

A.I. Nº - 206891.0039/15-1
AUTUADO - SADIA S.A
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA. BRITO e
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 06.06.2016

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0077-04/16

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas operações de transferências interestaduais dos produtos fabricados pelo mesmo titular, entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, assim definido em lei: matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra, nos termos do art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96. Os gastos com os demais elementos de custo de produção, tais como manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível não devem ser computados para tanto. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 14/02/2015, exige ICMS no valor de R\$5.174.404,70, acrescido da multa de 60% pela seguinte infração cometida conta a legislação tributária deste Estado: *“Utilizou indevidamente 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. Trata-se de estorno de crédito do ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto, tudo em conformidade com o detalhamento registrado no próprio corpo deste Auto de Infração”*. Período autuado: exercício de 2011.

Foi ainda registrado: *“Auditoria apenas para o exercício de 2011 - base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência de produtos industrializados, que foram tão somente produzidos (fabricados) pelos respectivos remetentes, superior ao estatuído no art. 13, § , § 4º, II, LC 87/96”*.

No detalhamento da autuação, e em síntese, os autuantes ressaltam de que o autuado se apropriou de crédito fiscal com base de cálculo superior ao custo de produção, correspondente ao somatório de: matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra. Ainda, que foram excluídos os elementos de custos de produção não previstos no art. 13, § 4º, II, LC 87/96 quando da composição da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados, que teve fundamento nos custos apresentados pela própria empresa, sendo expurgadas as rubricas depreciação, manutenção energia e outros, por não serem partes integrantes nem da matéria prima, nem da mão-de-obra, nem de material secundário e acondicionamento.

A empresa, por advogados legalmente constituídos, apresenta impugnação ao lançamento fiscal (93/109), aduzindo os argumentos a seguir exposto.

Afirma que o Auto de Infração foi lavrado com base na equivocada premissa que teria se apropriado indevidamente de créditos de ICMS, em virtude de suposta supervalorização da base de cálculo do imposto em operações de remessa interestadual de mercadorias produzidas por estabelecimentos próprios situados em outros Estados da Federação.

Registra que e no entender do autuante, a base de cálculo do ICMS fixada pela legislação dos Estados de origem - local dos estabelecimentos remetentes - mostrar-se-ia superior àquela determinada pela LC nº 87/96, de modo que o aproveitamento dos créditos pelo estabelecimento autuado, situado no Estado da Bahia, teria ensejado o recolhimento a menos do imposto ao Erário Baiano, durante o período de fevereiro de 2011 a janeiro de 2012.

Destaca, conforme aduzido pelos autuantes no corpo do presente lançamento de ofício, que a metodologia de apuração da exigência fiscal pautou-se na comparação entre os elementos integrantes da base de cálculo do ICMS, os quais se encontram descritos no art. 13, § 4º, inciso II, da LC nº 87/96, e os elementos que foram considerados para a composição da base tributável nas presentes operações, de acordo com a legislação dos Estados de origem. Os autuantes, apenas com fundamento unicamente na formatação das planilhas fornecidas ao Fisco, que fora considerado, para fins de composição do custo das mercadorias transferidas, elementos que não estariam identificados na LC nº 87/96 (“depreciação”, “manutenção”, energia elétrica” e “outros custos indiretos”), unicamente por estarem discriminados em rubricadas específicas na referida planilha e lançaram o ICMS, o qual foi calculado sobre a diferença de base de cálculo alegadamente maior.

Assinala que a presente autuação revela-se improcedente, na medida em que: (i) não há qualquer indício de supervalorização da base de cálculo do ICMS no procedimento adotado e o método de apuração de custo das mercadorias obedeceu rigorosamente às disposições taxativas do art. 13, §4º, inciso II, da LC nº 87/96; (ii) especialmente em relação à rubrica “energia elétrica/outros”, a qual se refere à energia elétrica adquirida para emprego no processo industrial do estabelecimento autuado, que, segundo o art. 20 c/c o art. 33, inciso II, da LC nº 87/96, é considerada matéria prima ou produto intermediário, e (iii) o posicionamento manifestado no Auto de Infração constitui grave violação ao princípio da não cumulatividade, na medida em que o ICMS creditado foi apurado pelo estabelecimento remetente no regular cumprimento à legislação do Estado de origem.

Adentrando ao mérito, passa a discutir a formação do custo da base de cálculo do ICMS. Diz que os autuantes entenderam, equivocadamente, que teria ocorrido uma supervalorização da base de cálculo do ICMS nas respectivas operações, em função da aplicação de elementos de custo que não estariam abrangidos pela regra disposta no art. 13, §4º, inciso II, da LC nº 87/96, que é composta exclusivamente, no entender do fisco, pela soma dos custos da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Que com base na referida definição, os autuantes constataram, a partir das informações prestadas acerca da formação do custo das mercadorias, que teriam sido incluídos na composição da base do ICMS itens não previstos no art. 13, §4º, inciso II, da LC nº 87/96, quais sejam: encargos de depreciação, energia elétrica e gastos gerais de fabricação.

Entretanto, a fiscalização foi traída pela forma com que os elementos de custo utilizados nas operações em questão foram indicados na documentação disponibilizada aos autuantes. Diz concordar com os autuantes que a definição dos fatores de custo que compõem a base tributável do imposto é taxativa, e, desta forma, afirma que as rubricas “depreciação”, “manutenção”, “energia elétrica” e “outros”, indicadas nas planilhas entregues ao Fiscal, integram os elementos

definidos na LC nº 87/96, estando segregadas naquela documentação apenas por questão gerencial.

Ressalta que a apuração da base de cálculo do ICMS definida pelo art. 13, §4º, inciso II, da LC nº 87/96, qual seja, “o custo da mercadoria produzida”, possui como fonte a teoria contábil, especificamente com a relacionada à formação do custo de produção industrial. Neste sentido, a Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/76) determina expressamente em seu art. 177, que a escrituração contábil das companhias deva ser procedida em obediência aos princípios e práticas contábeis uniformes e comumente aceitas. Diz ser certo que o método de avaliação de custo próprio e adequado às sociedades por ações, em respeito às boas práticas contábeis e à Lei de regência destas sociedades, é aquele classificado como Método de Custeio Real por Absorção, segundo Sérgio de Iudícibus. Em assim sendo, todos os custos direta e indiretamente relacionados aos produtos fabricados devem ser considerados na quantificação do custo total, para fins de composição da base de cálculo do ICMS, o que não significa reconhecer, por outro lado, que tal procedimento extrapole os elementos de custo identificados no art. 13, § 4º, inciso II, da LC nº 87/96 (matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), já que o custo com matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento compreende diversos outros fatores de composição, dentre os quais aqueles utilizados na formação da base de cálculo do ICMS.

Que se assim não fosse, estar-se-ia reconhecendo, ao mesmo tempo, que o art. 13, § 4º, inciso II, da LC nº 87/96, estabeleceria sistemática de apuração de custo totalmente estranha às normas gerais contábeis e à própria legislação federal de regência. Afirma que o legislador federal, na redação do aludido dispositivo legal, teria alterado a definição e o alcance de conceito e forma proveniente do direito privado, para definição da base de cálculo do ICMS em operações de remessa interestadual entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, afrontando, assim, o disposto no artigo 110 do CTN (transcrito).

Aduz que, uma vez que a Lei Complementar nº 87/96 não criou nova forma de apuração contábil de custo, prevalecendo o Método de Custeio Real por Absorção, deve-se buscar na legislação do Imposto de Renda, que disciplina no âmbito tributário os métodos de apuração de receitas, despesas e custos, os fatores a serem considerados para composição do custo de produção, sempre tendo em mente que tais fatores integram o rol taxativo previsto no aqui tratado art. 13, § 4º, inciso II. Transcreve as determinações do art. 290, do RIR/1999.

Assinala que a planilha de custos que apresentou à fiscalização baiana contém nada mais do que os fatores de composição do custo de produção apurados com base no Método de Custeio Real por Absorção, nos termos definidos pela teoria geral da contabilidade, Lei nº 6.404/76 e art. 290 do RIR/1999, os quais, por sua vez, estão necessariamente inseridos na regra prevista no art. 13, §4º, inciso II, da LC nº 87/96, pois esta, não inovou (e nem poderia) qualquer forma ou conceito de direito privado.

Tratando sobre a energia elétrica, observa que a própria legislação de regência do ICMS reconhece, de maneira inequívoca, ser a energia elétrica consumida no processo industrial do estabelecimento classificada como matéria-prima ou material-secundário, conforme sua utilização, ao garantir-lhe o direito ao crédito do imposto pela entrada, conforme prescrevem os artigos 20 e 33, inciso II, da LC nº 86/97, cujo teor transcreve.

Prossegue frisando que a energia elétrica é considerada matéria-prima quando a mesma for empregada na produção de uma nova espécie, pela transformação dela em outra, ou, material secundário (produto intermediário), na hipótese de, ainda que não se transforme em outro produto, seja integral e diretamente consumida no processo fabril. Informa ser empresa dedicada à indústria alimentícia, voltada para o setor de processamento de alimentos em geral (vide art. 3º de seu Estatuto Social - doc. 01), e, por isto, utiliza em seu processo produtivo grande quantidade

de maquinário, assim como de diversos componentes eletrônicos responsáveis pela produção, controle e acondicionamento dos alimentos que industrializa. Esclarece que além de nutrir o maquinário em geral, a energia elétrica adquirida também se mostra indispensável para a conservação dos produtos durante o processo industrial, conforme exigido pela legislação sanitária federal, atendendo aos rigorosos padrões de qualidade determinados pelo Departamento de Inspeção de Produtos de Origem Animal - DIPOA, da Secretaria de Defesa Agropecuária do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. Ou seja, adquire energia elétrica no intuito de impulsionar o seu processo produtivo, já que, de outra forma, seria impensável realizar as atividades inerentes ao seu objeto social.

Diz perplexo com o fato de os autuantes terem deixado de considerar como matéria prima ou material secundário a energia elétrica classificada como custo de produção pelo estabelecimento remetente, demonstrando este fato, mais uma vez, de que a fiscalização não soube avaliar do ponto de vista legal e contábil os elementos que compuseram seu custo de produção, constantes da planilha por ela entregue à Fiscalização. Sustenta que pelos arts. 20 e 33, inciso II, alínea “b”, da LC nº 87/96, a energia elétrica consumida no processo industrial é considerada matéria-prima ou material secundário, não podendo a Administração Tributária da Bahia entender de modo diverso.

Passa a argumentar sobre o princípio da não cumulatividade do ICMS tendo como foco o direito ao crédito fiscal no montante do imposto destacado.

Diz que nas transferências de mercadorias entre seus estabelecimentos localizados em outros Estados para a Bahia, apura e recolhe o ICMS nos exatos termos fixados pelas legislações de cada Ente. Afirma que, segundo a fiscalização, ao proceder desta forma e aproveitar-se dos créditos decorrentes da entrada das mercadorias no estabelecimento situado em Salvador, estaria causando prejuízos ao Erário da Bahia, pois a base de cálculo do imposto, apurada conforme determinação contida nos Regulamentos Estaduais do ICMS, mostrar-se-ia supervalorizada.

Assinala que a adoção, ou não, de base de cálculo superior ao permitido pela Lei Complementar nº 87/96, o que admite apenas para fins de argumentação, não pode malversar a aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade, pois agiu em estrita conformidade com a legislação dos Estados de origem, recolhendo o ICMS devido nas operações praticadas.

Assevera de que o princípio da não-cumulatividade, insculpido no artigo 155, § 2º, inciso I, da CF/88, lhe confere o direito de creditar-se do ICMS destacado, não sendo aceito qualquer restrição imposta, exclusivamente, por órgãos fazendários.

Assevera que nenhum dos dispositivos citados no Auto de Infração como infringidos tem o condão de vedar, considerar indevido ou, ainda, determinar o estorno dos créditos destacados em documento fiscal idôneo e calculado de acordo com a legislação em vigor no Estado de origem. Depois de reproduzir, o art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal de 1988 e art. 20, da LC nº 87/96, afirma que o contribuinte tem o dever/direito de escriturar e lançar o imposto devido pelas entradas de mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação e de escriturá-lo nos livros fiscais próprios, para abater do imposto cobrado nas saídas das mercadorias efetuadas pelo seu próprio estabelecimento.

Que o direito ao creditamento do montante integral não se apresenta condicionado à eventual entendimento do Fisco Baiano sobre a correção da base de cálculo apurada na operação anterior na forma da legislação aplicável, mas somente à idoneidade da documentação, conforme estabelece o art. 23, da LC nº 87/96.

Destaca que, no âmbito do Estado da Bahia, não há qualquer norma vedadora do aproveitamento do crédito na hipótese dos autos. Ademais, o art. 22, da LC nº 87/96, que estabelecia a possibilidade de glosa de créditos apurados de forma diversa da estabelecida por lei

complementar, foi vetado, o que demonstra definitivamente a impossibilidade de se glosar os créditos apurados na autuação fiscal, pois acarretava manifesta e indesejável insegurança jurídica. Frisa ser oportuna a transcrição de trecho das razões de veto, contida na Mensagem de Veto nº 869, publicada no D.O.U. de 16/09/1996, na página 18.275, que reproduz.

Diz que por esta razão, também se revela inviável a manutenção do Auto de Infração discutido, pois glosar créditos calculados nos termos da legislação aplicável à operação realizada causa, indubitavelmente, inaceitável insegurança jurídica e contrariedade ao interesse público.

Requer perícia contábil. Aduz que à vista da complexidade da matéria ora debatida, a qual envolve aspectos contábeis relacionados à apuração do custo de produção e seu método de quantificação, bem como, da significativa documentação fiscal analisada pela fiscalização, mostra-se imprescindível para o correto deslinde da demanda a realização de perícia contábil, como prova eficaz para o afastamento da exigência fiscal, ora discutida.

Complementa observando que tal afirmativa vai de encontro ao princípio da verdade material, que impõe ao processo administrativo fiscal o dever de apreciação de todos os meios de prova possíveis, ainda que os mesmos não tenham sido juntados aos autos pelas partes que compõe a demanda. Cita trechos das obras dos juristas James Marins Celso e Antônio Bandeira de Mello para enfatizar a importância do princípio da verdade material. Requer, nos termos do art. 145, parágrafo único, do RPAF-BA/99, a realização de perícia a fim de comprovar a correta composição da base de cálculo do ICMS nas operações descritas no lançamento, atestando, por conseguinte, a legalidade dos créditos aproveitados.

Indica como Assistente Técnico o Sr. Renato Maurício Porto Reis, contador, inscrito no CRC-MG sob o nº 033005/0-2 e Sr. Felipe Teixeira Porto Reis, contador, inscrito no CRC-SC sob o nº 266.980, ambos sócios da Porto & Reis Periciais Contábeis e Consultoria S/A Ltda. com endereço na Av. São Gabriel, 333, Cj 172, Jardim Paulista, CEP nº 01435-001, São Paulo/SP.

Informa que os quesitos formulados encontram-se em anexo (fl. 109).

Conclui requerendo que o Auto de Infração seja julgado improcedente, com o cancelamento da exigência fiscal a que o mesmo se refere, em razão do manifesto direito ao crédito de ICMS escriturado pelo estabelecimento autuado em seu montante integral.

Protesta pela produção de prova documental suplementar, em razão da evidente complexidade da matéria ora em debate, assim como, em respeito ao princípio da verdade material que norteia o processo administrativo fiscal.

Os autuantes prestam informação fiscal (fls. 156/184). De início, ressaltam de que o objetivo da autuação é procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS na hipótese de transferência de produtos em operações interestaduais entre filiais, para filiais localizadas em outras unidades da Federação, no caso no Estado da Bahia, de modo que, didaticamente, se compreenda os lindes da controvérsia ora instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal.

Dizem que analisaram diversas nuances que envolve essa matéria, a começar pelo veículo normativo que o legislador deve utilizar para se encontrar ou apurar o valor monetário objeto de tributação nessas situações. Por consequência, imperiosa a colação do ordenamento jurídico iniciando pela CF, seguido a estrutura piramidal de fundamento e validade das normas existentes. Reproduzem os arts. 155, § 2º, XII e 146, II, alíneas “a” e “b”, da CF/88, que dispõem sobre a competência da lei complementar fixar a base de cálculo desta espécie tributária, sendo, de igual modo, o art. 146, III, “a”, que impõe o emprego de idêntico veículo normativo quando da definição de bases de cálculo para os impostos de um modo geral.

Falam de que 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. Registram que em função da clareza da dicção do texto normativo inserto na Lei Complementar, não escapando 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, alínea “b”) traz essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/86.

Quanto aos seus impactos, mencionam 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.

Neste contexto, se busca examinar, em outro contexto, qual é a correta partilha do ICMS entre os entes tributantes (Estados e Distrito Federal), nas operações de transferências interestaduais de produtos industrializados, tendo a função de encontrar a melhor resposta não só para esta indagação.

Indicam que constam no próprio corpo do Auto de Infração informações completas da autuação, conforme transcrevem (fls. 157/161).

Quanto ao mérito, passam a discorrer sobre a alegação do impugnante quanto à inocorrência da exigência ora discutida por entender que deve ser considerado o custo total ou todos os gastos incorridos na produção.

Inicialmente aduz que a empresa deve obedecer, em primeiro lugar, ao que está prescrito expressamente na Constituição Federal e, ato contínuo, ao que prevê a LC nº 87/96, conforme discorre a seguir.

Papel da lei complementar no campo do ICMS - transcrevendo as determinações do art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96, dizem restar evidente que a base de cálculo do ICMS, na situação ora combatida, está disposta na nominada lei. Com isso, o art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, tido como infringido, está respaldado na Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, que por sua vez está respaldada na Lei Complementar indicada, sendo legítima esta exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, e conseqüentemente, destaque e utilização a maior do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

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

Em relação ao FRETE, esclarecem que a cláusula CIF é inaplicável às transferências, pois não se tem as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador (pessoas jurídicas distintas). Que este, quando incluído na base de cálculo objeto das transferências, também foi expurgado, pois não considerado para fazer parte da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/86, por não ser custo de produção e, sim, uma despesa operacional para a

realização da operação de transferência do produto já fabricado. Reiterou tal entendimento com decisão do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA – STJ (RECURSO ESPECIAL Nº 1.109.298 - RS - 2008/0279009-9) e RECURSO ESPECIAL (Nº 707.635 - RS - 2004/0171307-1) e trechos dos juristas sobre o papel da lei complementar (PAULSEN: 2008; SANTI: 2000:86; CARVALHO: 2002 e SOUZA: 1998).

Afirmam que os atos declinados pelos legisladores ordinários de referência a definição ou fixação da base de cálculo devem rigorosa e especial obediência ao estatuído em lei complementar, evitando-se operar conflitos interpretativos entre os entes políticos que possuem o poder de império e, de igual modo, garantir a isonomia de tratamento entre as unidades federadas. Citam o posicionamento de doutrinadores e decisões judiciais, para reafirmarem que a CF/88 reservou para a Lei Complementar a tarefa de fixação e de definição da base de cálculo do ICMS.

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

Através do art. 109 do CTN, afirmam, a lei estabelece as “*normas gerais em matéria de legislação tributária*”. Em suma, o instituto de direito privado é “importado” pelo direito tributário, com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações. A compra e venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente etc. têm conceitos postos no direito privado, que ingressam no direito tributário *sem mudar de roupa e sem outro passaporte que não o preceito da lei tributária que os “importou”*.

Argumentam que se o direito tributário, através da LC 87/96 tivesse a intenção de alterar a identidade do instituto da Ciência Contábil ou de direito privado (especificamente com relação à definição do que seja matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento), teria que fazê-lo de modo expresse para poder surtir e operar os efeitos fiscais, pois “*a identidade do instituto, no direito privado e no direito tributário, dá-se sempre que o direito tributário não queira modificá-lo para fins fiscais, bastando, para que haja essa identidade, que ele se reporte ao instituto sem ressalvas. Se, porém, o direito tributário quiser determinar alguma modificação, urge que o diga de modo expresse*”.

Quanto ao art. 110, do CTN, afirmam que é natural e lógico, em surgindo controvérsias e dúvidas, buscar soluções nas normas tributárias. Havendo silêncio destas, como ocorre no presente caso, se procura então guarida nas normas de direito privado, atentando, sempre, para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas no texto da Carta Magna, nem mesmo o Direito Tributário infraconstitucional pode alterá-los. Nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado. Em outra situação, chama atenção que não pode o legislador dizer de forma diferente do que está previsto no Direito Privado, em especial na Ciência Contábil, o que seja matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento, haja vista que a LC 87/96 definiu e fixou os elementos de custo de produção que deverão compor ou formar a base de cálculo, mas não conceituou o que seria cada um deles, isto é, o que se entende por matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento. Para tanto, o correto é recorrer às normas da Ciência Contábil, da Contabilidade ou de outros institutos de Direito Privado.

Normas da ciência contábil (contabilidade de custos) ou de outros institutos de direito privado - registram que o exame dos estudos doutrinários se revela 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 ser de grande valia o trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo (FACULDADES INTEGRADAS DE ITACARÉ - SP (FAFIT – FACIT). que define os quatro elementos de custo de produção quais sejam: matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento e os custos indiretos de fabricação (transcrevem).

Afirmam de que a diferença entre matéria-prima (MP) e material secundário (MS) é que a MP entra com maior quantidade em relação à MS, sendo ambos semelhantes em relação aos materiais que o produto final e são custos diretos no processo produtivo. Este entendimento também pode ser verificado ao analisar a resposta à consulta feita ao Portal de Auditoria ([mailto:portaldeauditoria@portaldeauditoria.com.br]), de lavra de Paulo H. Teixeira, onde foi analisada a definição de matéria prima e que as rubricas “energia elétrica”, “depreciação” e “manutenção” foram englobadas no rol dos “materiais indiretos”. De igual forma, também mencionaram que o vernáculo “mão-de-obra” se vincula ao pessoal que trabalha e não às máquinas e equipamentos.

Apresentaram resposta à consulta formulada ao Presidente do CRC-SE, Dr. Romualdo Batista de Melo, para sedimentar o entendimento sobre os elementos de custo de produção previstos na LC 87/96.

Ressaltaram que os materiais de produção mais importantes do processo de industrialização são as matérias primas e os materiais de produção menos importantes, suplementares, auxiliares ou secundários são exatamente os materiais, dito secundários. Assim, *não se pode ignorar que a Ciência Contábil sempre relaciona mão-de-obra à “pessoal”, ao “homem”, e nunca à “máquina” e aos “equipamentos”* (ativo imobilizado e respectivas depreciações). Transcrevem ensinamentos Prof. de Contabilidade de Custos, Creso Cotrim Coelho, com referência a mão-de-obra, como também Eliseu Martins (Contabilidade de Custos. 9ª ed. – 6. reimpr. – São Paulo: Atlas, 2006, p. 133-134).

Quanto ao componente denominado frete CIF (Cost Insurance Freight) a importância do estudo desta matéria reside no fato de que, em trabalho realizado pelo Fisco, foi constatado de que a maioria das empresas, nas operações de entradas de mercadorias industrializadas em transferência interestadual, faz a inserção da parcela do frete denominado “frete CIF” quando da composição da base de cálculo do ICMS, pois está consignada nas notas fiscais das empresas remetentes a expressão “frete pago pelo emitente” (código “1”), e seu valor incluso no “preço” da mercadoria. Evidente que esse procedimento adotado pelas empresas não tem amparo legal e, da mesma forma, não é o mais adequado tecnicamente, pois, pela Ciência Contábil, a parcela desse frete não é elemento de custo de produção.

Assim sendo, pelo simples fato de não ser parte integrante do custo de produção, não poderia compor a base de cálculo nas operações de transferência interestadual prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96. Como não poderia deixar de ser, a parcela do frete nas operações subsequentes de vendas ou transferências (após o produto acabado ou a mercadoria já produzida) é uma despesa, pois somente é conhecida quando do processo de comercialização ou de transferência dessa mercadoria, pronta para o consumo, não existindo nenhum vínculo (direto nem indireto) com o custo de produção. Mencionam, novamente, ensinamentos do professor Creso Cotrim e esclarecem que a cláusula CIF, juridicamente falando, é inaplicável às transferências, pois não se tem as figuras do “remetente - vendedor” e do “destinatário - comprador”, sendo palmar que a operação realizada, sendo classificada como uma despesa operacional e nunca como custo de produção e, por conseguinte, essa parcela também deve ser desconsiderada quando da formação da base de cálculo prevista no nominado art. 13, § 4º, II, da LC 87/96.

Demonstram 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)*”, que são os quatro elementos de custo de produção que, somados os seus valores, formaria a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência de produtos industrializados. Os demais componentes do custo de produção ficariam excluídos dessa base de cálculo por imposição taxativa da LC 87/96. Reproduzem a Súmula nº 12 do Segundo Conselho de Contribuintes da Secretaria da Receita Federal do Brasil: “*Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidas em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria prima ou produto intermediário*”.

Enfatizaram que o STJ reafirma a orientação e firma jurisprudência no sentido de que a energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumos, matéria-prima, nem produto intermediário, pois não se incorpora nem é consumida em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de “bens de uso e consumo” (AgRg no RE 731885 – PR – Rel. Ministro Luiz Fux, DJ de 20/03/2006; RESP 518656-RS – Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 31/05/2004; AgRg no AG 623105-RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21.03.2005; AgRg no RE 826689-RJ – Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 22/06/2006).

Asseveram que energia elétrica (e outras formas de energia), lubrificantes e combustíveis também não se enquadra nos conceitos de produtos intermediários, nem de materiais secundários, tampouco no de matéria-prima. Diante disto, o legislador infraconstitucional, com o único objetivo de ampliar a sua participação no “bolo da arrecadação do ICMS”, não pode nem deve contrariar o que a própria Ciência Contábil que define e conceitua os seus institutos, a exemplo de matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e condicionamento (Embalagem), desvirtuando o sentido e o alcance do que está prescrito no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, ultrapassando, conseqüentemente, os limites de sua competência e ferindo mortalmente os princípios da Federação.

Transcrevem a Consulta nº 090 respondida pelo Fisco Paranaense, onde se percebe que energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação, frete (despesas de vendas) etc., segundo a clássica e a atual lição da Ciência Contábil, não podem ser inseridos nos elementos de custos mencionados no §4º, II, do art. 13 da LC 87/96.

Por fim, consideraram 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. Em outras palavras, *o Parlamento, ao aprovar esse regramento, foi no sentido de limitar, reduzir a formação da base de cálculo do ICMS nas transferências de produtos industrializados (ou mercadorias produzidas) para filiais localizadas em diferentes unidades da Federação, na forma do art. 13, §4º, II da LC nº 87/96, definindo, taxativamente, literalmente, a parte que seria cabível a cada ente público da Federação.*

Passam a discorrer sobre matéria não aventada na impugnação, porém no entendimento dos autuantes de igual relevância para a lide.

Impropriedades contidas na legislação do estado de Minas Gerais-MG (art. 43, §2º, incisos I a IV do RICMS) - afirmam que estranharam a 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, sendo que o mesmo ocorre em 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”.

Impropriedades em relação ao estado de São Paulo (Decisão Normativa CAT-5 de 15/06/2005) - Recorrendo ao entendimento exarado por Marcio Alexandre Freitas e do Prof. Alexandre Freitas, dizem serem elas suficientes para elucidar as incongruências da legislação de São Paulo.

Resposta da Consulta nº 056/2002 - Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná. A transcreve e afirma que *é consagrado o bom direito, prestigiando a própria higidez da norma, considerando que o ordenamento deve militar em desfavor dos jeitinhos, das fraudes e da burla, dando amparo ao próprio direito como aos integrantes da Sociedade, como afirma professor Celso Antonio Bandeira de Mello.*

Trazem jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes (Bahia, Minas Gerais, e Paraná), do Tribunal Regional do Rio Grande do Sul e do Tribunal Superior de Justiça (STJ) para corroborarem o que ora advogam.

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

Voltam a discorrer sobre a questão da energia elétrica. Observam de que ela é contabilizada como DESPESAS, em conta distinta de matéria prima, embalagem e material secundário. Assim sendo e também por esse motivo, não pode ela integrar a base de cálculo prevista no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, como constatou que foi feito pelo autuado no devido registro em sua contabilidade. Juntaram julgados deste Colegiado para afiançar que este já definiu tal questão.

Apresentam decisões deste CONSEF sobre Autos de Infrações de idêntica natureza lavrados contra o impugnante e cometam a respeito do Parecer da PGE/Profis a respeito da matéria, que e inclusive, desaguou na Instrução Normativa nº 52/13.

Tratam, em seguida, da dispensa ou redução de multa e a questão da Instrução Normativa referenciada no corpo do Auto de Infração. Transcrevendo os arts. 100 e 106, do CTN, ressaltam que as Portarias, em algumas situações, e as Instruções Normativas são normas complementares ao Decreto. Que a IN esclarece a matéria disciplinada, tratando-se de norma expressamente interpretativa. Por outra banda, o art. 167, III, do RPAF/BA determina que não cabe a este Colegiado a negativa da aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

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

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

Lembraram de que o pleno do STF (RE 572.762-9/SC) reconheceu que as comunas têm o direito subjetivo de exigir a parte que lhes cabe na arrecadação daquele tributo, devendo tal raciocínio estender-se, pelas mesmas razões jurídicas, à parcela do ICMS a que têm direito, por força de

expressa disposição constitucional que deferiu à Lei Complementar definir ou fixar a base de cálculo do ICMS.

Que em face de tudo exposto, 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 estão 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 LC nº 87/96.

Reafirmam palmar, que o legislador adotou um comando bastante específico, qual seja, o da não admissão de nenhum outro tipo ou elemento de custo de produção além dos elencados no dispositivo acima nominado, pois os gastos com os demais elementos de custo de produção, tais como manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível etc., podem e devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando ou possibilitando, o subsequente estorno (em auditoria ou fiscalização) do respectivo crédito fiscal que foi tomado indevidamente pelo estabelecimento destinatário das mercadorias.

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

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

Pedem pela Procedência do Auto de Infração.

VOTO

O Auto de Infração trata da exigência de ICMS, pela utilização indevida de crédito fiscal, nas operações interestaduais, com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, no exercício de 2011.

De início aprecio o pedido de perícia contábil formulado pelo sujeito passivo. Uma perícia contábil somente é necessária quando a prova do fato depender de conhecimento especial de técnicos, o que não é o caso do presente lançamento fiscal. A questão deste processo é puramente conceitual, onde a empresa apresenta tese contrária ao fisco a respeito dos componentes do custo de produção elencados no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96. Em assim sendo, a quesitação formulada (fl. 109) a respeito da teoria contábil, do que dispõe o art. 290, do RIR/09 e de que com base nestas disposições o impugnante calculou o seu custo de produção corretamente, em nada ira acrescentar à presente decisão. Assim, não há razão para o deferimento do pedido de perícia contábil com base no quanto disposto no art. 147, I, "b", do RPAF/BA.

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 imposto, 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). Foram expurgadas, constantes nas notas fiscais de transferência, as seguintes rubricas: energia elétrica, depreciação e outros custos por não ser parte integrante da matéria prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento.

Os autuante elaboraram o demonstrativo de “ESTORNO DE CRÉDITO – RESUMO MENSAL - 2011 (fl. 09) e o demonstrativo “ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO TRANSFERÊNCIAS - FÁBRICAS - Produção do Estabelecimento - 2011, sendo considerado o custo de produção fornecido pela empresa, exceto as rubricas “Depreciação”, “Manutenção”, “Energia Elétrica” e “outros”. A autuação foi feita com base na planilha de custo de produção apresentada pelo autuado (fls. 27/31), onde constam de forma discriminada os itens do custo de produção. Após a apuração do custo de produção unitário, foi ele confrontado com a base de cálculo consignada em cada nota fiscal de transferência, determinando a diferença entre o valor previsto no art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96 e o que foi consignado a mais, de acordo com o demonstrativo ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, aplicando a alíquota interestadual prevista na legislação sobre a diferença apurada, para calcular o valor do crédito utilizado a mais que o que seria de direito. Todo o roteiro da presente autuação encontra-se expressamente descrito no corpo do próprio auto de infração e cujas cópias dos documentos que o ensejou foram entregues ao contribuinte, de acordo com o Recibo de arquivos eletrônicos de fl. 07.

Os papéis de trabalho desta auditoria foram elaborados tanto em meio físico quanto em meio eletrônico.

A tese do recorrente, em apertada síntese, é que o cerne da questão a ser enfrentada diz respeito a interpretação equivocada, pelo fisco, do inciso II, § 4º, art. 13, da Lei Complementar nº 87/96 - LC referente ao que considera como componentes das parcelas de custo para efeito de base de cálculo do ICMS incidente nas operações de transferências interestaduais. Nesta sua argumentação baseia-se, principalmente, no art. 177 da Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/76) e no art. 290 do RIR/1999. Afora entender que, diante do princípio da não cumulatividade do imposto, ser legal e constitucional apropriar-se integralmente do crédito fiscal destacado nos documentos fiscais.

A Constituição Federal de 1988 prevê que cabe à lei complementar, entre outras determinações, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributária (art. 146, III, “b”).

Por seu turno, a Lei Complementar nº 87/1996, quando dispõe a respeito de base de cálculo e em relação à matéria em discussão, estabelece no seu art. 13, § 4º, II (reproduzido no Estado da Bahia no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96) que a base de cálculo do imposto é, na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado pertencente ao mesmo titular, o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Portanto, nas operações em comento, a definição da base de cálculo é matéria reservada à Lei Complementar, que não pode ser modificada por qualquer lei estadual, sob pena de importar em grande insegurança jurídica e claro prejuízo ao pacto federativo e ao princípio da autonomia distrital (não admitir que Estados e Distrito Federal se locupletem uns às custas dos outros). Proceder ao contrário, é ônus de quem assim se posiciona.

No caso concreto, nas operações de transferências de mercadoria entre estabelecimentos fabricantes e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o “custo da mercadoria produzida”, elencado de forma taxativa na LC nº 87/96, ou seja, o somatório da matéria prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra. Assim, tal custo não pode ser definido como um custo apenas contábil e sim como um custo específico para apuração da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de produtos fabricados. Precisamente: o custo ao qual faz referência o legislador não é o custo contábil, mas um conceito específico para uma finalidade também específica: base de cálculo das transferências interestaduais. E neste momento ressalta-se de que as despesas alegadas pelo defendente são registradas contabilmente em contas apartadas daquelas de matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Ainda alegou o impugnante que ao revés do sustentado pela fiscalização, os componentes considerados em sua estrutura de custo dos produtos recebidos por transferência estão em conformidade com a legislação vigente que regula tais operações (art. 177, da Lei das Sociedades Anônimas) cujo método de Custeio Real por Absorção é o mais adequado a ser aplicado. Em assim sendo e por tal método, todos os custos, diretos e indiretos, á produção do produto devem fazer parte da base de cálculo do imposto ora em debate, já que diante das determinações do art. 110, do CTN, a LC nº 87/96 não poderia criar, e não criou, nova forma contábil de apuração do custo de produção. Neste caminhar, afirma que a energia elétrica é considerada matéria prima quando empregada na produção de uma nova espécie, pela transformação dela em outra, ou material secundário quando consumida no processo fabril. Ainda traz aos autos as determinações do art. 290, do RIR/99 para consubstanciar seus argumentos.

A legislação não alterou qualquer conceito contábil. Apenas, para fins de fixação da tributação na origem e no destino das mercadorias estabeleceu uma base de cálculo própria, no Estado de origem, albergando, tão-somente, os componentes previstos no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, devendo os outros componentes do custo industrial ser integrados nas operações subseqüentes, a se realizarem no Estado de destino das transferências, cabendo a este o recebimento do imposto sobre estas parcelas.

No que concerne à energia elétrica, e no caso em tela, o STJ firmou jurisprudência no sentido de que a energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumos, matérias-primas, nem produto intermediários, pois não se incorporam nem são consumidos em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de “bens de uso e consumo” (AgRg no RE 731885 – PR – Rel. Ministro Luiz Fux, DJ de 20/03/2006; RESP 518656-RS – Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 31/05/2004; AgRg no AG 623105-RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21.03.2005; AgRg no RE 826689-RJ – Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 22/06/2006). Deste modo, energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação, frete (despesas de vendas) etc., segundo a clássica e a atual lição da Ciência Contábil, não podem ser inseridos nos elementos de custos mencionados no § 4º, II, do art. 13 da LC nº 87/96.

Também não há como albergar a interpretação trazida pelo defendente de que como o art. 290, do RIR/99 ao apresentar os tipos de custo de produção, comporta interpretação extensiva a fim de se determinar a real adequação de um custo empresarial como sendo ou não “custo de produção”, decorrente da atividade desenvolvida e que, a partir da própria legislação tributária, tudo quanto fora computado pelo autuado como custo de sua produção – e irregularmente glosado pelo agente fiscal, como preconiza – encontra respaldo e legal, como, por exemplo, as depreciações, energia elétrica, e outros custos indiretos. Mais uma vez, as determinações do art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96 são taxativas conforme acima comentado.

Quanto ao princípio da não cumulatividade trazido pelo defendente para corroborar a tese apresentada em sua impugnação, a própria Lei Complementar nº 87/96, estabelece os critérios como a transferência ocorrerá, diante de toda a sistemática do ICMS e conforme disposições do art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96, reproduzido no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96, e que deve ser cumprido pelo sujeito passivo.

Quanto ao alegado direito da utilização do crédito fiscal em sua totalidade conforme destacado nos documentos fiscais, a legislação do ICMS do Estado da Bahia, repetindo a Lei, trata a questão conforme os dispositivos a seguir mencionados e à época dos fatos geradores:

Art. 93 - ...

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

...

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

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

...

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

Assim, a ação fiscal encontra-se calcada nos dispositivos legais supracitados e em perfeita consonância com os preceitos da não-cumulatividade do ICMS, não tendo tal alegação força para elidir a exigência fiscal.

Além do mais, embora nas operações de transferência de mercadoria, apesar da circulação física, não seja observado um negócio jurídico mercantil, não existindo a transmissão de titularidade, tais transferências são consideradas fatos geradores de ICMS, tendo em vista a opção exercida pelo legislador quando da edição da Lei Complementar nº 87/96 (Art. 12. *Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: 1 - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular*), já que estas transferências interestaduais, e em função da regra matriz do ICMS, traz reflexos tributários aos estados envolvidos no processo de transferência, pois o ciclo econômico se desenrola parte em um Estado, parte em outro. E este caminho percorrido pela Lei Complementar visa equilibrar a equação do princípio da não-cumulatividade do imposto (débito X crédito).

Em conclusão, o legislador ao estabelecer regra limitativa de componentes do custo de produção, para estabelecer uma base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferências interestaduais, entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, quis promover uma partilha mais justa entre os Estados produtores e consumidores, tendo em vista que o consumidor final é que arca com o montante do ICMS pago em todas as operações de circulação, cujos valores pagos em determinadas fases, são compensados nas operações subsequentes.

Por fim, transcrevo enxertos do voto vencedor no Acórdão nº 0432-12/11, prolatado pelo 2º CJF deste CONSEF (trazida pelos fiscais autuantes - fls. 2/3 dos autos) que resume toda a posição deste Colegiado a respeito do tema em debate, decisão esta de igual teor e proferidas em dezenas de decisões já prolatadas.

.....

O assunto, objeto de dezenas de Acórdãos deste Conselho de Fazenda prolatados em primeira e segunda instância de julgamento, a exemplo dos Acórdãos CJF nº 0250-11/09, CJF nº 0251-12/10, CJF nº 0266-11/09 e, mais recentemente, Acórdão CJF nº 0312-11/11, ao qual me reportarei ainda neste voto, é a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade Federada de origem superior à estabelecida em Lei Complementar.

Da análise dos elementos deste processo, verifico que o ponto fulcral da discussão reside na definição dos conceitos para os quatro elementos que constam no multicitado artigo 13, § 4º, inciso II, da LC 87/96.

Assinalo que definição contábil não implica subordinação de parâmetros tributários. Assim, nem sempre a legislação tributária acompanha os preceitos estabelecidos pela Ciência Contábil.

Do ponto de vista da Ciência Contábil, as operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos, em tese, não constituiriam hipótese de incidência do ICMS, visto que nestas operações não ocorre transferência de titularidade das mercadorias; porém, considerando-se que o ICMS é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, tributado na origem (em alguns casos, no destino), estas operações são tributadas para promover a partilha do imposto entre os entes tributantes.

De igual maneira, ainda que a energia elétrica seja, evidentemente, utilizada em qualquer processo produtivo - e de modo geral na quase totalidade das atividades sociais humanas - e de fato se constitua em um custo contabilmente considerado pela empresa; que, em mesma ótica, sejam também assim contabilmente considerados custos os decorrentes de uso de gás, de água, bem como os gastos com transporte das mercadorias, com o uso de mão de obra terceirizada, com a depreciação de equipamentos e até das instalações físicas da indústria; enfim, considerando-se todos os gastos que uma indústria necessariamente tem para poder fabricar seus produtos, a legislação tributária - no caso específico a Lei Complementar nº 87/96, em obediência ao inciso III do artigo 146 da Constituição da República - essa Lei Complementar segregou, para

efeito de composição de base de cálculo do ICMS nas operações de transferências interestaduais, apenas alguns dos custos operacionais que o remetente tem, para realizar suas atividades fabris.

Definiu que são quatro elementos. Dentre estes quatro não se inclui energia elétrica, gás, ou água, e nem os demais gastos indevidamente considerados pelo contribuinte autuado. O legislador infra-constitucional assim procurou delimitar a base de cálculo nas operações de transferências, relacionando itens de valores mais relevantes, tributados pelo ICMS (matéria-prima, material secundário e acondicionamento), além da mão-de-obra.

Consoante exposto, a Constituição da República, em seu artigo 146, determina que: Constituição da República: Art. 146.

Por conseguinte, ao contrário do que argumenta o sujeito passivo nos autos deste processo, a interpretação da regra estabelecida no artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, reproduzida no artigo 17, §8º, inciso II, da Lei nº 7.014/96, na mensuração do custo, das operações de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, na apuração da base de cálculo do valor do ICMS, devem ser levados em conta, unicamente, os custos das matérias-primas, dos materiais secundários, da mão-de-obra e do acondicionamento, conforme textualmente dispõe tal Lei Complementar:

Portanto e em obediência a LC nominada, devem os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF, energia elétrica, comunicação não serem considerados para efeito de determinação da base de cálculo legal, o que implica na glosa dos respectivos créditos e, conseqüentemente, meu voto pela PROCEDÊNCIA da autuação.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração **nº 206891.0039/15-1**, lavrado contra **SADIA S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$5.174,404,70**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de maio de 2016

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - JULGADORA

MÔNICA MARIA ROTERS - RELATORA