.

Transcrevem a Instrução Normativa nº 052/2013 sobre a interpretação da base de cálculo nas operações de transferência interestadual e a vinculação à mesma por força do disposto no Código Tributário Nacional (CTN), que dizem interpretar como deve ser compreendido o conceito de custo da mercadoria produzida e a questão específica da energia elétrica. Informam que como se trata de norma de caráter meramente interpretativo, a mesma retroage para atingir fatos geradores anteriores à publicação da mesma. Observam que a presente autuação obedeceu literalmente ao contido na mencionada I.N.

Por fim, novamente trazem à tona os dispositivos do CTN sobre a norma interpretativa e sobre a necessidade de obediência à legislação, aqui incluindo-se a Instrução Normativa, reproduzindo os arts. 100, 106, inciso I e 96 do CTN.

Reiteram ser de conhecimento de todos que as Portarias, em algumas situações, e as Instruções Normativas são normas complementares ao Decreto. Do RPAF/99, transcrevem o art. 167, inciso III, sobre a impossibilidade deste órgão julgador em negar aplicação de legislação tributária do estado da Bahia. Solicitam aos julgadores que concluam pela procedência total deste auto de infração.

O autuado volta a se manifestar fls.320/330. Sintetiza os termos da autuação. Diz que a fiscalização glosou da base de cálculo estabelecida pela filial da Impugnante localizada no Estado da Bahia diversas parcelas que compuseram o custo da mercadoria – Energia elétrica, Gás, Despesas gerais de Fábrica e Depreciação.

Alega que os auditores fiscais manifestaram-se através de Informação Fiscal, apresentando argumentos com o intuito de afastar a nulidade e decadência presentes no caso, e, em seguida, trouxeram à tona alguns julgados para defender a procedência do Auto de Infração, inclusive uma decisão proferida em outro processo contra a Impugnante, e por fim expuseram considerações acerca da Instrução Normativa nº. 052/2013, requerendo ao final a procedência do Auto de Infração.

Aduz que após a argumentação apresentada na Impugnação acerca da nulidade presente no caso em tela, os Autuantes concordaram expressamente que houve um equívoco quanto ao registro da data de ocorrência no demonstrativo do débito.

Observa que o lançamento tributário foi feito sem a observância de todos os requisitos que devem ser observados para a formalização da sua existência, conforme determina o art. 142 do CTN e art. 39 do RPAF estadual.

Afirma que dentre um dos principais procedimentos vinculados ao lançamento está o cálculo do montante devido, o qual deve ser explicitado através de demonstrativo de cálculo. O cálculo do montante devido, portanto, deve ser apresentado de forma clara e transparente ao sujeito passivo, possibilitando a sua compreensão da origem e competência dos valores designados para a base de cálculo.

Argumenta que a não observância dos requisitos supracitados, no caso em tela, foi suficiente para dificultar a compreensão do demonstrativo apresentado, e ir de total encontro ao Princípio da Segurança Jurídica. Sobre esse requisito ressalta que é expressamente previsto na legislação do Estado da Bahia, conforme disposto no art. 39 do RPAF/99.

Verifica que o Autuante não observou esse requisito obrigatório do lançamento tributário, deixando de especificar com precisão e clareza os parâmetros utilizados para o cálculo do montante devido pelo sujeito passivo, tendo em vista a total discrepância entre a peça principal e os demonstrativos do Auto de Infração, o que macula o ato do lançamento e o torna defeituoso, sendo causa suficiente para a sua anulação como dispõe o art. 18 do RPAF/99.

Reitera argumentos para confirmar a decadência relativa aos fatos gerados ocorridos no período de Janeiro a Agosto de 2008, portanto, serve-se da manifestação para reiterar os argumentos fáticos e jurídicos apresentados em sede de Impugnação, e requerer o reconhecimento da decadência.

Sobre a análise do julgamento realizado no Auto de Infração lavrado contra a Impugnante por força da mesma infração ora discutida, e que fora, em primeira instância, julgado Procedente, diz que a referida decisão não possui o condão de servir como norteadora do entendimento que compartilha este Conselho de Fazenda, por se tratar de uma decisão de primeira instância, a qual foi recorrida pela sociedade empresária em 26.11.2013, através do competente Recurso Voluntário, tornando-a passível de alteração.

Sobre tal decisão, salienta que em dois autos lavrados contra a empresa ora autuada, inclusive o

mencionado pelos autuantes, após a apresentação dos respectivos Recursos Voluntários, a Procuradoria Geral do Estado da Bahia, através de Pareceres Jurídicos, opinou pelo provimento parcial dos Recursos apresentados, considerando como legítima, nas transferências interestaduais, a inclusão dos custos com a energia elétrica consumida no setor de produção e a soda cáustica, o que de logo já indica a provável reforma da decisão proferida em primeira instância.

Informa que em consonância com o exposto, a Procuradoria Geral do Estado proferiu parecer no citado Auto de Infração nº 206891.0004/11-0 (Doc. 09 da Impugnação) opinando de forma expressa pela possibilidade da inclusão da energia elétrica e soda cáustica na base de cálculo do ICMS nas operações de transferências interestaduais. Na mesma esteira é o Parecer Jurídico, proferido no Auto de Infração 206891.0008/09-4.

Lembra que, como já fora exposto na Impugnação, em outro Auto de Infração lavrado contra a Impugnante, esse Conselho já decidiu pela inclusão da energia elétrica e outras matérias secundários na base de cálculo das transferências interestaduais, como se depreende a partir do exame do Acórdão nº 0228-03/12 (Doc.08).

Diz que os Auditores apresentaram outros julgados e a Instrução Normativa nº 052/2013, sustentando que ambos determinam a exclusão da energia elétrica da base de cálculo das operações de transferência interestadual.

Salienta, contudo, que em todos os julgados apresentados na Informação Fiscal, a energia elétrica em questão é a comumente consumida apenas como força motriz pela grande maioria dos estabelecimentos industriais, diferente da energia elétrica em questão no presente feito, que é utilizada em todas as etapas da fase de produção do alumínio, e representa quase metade do custo do produto final conforme Pareceres e Laudos Técnicos que foram explicitados.

Aduz que a aplicação do entendimento aduzido pelos Autuantes, os quais pugnam pela exclusão do custo da energia elétrica da base de cálculo das transferências interestaduais, provavelmente encontra respaldo no item 1.1. da Instrução Normativa nº 52/2013, que reproduz.

Frisa que tal entendimento não merece prosperar, devendo a futura decisão considerar a diferença existente entre a energia elétrica supramencionada na Instrução Normativa, comumente consumida apenas como força motriz pela grande maioria dos estabelecimentos industriais e a energia utilizada especificamente na indústria de alumínio, a qual representa quase metade do custo do produto final. Descreve exhaustivamente a função da energia elétrica em seu processo produtivo.

Entende ter restado demonstrado o caráter indispensável da energia elétrica para a produção do alumínio, visto que funde o metal pela eletrólise e não pelo calor, evidenciando que, sem referido “produto”, não é possível a fabricação do metal. Sobre a necessidade de energia elétrica no processo de produção do alumínio e, por conseguinte, a necessidade de se considerar tal “produto” como material secundário, cita texto do Prof. Marco Aurélio Greco. Reitera a título comprobatório de que a energia elétrica é imprescindível para a fabricação do alumínio, o Parecer Técnico proferido por força de determinação da 1ª CJF deste Conselho, no julgamento de Auto de Infração lavrado sobre igual fundamento (nº 206891.0013/10-1), elaborado pela “Escola Politécnica – Universidade Federal da Bahia”, para que fosse esclarecida a utilização dos materiais secundários no processo produtivo do alumínio. Diz que no citado Parecer encontra-se descrita, minuciosamente, a função da energia elétrica no processo produtivo do alumínio.

Reitera Parecer opinativo da Procuradoria do Estado da Bahia, favorável ao seu pleito, em outros Autos de Infração lavrados contra a impugnante, sobre a mesma matéria.

Sobre a possibilidade da aplicação da restrição prevista na Instrução Normativa ao seu processo produtivo, apesar de suas particularidades (item 1.1), ressalta que a referida norma inova no ordenamento tributário estadual, não sendo possível a atribuição de efeitos retroativos a esta

inovação ou, caso se admita, torna-se necessária a aplicação do art. 100 do CTN ao caso concreto. Isso porque o ato posterior inovou no ordenamento jurídico ao estabelecer restrição não prevista anteriormente, razão pela qual a IN Nº 052/2013 somente poderia ser aplicada com relação a fatos futuros, por força do disposto no art. 146 do CTN.

Assevera que o artigo em questão concretiza o princípio da segurança jurídica e resguarda a boa-fé do contribuinte que, considerando as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, incluiu na base de cálculo das transferências determinadas parcelas, sendo surpreendido pela mudança de entendimento da Administração Tributária, com o pesado ônus dos juros e das multas impostas pela legislação. Sobre o art. 100 do CTN, cita interpretação dada no julgamento do Recurso Especial n. 162.616 pelo Ministro José Delgado.

Finaliza reiterando os argumentos da Impugnação, requerendo preliminarmente o acolhimento da nulidade e decadência do crédito tributário e, caso não assim não entendam os Julgadores, quanto ao mérito, o reconhecimento da legitimidade dos créditos utilizados no caso em tela e a conseqüente improcedência do Auto de Infração.

Em obediência ao devido processo legal e com fulcro no § 1º do artigo 18, do RPAF/99, o PAF foi submetido pelo Relator e acolhido pelos demais membros desta Junta de Julgamento Fiscal, na Pauta Suplementar, conforme despacho de fls.366, a conversão do processo em diligência à Infaz de Origem, a fim de que os autuantes refizessem as planilhas de apuração do débito com a inclusão do custo de produção informado pela empresa dos valores relativos aos gastos com energia elétrica, tanto no item 2 - semi-acabados, como no item 3 - atividades, consumidos diretamente no processo produtivo, elaborando novo demonstrativo de débito.

Os autuantes às fls.369 e 383, respondendo à diligência determinada pelo órgão julgador, dizem apresentar algumas considerações sobre a matéria objeto de apreciação pelo CONSEF, que, em sede de diligência, solicita que os Autuantes façam a inclusão da rubrica Energia Elétrica na base de cálculo nas operações de transferência interestadual.

Ressaltam que o assunto objeto da resposta da diligência requerida já foi devidamente incorporado na instrução normativa que reproduzem. Afirmam que a douda PGE parece estar confundindo o direito ao crédito referente à energia elétrica e o enquadramento desta rubrica como material secundário. Afirmam que não estão a fazer nenhuma glosa de crédito fiscal referente a energia elétrica, apenas não consideraram a energia elétrica como parte integrante do conceito de material secundário.

Explicam que a Autuada 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, “de maneira ampla”.

Ressaltam um aspecto com relação ao item de custo denominado Energia Elétrica. Asseveram que este somente pode ser considerado matéria-prima ou como material secundário (matéria-prima secundária) se for incorporado ao produto, o que não ocorre no presente caso. Discorrem sobre o que entendem como processo produtivo nas empresas e os recursos materiais incidentes em sua realização.

Com a abordagem feita concluem ter ficado óbvio que os insumos citados são imprescindíveis a qualquer processo industrial, uns com uma presença maior ou não, no processo produtivo, a depender do tipo de produto final que se deseja obter. Afirmam que a mesma análise pode ser considerada para os demais itens questionados (soda cáustica, cal virgem e floculantes; água industrial e água potável; energia elétrica, óleo diesel e demais produtos utilizados como força motriz). No entanto, frisam que o fato de alguns desses insumos serem preponderantes para a obtenção do produto final, não faz com que ele se transmude para ser enquadrado como matéria-prima ou como material secundário.

Ressaltam que, regra geral, as mencionadas rubricas, tais como: a energia e o gás, são contabilizadas como despesas ou gastos gerais 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 ar. 13, § 4º, II, da LC 87/96. Traçam analogia entre este auto de infração e processos semelhantes, empresa Votorantim, (que envolvem o uso intensivo da energia, a exemplo do emprego da mesma em fornos etc.), cujo processo produtivo é muito semelhante ao da autuada, pois a energia serve para processo de fusão dentro dos fornos, transformando tudo em estado líquido para depois ser resfriado e fazer a moagem do produto que será transformado em cimento. Ressaltam que todos os autos de infração lavrados foram pagos pela Votorantim quando da anistia de 2013. Transcrevem acórdãos a esse respeito.

Reiteram o que entendem ser aspecto relevante|: para ser possível que as rubricas energia elétrica e depreciação sejam parte integrante da base de cálculo prevista no art. 13, § 4, II da LC 87/96, as mesmas teriam que ser enquadradas, pela ciência contábil (visto que a LC não o fez) como sendo matéria-prima ou como material secundário (dois dos quatro elementos listados no dispositivo legal acima mencionado).

Frisam que pelas pesquisas que realizaram junto ao conselho regional de contabilidade (CRC); portais de contabilidade; livros; artigos da área; decisões judiciais; decisões do conselho de contribuintes da receita federal do Brasil (RFB) etc., não é possível enquadrar energia elétrica nem depreciação, no caso ora em apreciação, como matéria-prima ou material secundário. Citam decisões do CONSEF que esposam esta tese.

A respeito da referida I.N., asseveram que esta determina que a Energia Elétrica deve ser excluída da base de cálculo das operações de transferência interestadual e, por se tratar de norma meramente interpretativa, à luz do que preleciona o CTN, aplica-se aos fatos geradores anteriores à edição da mesma.

Observam que a Instrução Normativa interpreta como deve ser compreendido o conceito de valor correspondente à entrada mais recente. Como se trata de norma de caráter meramente interpretativo, a mesma retroage para atingir fatos geradores anteriores à publicação da mesma. Frisam que a presente Autuação obedeceu literalmente ao contido na mencionada I.N. Sobre interpretação de regra tributária citam os artigos 100, 106, inciso I e 96 do CTN.

Entendem que esse ponto foi devidamente abordado na Informação Fiscal, não concordando em se fazer alterações no trabalho realizado. Afirmam que se algo tiver que ser efetivado de forma diferente do que foi produzido pelos Autuantes, que seja designado fiscal estranho ao feito para tal finalidade. Requerem que o presente PAF seja julgado procedente.

Ao tomar ciência da informação fiscal sobre a diligência solicitada, o sujeito passivo voltou a se manifestar às fls.395 a 403. Sintetiza os termos da lide processual até a informação fiscal dada pelos autuantes. Repete o que foi solicitado pela 3ª JJF quando decidiu em pauta suplementar a conversão do processo em diligência. Diz que os Autuantes apresentaram novamente informações, seguindo a mesma linha de interpretação da informação anterior. Reitera as questões suscitadas na impugnação inicial acerca da nulidade e da decadência do Auto de Infração.

Verifica que a nova diligência dirigida a Infaz de origem é restritiva, salientando somente a energia elétrica. Assevera que a discussão no presente processo diz respeito a uma gama maior de materiais, os quais, na medida em que desconsiderados, justamente imputaram na lavratura do Auto de Infração.

Nesse sentido, pugna a Impugnante, inicialmente, pela necessidade de ampliação do escopo da diligência e não somente uma análise restritiva a “energia elétrica”, ou, alternativamente, seja considerada as informações constantes nos Laudos anexados aos Autos pela Impugnante.

Reitera ser inaplicável os Autuantes novamente trazerem para discussão, com a apresentação de outros julgados, a Instrução Normativa nº 052/2013, referente ao tópico sobre a exclusão da energia elétrica da base de cálculo das operações de transferência interestadual. Dessa forma, entende que devem os Julgadores ater-se à realidade fática da Impugnante e do seu processo

produtivo, levando em consideração as particularidades do uso da energia elétrica na fabricação do alumínio, que em nada se assemelha ao uso comum efetuado pelas demais indústrias.

Repete que o ato posterior inovou no ordenamento jurídico ao estabelecer restrição não prevista anteriormente, razão pela qual a IN n. 052/2013 somente poderia ser aplicada com relação a fatos futuros, por força do disposto no art. 146 do CTN.

Requer diante da necessidade de realização de diligência preparatória para a formação do convencimento dos Julgadores, à luz das informações técnicas presentes nos autos, seja determinada diligência a Fiscal estranho ao feito para que, considerando as informações prestadas nos arquivos magnéticos constantes dos autos, sejam apresentados demonstrativos, contemplando: (1) a identificação de todos os materiais secundários glosados pela Fiscalização à luz da memória de cálculo do auto de infração, com a respectiva identificação da etapa do processo produtivo no qual são aplicados; (2) a elaboração de demonstrativo da glosa de todos os materiais secundários requeridos pela Impugnante, com fundamento nas manifestações apresentadas e nos Laudos anexados aos autos; (3) a elaboração de um terceiro demonstrativo eventualmente entendido oportuno, nos termos determinados pelos Conselheiros Julgadores, considerando-se todas as razões apresentadas.

Finalmente, após a realização da diligência requerida, a Impugnante reitera seu pedido de provimento total do recurso pela adoção do custo contábil para fins de determinação da base de cálculo das transferências, nos termos da melhor interpretação das disposições da Lei Complementar e nas demais razões recursais aduzidas, e, alternativamente, seu provimento parcial para que sejam reintegrados à base de cálculo das transferências todos os produtos secundários indevidamente expurgados pelo auto de infração.

Por fim, requer o envio das intimações para o novo endereço do escritório de seus patronos, situado na Avenida Tancredo Neves, 620, Torre Empresarial, sala 214, Edifício Mundo Plaza, Salvador/BA, CEP 41.820-020.

Esta 3ª JJF decidiu por nova diligência fiscal a ser realizada pela ASTEC/CONSEF fl. 413, a fim de que auditor fiscal designado refizesse as planilhas de apuração do débito com a inclusão do custo de produção informado pela empresa dos valores relativos aos gastos com energia elétrica, tanto no item 2 - semi - acabados, como no item 3 - atividades, consumidos diretamente no processo produtivo, elaborando novo demonstrativo de débito.

A diligência foi cumprida fls.415/417, resultando no Parecer Técnico nº 031/15 que concluiu pela redução do débito para R\$144.210,13 conforme demonstrativo fl.419.

À fl. 421 o patrono da autuada requer que intimações sobre o presente PAF sejam enviadas ao Dr. Otto Cristovam Silva Sobral em endereço que transcreve.

Ao tomar ciência da diligência realizada pela ASTEC, os autuantes se manifestaram concordando com os termos da mesma, fl. 432.

O processo foi novamente convertido em diligência à Infaz de origem, a fim de que fosse dada ciência do Parecer Técnico elaborado na ASTEC, ao autuado fl. 445.

Ao tomar ciência o autuado volta a se manifestar fls.450/476. Sintetiza os fatos. Afirma que apesar das discussões interpretativas acerca do conceito de custo (custo contábil) a ser utilizado como base de cálculo das transferências, os Fiscais Autuantes infringiram até mesmo o conceito mais restritivo a ser empregado, pelo fato de terem excluído do custo matérias primas e materiais secundários. Repete os termos da diligência solicitada à ASTEC.

Explica que oportunamente, em 14.05.2015, o auditor fiscal Luiz Alberto Amaral de Oliveira buscando cumprir as determinações definidas em pauta suplementar, retificou os valores autuados. Entretanto, em que pese tal esforço, salienta que o presente lançamento não merece prosperar, é o que se poderá depreender a partir dos argumentos de fato e de direito que passa a expor.

Aduz que em atenção à determinação da JJF, o Auditor Fiscal elaborou o parecer de fls. 415/417, no qual o Auditor incluiu os custos relativos a “Energia Elétrica” incorridos como “semi-acabados” (item 2) ou como “Atividades” (item 3), processando o recálculo do custo unitário mensal, por centro de custo, chegando a um valor total supostamente a estornar de R\$144.210,13.

Frisa que, como já explicitado anteriormente, a energia elétrica é essencial no processo produtivo de obtenção do alumínio, não havendo dúvida que figura como verdadeiro produto secundário neste processo produtivo. Ademais, salienta que como já narrado, em outro Auto de Infração lavrado contra a ora Impugnante, sob igual fundamento, este Conselho Estadual de Fazenda já decidiu pela inclusão da energia elétrica na base de cálculo das transferências interestaduais.

Afirma que os cálculos formulados em sede de diligência, ainda não refletem todos os dispêndios incorridos no processo, que são utilizados para composição do custo unitário, à luz da legislação contábil, a qual disciplina o assunto.

Cita o jurista Hely Lopes Meirelles para dizer que o lançamento tributário é o ato jurídico administrativo mediante o qual o Fisco constitui o crédito e declara a existência de uma obrigação tributária. Nesse sentido, como dispõe o art. 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento deve ser composto por uma série de requisitos que devem ser observados para a formalização de sua existência: agente competente, forma específica, objeto lícito, determinado ou determinável e possível, motivação, finalidade e o cálculo do montante devido. Discorre sobre os requisitos e pressupostos obrigatórios para legalidade do lançamento tributário. Observa que sobre a matéria, o regramento adotado pelo Estado da Bahia está disposto no art. 39 do RPAF/99. Repete que no caso em tela, contudo, verifica-se que o Autuante apontou equivocadamente as competências em que teriam ocorrido os supostos fatos geradores. É o que se verifica na peça principal do Auto de Infração, onde o Autuante indica como períodos autuados os meses de dezembro de 2008 e janeiro a novembro de 2009, em oposição aos demonstrativos que se reportam ao ano de 2008.

Repetindo os argumentos originariamente trazidos em sua defesa diz que tal vício macula de nulidade o auto de infração. Cita Acórdãos referentes a decisões deste CONSEF. A esse respeito transcreve o art. 18 do RPAF/99.

Para suscitar a decadência repete argumentos defensivos da inicial. Aduz que o fisco está adstrito a limites temporais para a efetivação de lançamento suplementar, tendo em vista que as situações jurídicas não podem se perpetuar no tempo, sob pena de afronta ao princípio constitucional da segurança jurídica.

Assevera que tendo as notas fiscais sido regularmente escrituradas com crédito do imposto nos livros próprios e o tributo decorrente da apuração devidamente recolhido, os fatos já se encontravam disponíveis para a homologação do Fisco desde a sua ocorrência, sendo inaplicável à hipótese o prazo previsto no art. 173 do CTN. No entender da Impugnante, qualquer outra interpretação tornaria o disposto no art. 150, citado anteriormente, letra morta com relação à apuração do imposto estadual. Sobre o tema cita jurisprudência.

Expõe que o art. 107-A e o § 5º do art. 107-B do Código Tributário do Estado da Bahia, ambos revogados expressamente pelo art. 8º da Lei 13.199/14, estabeleciam que o prazo para constituição do crédito tributário extinguir-se-ia em cinco anos, contados do primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao que o crédito poderia ter sido constituído. Com a revogação expressa dos artigos citados, não existe mais fundamento legal para que o prazo decadencial seja contado do primeiro dia do exercício financeiro subsequente ao da ocorrência do fato gerador, razão pela qual os débitos dos exercícios de janeiro a agosto de 2008 já se encontram extintos. Conclui pela decadência das operações em discussão.

No mérito, afirma que o Auto de Infração em comento, pretende a fiscalização glosar créditos e exigir multa por entender que algumas parcelas que compuseram a base de cálculo de mercadorias recebidas em transferências interestaduais pela Impugnante não se enquadram no conceito de *custo de produção*.

Conforme já expendido em sua impugnação inicial, a Impugnante entende que a Lei Complementar estabeleceu a base de cálculo como sendo o custo da mercadoria produzida e não parte do custo da mercadoria produzida, razão pela qual a menção a “assim entendida a soma” tem apenas natureza exemplificativa das parcelas mais comuns a serem somadas.

Argumenta que a questão que se põe é: possuindo custeio que identifique exatamente o custo contábil, valor econômico incorrido para colocar o item em condições de venda, deveria o contribuinte considerar outro valor para a base de cálculo das transferências interestaduais? Ora, é apenas este e nenhum outro valor, o “valor da operação”, que é a grandeza econômica que representa aquele bem naquele momento. Sobre o tema transcreve o conceito de custo com a mercadoria produzida é amplo, como é possível extrair da Norma de Procedimento Contábil (NPC) 2, do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON, mais precisamente os itens 8 e 11, que dispõe que o conceito de custo e a Decisão Normativa CAT nº 5/2005.

Reitera que neste particular, não interpretou a Lei Complementar para apuração da base de cálculo de transferência, mas agiu estritamente em conformidade com o que determina a legislação do Estado de origem das mercadorias, que é a única aplicável às saídas em transferência em questão, em razão da competência e autonomia daqueles entes Federativos.

Entende ter restado demonstrada a legitimidade dos créditos utilizados pela Impugnante, diante da correção da base de cálculo utilizada nas transferências interestaduais, observando-se o correto custo de produção dos itens recebidos.

Volta a repisar a importância de alguns dos bens que indissociavelmente compõem o processo produtivo do alumínio, devendo, pois, figurar no custo das transferências ora sob análise, como: a energia elétrica, o gás natural, as despesas gerais de fábrica e a depreciação.

Reitera os argumentos da Impugnação, requerendo preliminarmente a nulidade do lançamento ante o prejuízo ao contraditório e à ampla defesa causado pelo erro no apontamento das competências objeto do lançamento, o acolhimento da decadência do crédito tributário relativa ao período de janeiro a agosto/2008, nos termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

No mérito, o reconhecimento da legitimidade dos créditos utilizados no caso em tela, com o reconhecimento que todos os itens delimitados nos demonstrativos devem compor a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência em comento, por fim, reconhecendo-se a conseqüente improcedência do Auto de Infração, para cancelar de forma integral a cobrança nele perpetrada.

Reitera seu pedido de que as intimações e notificações sejam enviadas aos cuidados do Dr. Otto Cristovam Silva Sobral, inscrito na OAB/RJ sob o n. 146.539, no seu endereço profissional situado na Rua Sete de Setembro, 54, 3º andar, Centro, Cidade e Estado do Rio de Janeiro, CEP 20.050-009.

## VOTO

Trata o presente processo de exigência de ICMS, em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal, no exercício de 2008, em função de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade Federada de origem, em montante superior àquele estabelecido em lei complementar.

O defendente suscitou a nulidade do lançamento fiscal sob o argumento de que os Autuantes indicaram como períodos autuados, os meses de dezembro de 2008 e janeiro a novembro de 2009. Contudo, ao analisar os demonstrativos de débito anexados aos Autos, verificou erro material, visto que os demonstrativos se reportam ao ano de 2008.

Os autuantes na informação fiscal reconheceram que realmente houve um equívoco de digitação quanto do registro da data de ocorrência no demonstrativo do débito do auto de infração. Em vez de consignar a data 30.01.2008, equivocadamente, foi registrado 30.12.2008, uma troca indevida de 01 por 12 e assim sucessivamente. Explicaram que, como o infrator e a infração foram claramente



determinados, com segurança, não há que se falar de nulidade, bastando apenas se alterar as datas no demonstrativo, a começar por janeiro de 2008 até dezembro de 2008.

Analisando os elementos que compõem o presente PAF, verifico que o equívoco apontado pela defesa, de fato ocorreu no corpo do auto de infração. No entanto, estão corretas as datas registradas nas planilhas que dão suporte à autuação, apensadas às fls.14 a 26 e que foram recebidas pelo autuado conforme documento fls.11/12.

Após a informação fiscal, o impugnante se manifestou fls.320/330, demonstrando ter tomado total conhecimento do equívoco cometido pela fiscalização e devidamente explicado pelos autuantes, se manifestando sobre esses fatos.

No curso da instrução, o processo foi convertido em diligência à ASTEC/CONSEF que resultou no Parecer Técnico 31/2015 reduzindo o valor do débito originalmente cobrado e cujo demonstrativo de débito refeito fl. 419, foi apresentado ao autuado com as datas registradas corretamente e sobre o qual o contribuinte tomou conhecimento e se manifestou.

Observo que as eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação, não acarretam a nulidade do Auto de Infração, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, nos termos do § 1º do art. 18 do RPAF/99.

Não vislumbro na autuação a violação ao devido processo legal e a nulidade suscitada pelo contribuinte. Observo que a ampla defesa e o contraditório foram exercidos plenamente, haja vista que o sujeito passivo demonstrou perfeito conhecimento da infração que lhe foi imputada, a qual foi fundamentada em demonstrativos analíticos cujas cópias lhe foram fornecidas e que tiveram como base, dados informados pelo próprio autuado.

Ademais ficou evidenciado, tanto na impugnação ao lançamento de ofício, quanto pelo teor das demais manifestações no processo, que o contribuinte entendeu claramente a irregularidade que lhe foi imputada, tendo exercido tempestivamente seu direito de defesa e, inclusive, pronunciando-se quanto ao mérito neste processo.

Dessa forma, ficam rejeitadas as nulidades argüidas diretamente pelo autuado, por não se enquadrarem em nenhum dos incisos do artigo 18 do RPAF/99, uma vez que a descrição dos fatos e sua capitulação legal são condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável, vez que foram indicados os fatos que ensejaram o ato e os preceitos jurídicos que autorizaram a sua prática, restando clara a finalidade pública, bem como o objeto do ato que é a constituição do crédito tributário não recolhido aos cofres da Fazenda Pública Estadual. Assim, observo que o PAF está revestido de todas as formalidades legais, não havendo violação ou mesmo mitigação dos princípios que regem o direito administrativo, em particular os inerentes do processo administrativo fiscal.

Sobre a arguição de decadência, o art. 107-A do COTEB, em conformidade com o que prevê o § 4º do art. 150, do CTN, determinava o início da contagem do prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte da ocorrência dos fatos geradores.

Com o advento da Lei nº 13.199 de 29/11/2014, o art. 107-A do COTEB foi revogado, entretanto, remanesce entendimento tanto da PGE/PROFIS como deste CONSEF, da impossibilidade de sua aplicação retroativa para surtir efeito em relação a fato gerador constituído sob a égide da legislação tributária à época vigente - por se tratar de norma jurídica de natureza material e não procedimental - a exemplo das recentes decisões proferidas pelas Câmaras de Julgamento Fiscal nos Acórdãos CJs Nº 0031-11/15 e 0050-12/15.

Observo que a disposição do artigo 173, I, do CTN, prevê que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco anos), contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Portanto, o prazo para constituição do crédito tributário ou homologação do lançamento tem a sua contagem iniciada a partir do primeiro dia do exercício seguinte, conforme os artigos 173, I, do CTN, não podendo prosperar a arguição defensiva, haja vista que, no presente caso, o período autuado alcança o exercício de 2008, valendo dizer que a contagem iniciou-se em 01/01/2009 com termo final em 31/12/2014.

Vejo que o auto de infração foi lavrado dia 30/07/2013 e o autuado tomou ciência dia 22/08/2013, portanto, dentro do prazo de 05 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, não há que se falar em homologação tácita do lançamento e, por consequência, em decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, conforme argüido pelo impugnante.

Diante do exposto, não acolho a arguição de extinção do crédito tributário por ocorrência de decadência ou homologação tácita do lançamento.

No mérito, está sendo exigido ICMS em razão de utilização indevida de crédito fiscal, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade Federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, no art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, norma esta reproduzida na Lei nº 7.014/96, que trata do ICMS no Estado da Bahia, no seu art. 17, § 7º, II, como também no art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, assim entendida como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

Conforme consta nas informações complementares no corpo do auto de infração, o trabalho fiscal foi elaborado com base na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, que o fez tanto em meio físico, quanto em meio magnético, onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção por código de produto. Com base nesses dados, foi elaborada a planilha onde foram considerados os custos que estão de acordo com a LC 87/96 (matéria prima, material secundário e acondicionamento).

Analisando os elementos do PAF, constato que a lide gira em torno da discussão sobre quais os elementos utilizados no processo produtivo da empresa estariam contemplados no conceito de custos disposto no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº. 87/1996.

Nas razões de defesa o autuado rebateu a autuação com as seguintes alegações: **(i)** disse que o auto de infração contraria a natureza exemplificativa dos elementos do custo mencionados no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº. 87/1996; **(ii)** que o conceito de custo de produção é definido pela Ciência Contábil não podendo ser alterado pela legislação tributária, com a finalidade de arrecadar tributos; **(iii)** que o procedimento adotado pela empresa com relação a composição dos custos de produção estão em conformidade com a Norma de Procedimento Contábil (NPC) 2, do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - Ibracon, que determina que a base de cálculo nas transferências interestaduais corresponde a todos os custos com a produção industrial, tal como se extrai da Decisão Normativa CAT nº 5/2005, estando a referida decisão em total compasso com o artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96; **(iv)** que o auto de infração glosou produtos que nitidamente são materiais secundários, tais como: energia elétrica e gás natural consumidos no setor de produção; **(v)** disse ser importante considerar o processo produtivo do alumínio e suas diversas fases, com especial atenção para a aplicação da energia elétrica e do gás natural em tal processo; **(vi)** que a energia elétrica, juntamente com a bauxita, são imprescindíveis para a fabricação do alumínio, descrevendo sua aplicação no processo produtivo; **(vii)** cita o Parecer Técnico elaborado pela “Escola Politécnica – Universidade Federal da Bahia” esclarecendo a utilização dos materiais secundários no processo produtivo do alumínio; **(viii)** e que a multa aplicada deve ser relevada.

No que diz respeito a alegação defensiva de que o conceito de custo de produção é definido pela Ciência Contábil não podendo ser alterado pela legislação tributária, ressalto que o argumento de que o “custo de produção” definido pela Resolução CFC 1.177/09 é correto quando incorpora

todos os gastos incorridos na fabricação dos produtos, mas isso é válido para cumprimento da legislação societária e apuração do lucro (ajustado pelas adições e exclusões) do Imposto de Renda. Porém, em se tratando da legislação do ICMS e partilha do imposto previsto no pacto federativo, para efeito de transferência de mercadorias de estabelecimento localizado em outro Estado, a base de cálculo ou “custo da mercadoria produzida” deve ficar restrita a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, como previsto no art. 13, §4º da LC 87/96.

O defendente alegou que adotou procedimento na determinação da base de cálculo nas transferências interestaduais em conformidade com as disposições da Decisão Normativa do CAT nº. 05/2005.

Saliento que, em se tratando de norma complementar a legislação do Estado de São Paulo, a referida Decisão Normativa reflete o entendimento da administração tributária daquele Estado, que não é o mesmo manifestado pela administração tributária do Estado da Bahia, a exemplo da Instrução Normativa nº 52/2013 que esclarece qual deve ser a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadoria, nos termos da Lei Complementar nº 87/96 para efeito de utilização de crédito fiscal, que limita o custo da mercadoria produzida a Matéria prima, Material Secundário, Mão de Obra Direta e Acondicionamentos.

Quanto ao argumento de que a exigência fiscal contraria o princípio da não cumulatividade ao limitar a utilização do crédito fiscal em relação ao valor do ICMS que foi pago na fase anterior, verifico que a definição da base de cálculo é matéria reservada à Lei Complementar Federal. No caso, é a aplicação da LC 87/96 (art. 13, §4º, II), que estabeleceu um custo específico para a constituição da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais (matéria prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra direta) que não corresponde exatamente ao custo contábil.

Portanto, o montante do crédito a ser admitido corresponde à soma dos valores que constitui a base de cálculo das transferências interestaduais, mediante aplicação da alíquota prevista para estas operações. Logo, ao incluir outros componentes na base de cálculo que a não permitida pela Lei, o contribuinte gerou um débito fiscal superior ao que é previsto na legislação tributária e conseqüentemente um crédito fiscal suportado pelo Estado da Bahia, maior que o estabelecido na Lei, o que configura uma utilização indevida de crédito.

Há de se ressaltar que a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, “a”, da Constituição Federal, sendo que o comando contido no art. 13, § 4º, da multicitada Lei Complementar 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo além daqueles ali elencados, por uma questão de política tributária entre os entes Federados.

Assim, qualquer item de custo compoendo a base de cálculo do ICMS nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular distinto dos especificados no art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, quais sejam os custos com matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal lançado.

No caso específico da presente autuação, com base na planilha de custos apresentada pelo próprio autuado admitiu-se a utilização do crédito fiscal nas operações interestaduais de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, apenas dos itens: (a) custo da matéria-prima; (b) (mão-de-obra) e (c) (embalagens).

Os demais itens: “depreciação”, “energia elétrica”, “manutenção” e “outros custos”, foram expurgados da composição da base de cálculo do ICMS, pelos autuantes na presente autuação.

Observe que a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, “a”, da Constituição Federal, sendo que o comando contido no art. 13, § 4º, da Lei Complementar 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de

custo além dos elencados, conforme a seguir destacado:

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

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

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

Norma esta reproduzida na Lei nº. 7.014/96, que trata do ICMS no Estado da Bahia, em seu art. 17, § 8º, II:

*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;*

Como também, no art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284 de 14 de março de 1997, vigente à época dos fatos geradores:

*Art. 56. A base de cálculo do ICMS, nas operações internas e interestaduais realizadas por comerciantes, industriais, produtores, extratores e geradores, quando não prevista expressamente de forma diversa em outro dispositivo regulamentar, é:*

*V - na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular:*

*a) o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;*

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

Assim, uma vez apurado o custo de produção apenas com os itens estabelecidos em lei - matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento – (art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96), os demais itens de custos – depreciação, manutenção, gás natural, energia elétrica e outros – não foram incluídos, pelos autuantes, na composição da base de cálculo, para apuração do crédito devido de ICMS, em operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular.

Registro que não se discute aqui a essencialidade dos itens de custos glosados na presente autuação, quais sejam “depreciação”, “manutenção”, “gás natural” e “outros custos” no processo produtivo do autuado para a fabricação do alumínio. E sim, que tais itens de custos, para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS, quando das transferências interestaduais de produtos fabricados e remetidos pelo estabelecimento industrial para estabelecimentos filiais da mesma empresa, não compreende entre os elementos de custo de produção definidos no art. 13, § 4º, II, da LC nº. 87/96, que autoriza o uso do crédito do ICMS, por não se caracterizar como matéria-prima, nem material secundário e muito menos como mão-de-obra e acondicionamento, razão da legítima glosa para efeito de apuração de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, cuja restrição normativa decorre de uma questão de política tributária entre os entes federados, nos casos de transferências da produção, hipótese essa diferenciada para a apropriação dos créditos relativos aos insumos na produção fabril.

Observe, como já citado anteriormente, que o levantamento fiscal foi efetuado conforme planilha de fls. 14 a 26 do PAF, denominada “Estorno de Crédito – Custo Transferência”, e o estorno foi calculado com base no custo de produção fornecido pelo autuado, com a exclusão das rubricas “Depreciação”, “Manutenção”, “Gás Natural”, “Energia Elétrica” e “Despesas Gerais de Fabricação”, comparado com a base de cálculo constante nos documentos fiscais, aplicando-se a

alíquota de origem. No citado levantamento o sujeito passivo não apontou erros ou inconsistências nos cálculos levados a efeito pelos autuantes.

Desta forma, considerando que nas operações interestaduais de transferências a definição da base de cálculo é matéria reservada à Lei Complementar, a mesma não pode ser modificada por nenhuma lei ou norma estadual. Assim, nas operações de transferências de mercadorias produzidas em um estado e remetidas para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, localizado em outra unidade da Federação, o tratamento a ser dispensado necessariamente deve ser aquele previsto na Lei Complementar.

Relativamente a alegação do autuado, no que diz respeito ao caráter peculiar exercido pela energia elétrica no seu processo produtivo, registro que, considerando Parecer opinativo da PGE/PROFIS, existente em outro Auto de Infração lavrado contra a mesma empresa, sobre a matéria aqui em discussão, no sentido de que, de fato, a energia elétrica deve compor o custo de produção do estabelecimento autuado, esta 3ª JF converteu o presente PAF em diligência, com a finalidade de incluir os referidos custos no levantamento fiscal.

Os autuantes não cumpriram a diligência nos termos solicitados. Entretanto, se manifestaram reiterando que as exclusões das rubricas de custo levadas à efeito estariam em consonância com as orientações contidas na Instrução Normativa 052/2013.

O autuado se manifestou a respeito do pedido de diligência, entendendo ser esta restritiva, salientando somente a energia elétrica. Disse que a discussão no presente processo diz respeito a uma gama maior de materiais. Nesse sentido, pugnou pela ampliação do escopo da diligência não se restringindo somente a análise da “energia elétrica”. Afirmou ainda, ser inaplicável, os Autuantes trazerem para discussão, com a apresentação de outros julgados, a Instrução Normativa nº 052/2013, referente ao tópico sobre a exclusão da energia elétrica da base de cálculo das operações de transferência interestadual. Aduziu que o ato posterior inovou no ordenamento jurídico ao estabelecer restrição não prevista anteriormente, razão pela qual a IN nº. 052/2013 somente poderia ser aplicada com relação a fatos futuros, por força do disposto no art. 146 do CTN e pugnou pela reintegração à base de cálculo das transferências de todos os produtos secundários indevidamente expurgados pelo auto de infração.

O sujeito passivo apresentou o entendimento de que a Instrução Normativa nº 52/2013 afronta o conceito legal, a definição da base de cálculo do ICMS contido nos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional, e ainda que a lei tributária quando interpretativa não pode retroagir.

Sobre esta alegação, registro que este não é o caso da Instrução Normativa nº 52/2013, pois esta legislação é meramente interpretativa. Nela consta a orientação de como deve ser formalizada a base de cálculo no caso de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem. 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 criou novas regras para a situação em comento.

Tendo em vista que o pedido de diligência à Infaz de Origem, para que os autuantes incluíssem o citado item na base cálculo das transferências interestaduais não logrou êxito, esta Junta de julgamento deliberou converter os autos em diligência à ASTEC para que diligente designado procedesse a inclusão dos valores relativos aos gastos com energia elétrica na base de cálculo das operações de transferências interestaduais objeto da autuação.

Intimado a tomar ciência do resultado da diligência, o autuado reconheceu a inclusão dos gastos com energia elétrica na base cálculo das transferências interestaduais, reiterou seu pedido quanto à decadência, pugnou pela inclusão na base de cálculo também dos gastos com gás e manteve seu pedido pela improcedência. Os autuantes se manifestaram concordando com o resultado da diligência.

Não acato os argumentos do autuado no que tange a inclusão nos custos de produção, de todos os itens entendidos pelo autuado como material secundário, inclusive os gastos com gás natural,

pois considero que em conformidade com diversos julgados deste CONSEF, os itens glosados no levantamento fiscal, a exceção dos gastos com energia elétrica, não se incluem entre os elementos de custo de produção definidos no multicitado dispositivo da LC nº. 87/96, conforme argumentos já expendidos ao longo deste voto.

Por tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento produtor situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadoria para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, incluiu valores não previstos na LC 87/96. Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a estabelecida no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior do que o previsto na legislação no estabelecimento remetente e um crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido, de acordo com o disposto no art. 93, § 5º, inciso II e com o art. 97, inciso VIII do RICMS/97.

Acolho o novo demonstrativo de débito conforme Parecer ASTEC nº 31/15, fls. 415 a 417 e o valor do lançamento fiscal remanesce em R\$144.210,13 fl. 419. Infração parcialmente caracterizada.

Por fim, no tocante à alegação de que a multa aplicada de 60% é abusiva e confiscatória, observo que a citada multa não merece reparo, ou seja, sua aplicação decorre do descumprimento da obrigação principal e é prevista no artigo 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, portanto legal. Quanto ao caráter confiscatório, inconstitucional, não pode ser apreciado por este órgão julgador administrativo, a teor do disposto no art. 167, I, do RPAF/99.

Quanto à pretensão de que as intimações também sejam postadas, publicadas ou diligenciadas em nome do seu patrono, do Dr. Otto Cristovam Silva Sobral, inscrito na OAB/RJ sob o nº.146.539, no seu endereço profissional situado na Rua Sete de Setembro, 54, 3º andar, Centro, Cidade e Estado do Rio de Janeiro, CEP 20.050-009, há de se registrar que não existe nenhum óbice em acatar o pedido, no entanto, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do ato, uma vez que a forma de intimação ou ciência do ato processual ao sujeito passivo encontra-se prevista no artigo 108, do RPAF/99, e em perfeita sintonia com o estabelecido no art. 127 do CTN.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0025/13-4**, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE ALUMÍNIO**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$144.210,14** acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de novembro de 2015.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR