

A.I. Nº - 206891.0001/16-2  
AUTUADO - SADIA S.A  
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO S. CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA, BRITO e EUZIANE  
- GOUVEIA DA SILVA  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLCACÃO - INTERNET - 16.06.2016

**4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0092-04/16**

**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. Rejeitada a preliminar de mérito a respeito dos prazos decadências e as nulidades arguidas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 06/01/2016, exige ICMS no valor de R\$2.082.987,59, 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*”.

Foi ainda registrado: “*Auditória apenas para o exercício de 2010 - 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. Informam de que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa, do período de janeiro a dezembro de 2010, onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção, por código de produto.

Também é informado de que o presente processo decorre de refazimento de procedimento fiscal, em obediência à determinação do Acórdão deste Conselho de Fazenda Estadual - Acórdão CJF Nº 0290-11/15.

A empresa, por advogados legalmente constituídos, apresenta impugnação ao lançamento fiscal (fls. 85/118).

Diz ser pessoa jurídica que, na consecução de suas atividades, cria, abate, comercializa e industrializa produtos destinados ao mercado interno e externo, mais precisamente, carnes e derivados, dentre eles aves, suínos, bovinos e seus subprodutos e miudezas, industrializando também rações para consumo da criação animal.

Que no período de janeiro a dezembro de 2010, sofreu fiscalização momento em que o fisco concluiu que teria ocorrido erro na determinação da base de cálculo (custo da mercadoria produzida) em operações interestaduais de transferência de produtos industrializados entre estabelecimentos próprios, ocasionando, assim, um creditamento do ICMS a maior do que o devido. Lavrou-se o Auto de Infração nº 206891.0052/14-0, o qual foi anulado por este contencioso administrativo fiscal por erro na cominação legal, conforme se depreende do Acórdão proferido nesse julgamento, como transcreve. Em vista deste fato, foi refeito o trabalho fazendário, com a lavratura da autuação fiscal ora combatida por “estorno de crédito do ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto”, fundada no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, transcrevendo parte do que disseram os autuantes quando da lavratura do Auto de Infração.

Na fundamentação legal apresentada pelo fisco para lavratura do presente lançamento fiscal consta ofensa aos artigos 93, § 5º, II, 97, VIII, e 124, todos do RICMS/97.

Após tais colocações apresenta preliminar prejudicial de mérito ao lançamento fiscal.

Fala de que o Auto de Infração constitui supostos créditos tributários apurados a título do ICMS no período de janeiro a dezembro de 2010, sendo a empresa cientificada em 13/01/2016. Assim sendo, o confronto dos marcos temporais referenciados revela de forma nítida que houve o decurso de lapso temporal excedente àquele que legitimaria a pretensão do Fisco Estadual.

Ressalta de que a “*decadência corresponde a instituto jurídico cujo traço marcante reside na carga deletéria do tempo aliada à inatividade do titular do direito, na medida em que configura veículo de concretização do preceito de segurança jurídica*”. Que embora haja a sua regulação pelo Código Civil, no âmbito tributário tem delineamentos próprios e atua como causa extintiva da obrigação perante o Fisco, segundo previsão contida no artigo 156, V, do Código Tributário Nacional - CTN.

Afirma de que a decadência se opera, em regra, após o decurso de um prazo de cinco anos, contados, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, segundo disciplina contida no art. 150, § 4º, do CTN, a partir do fato gerador, estando este definido no art. 114 do mesmo diploma como a “*situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação tributária*”.

Portanto e no caso presente, “*decorreram mais de 05 (cinco) anos entre os fatos geradores das obrigações tributárias e a data na qual se operou a ciência quanto ao conteúdo do Auto de Infração, diante do que as operações da DEFENDENTE valoradas no período objeto da autuação não ensejam qualquer tipo de cobrança, porquanto, independentemente da procedência da pretensão fiscal, faz-se prevalecer, no caso, o instituto da decadência*”.

Diz que a conclusão apresentada não pode ser afastada ao argumento de que a primeira autuação realizada teria sido anulada por vício formal, ensejando assim a reabertura do prazo decadencial, nos termos do art. 173, II, do CTN, pois a sua anulação se deu por vício material, na medida em que a desconstituição desse ato decorreu de equívoco na capitulação da infração legal tida como infringida.

Observa de que o anterior Auto de Infração foi lavrado com base na premissa de que teria havido a transferência de produtos não fabricados pela empresa (adquiridos de terceiros), para invocar a aplicação do critério estabelecido pelo artigo 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/96 quando da apuração do ICMS supostamente devido (valor da mercadoria entrada mais recente). Porém tal cenário fático não se confirmou, já que as transferências envolveram mercadorias fabricadas pela própria empresa, o que atraiu a sistemática do art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, com a apuração da base de cálculo do ICMS a partir da utilização da composição de custos. Neste sentido, apresenta enxertos do Acórdão CJF Nº 0290-11/15, que ratificou a nulidade decretada pela 1ª Instância, por vício material já que “*vinculado a erro na subsunção da norma aplicável ao fato concretamente verificado*”.

Em assim sendo, a nulidade decretada não se tratou de aspecto formal, tais como: a localidade e a denominação ou sigla da repartição; a data; a assinatura do servidor, seguindo-se o seu nome por extenso; o cargo ou função do servidor responsável pela emissão ou elaboração do instrumento, e o número do seu cadastro funcional, conforme determina o art. 15 e art. 18, ambos do RPAF/BA. Se assim fosse, o Auto de infração anterior não teria sido anulado, apenas corrigido, com a possibilidade de nova manifestação pelo contribuinte no prazo de dez dias. Neste momento invoca ensinamentos de Eurico Marco Diniz de Santi (“Decadência e Prescrição no Direito Tributário”, Max Limonad, 2000, ps. 123) para corroborar a sua tese.

Continua afirmando de que no caso do lançamento tributário, as regras que determinam a sua forma são formais e o conteúdo são materiais. Assim, a necessidade de que o auto de infração contenha a assinatura do agente responsável advém de uma relação formal, enquanto que a obrigação constituída em torno do descumprimento de um dos requisitos da regra matriz de incidência tributária decorre de uma relação material.

Na presente hipótese, resta configurado de que houve a incorreta tipificação da base de cálculo aplicável (se apuração do ICMS com base na entrada mais recente ou com base nos custos da mercadoria). Assim, trata-se de um vício material.

E, para afastar dúvidas em torno deste tema, invoca trecho dos ensinamentos do Prof. Eurico Marco Diniz de Santi, sobre a distinção entre anulabilidade (nos casos de vícios formais) e anulação (nas hipóteses de vícios materiais) dos atos administrativos (obra cit., p. 125/126).

Observa, ainda, de que tal diferenciação motivou a Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda a impedir a aplicação do prazo decadencial prescrito pelo artigo 173, II, do CTN, à autuação feita com nova descrição da infração imputada ao contribuinte, conforme Acórdão 9101002.146, Sessão de 07.12.2015 (Doc. 04).

Por tudo que expôs, diz forçoso reconhecer que o presente crédito fiscal não conta com condições de ser constituído, por uma questão de prejudicialidade imposta pela norma da decadência prescrita pelo art. 150, § 4º, do CTN.

Invoca, em seguida, preliminar de nulidade, diante do fato de que, contrariamente aos preceitos normativos apontados como supostamente violados pela empresa, especialmente os artigos 93, § 5º, II, 97, VIII, e 124, do RICMS/BA, não é possível confirmar com a exatidão necessária as razões descritas no relato da autuação fiscal.

Afirma constar que a norma infringida seria aquela veiculada pelo artigo 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/96 (LC), preceito esse que, contudo, não é citado como fundamento legal da autuação fiscal, e que, diante do exposto na autuação, é possível visualizar, portanto, que são postas duas situações: (i) a primeira respaldada na fundamentação legal da autuação, consistente no creditamento indevido por força da aquisição de mercadoria de unidade federada que utiliza base de cálculo em valor superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo; e (ii) a segunda descrita no relato fático do Auto de Infração, representada pelo creditamento indevido em razão da utilização de base de cálculo, em operação interestadual de

transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, a maior do que a devida.

Fala que essa indefinição, com a ausência de vinculação entre a fundamentação legal e o relato fático do ato de lançamento tributário, acaba por dificultar a sua defesa.

Além disso, existe insegurança na quantificação da base de cálculo, frente à alíquota lançada de 17% na peça inicial da autuação, posto que nas operações de transferências autuadas ela se pautou no percentual de 7% (em razão de se tratar de mercadorias que compõem a cesta básica) e de 12%.

Em assim sendo, e novamente, não é possível à empresa confrontar os cálculos do fisco com a realidade, de forma ou confirmar a apuração que fundamentou a constituição do débito ora em questão.

Por tais razões, afirma ser inconteste a nulidade do Auto de Infração, pois não foi determinada com segurança a suposta infração, seja na definição da hipótese de incidência (enquadramento legal/respectiva descrição fática), seja na quantificação do montante tributável (alíquota aplicada).

Transcreve Ementa do Acórdão JJF nº 1.320/99 deste Colegiado e afirma ter havido ofensa aos arts. 150, I, da CF, 142, do CTN e 18 e 38, do RPAF/BA.

Adentrando ao mérito, passa a discutir a formação do custo da base de cálculo do ICMS.

Sacando das determinações do art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, afirma que a nominada lei é silente a respeito do que seja “custo da mercadoria produzida”. Em sendo assim, a sua interpretação deve, necessariamente, passar pelas demais regras de direito, auxiliadas pela teoria contábil, notadamente aquela direcionada a analisar a formação do custo de produção industrial. Que 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. Sendo assim, *“a contabilidade traduz um instrumento jurídico, e não meramente contábil, voltado à apuração e controle patrimonial das sociedades empresárias. .... os seus elementos podem, na verdade devem, ser considerados quando da análise jurídica das normas que regulam a formação dos custos de fabricação, como é o caso daquela vertida na Lei Complementar nº 87/96”*.

Invoca lições de Sérgio de Iudícibus (Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, Atlas, p. 303) e o Pronunciamento Técnico CPC 16 (art. 12) para dizer que todos os custos, direto e indiretamente relacionados aos produtos fabricados, devem ser considerados na quantificação do custo total, a saber: materiais diretos, mão-de-obra direta e custos indiretos.

Afirma, ainda, que não é somente a teoria jurídico-contábil que afiança o quanto aqui expõe, mas, também, a legislação do IPI (Regulamento do IPI – Decreto nº 7.212/10 - art. 226) e do Imposto de Renda (Regulamento do Imposto de Renda – Decreto nº 3.000/99 - art. 290)

Com tais argumentos, diz que na interpretação do comando normativo do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, deve-se considerar que os elementos por ela citados são apenas exemplificativos, cabendo qualificar outros gastos inerentes à produção como custos das mercadorias. Neste sentido, transcreve na íntegra a Decisão Normativa CAT nº 5, de 15/06/2005, por entendê-la pertinente e adequada ao caso em lide.

Ratifica de que a base de cálculo para a composição do ICMS devido nas operações ora discutida foi corretamente utilizada pela empresa, inexistindo, por consequência, o pretendido creditamento indevido. Que *“pensamento diverso, no sentido de se aplicar taxativamente o quanto exposto pelo art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, não se coaduna com a correta interpretação que a ele deve ser atribuída em consonância com as demais regras do sistema e a teoria jurídico-contábil, a qual admite todos os gastos incorridos pela pessoa jurídica com a*

*produção, no que se incluem os custos com depreciação, manutenção, energia e demais custos indiretos”.*

Fala, ainda, que devem ser aplicadas, além das disposições leais invocadas, o quanto disposto no art. 110 do CTN, o qual traz prescrição no sentido de que a “*lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas ou do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.*”

Prossegue frisando que a energia elétrica é considerada insumo, expressamente autorizado pela legislação de regência do tema (art. 33 da Lei Complementar nº 87/97). No entanto, a Lei Complementar nº 102/00 introduziu alteração no artigo referido da citada Lei Complementar, restringindo tais créditos fiscais até 01/02/2020, porém sobre a energia elétrica que não for consumida no processo de industrialização (art. 33, II, “b”, da LC nº 87/96).

Acontece que a empresa consumiu a energia elétrica em seu processo produtivo, já que necessitou de tal insumo para industrializar seus produtos que foram transferidos entre os seus estabelecimentos, conforme comprovam os laudos técnicos apensados aos autos (Doc 05).

Analisa, em seguida, a Resp nº 1.109.298/RS, trazida pelos autuantes com o fito de embasamento da autuação para firmar que os fatos determinantes da glosa de créditos no caso concreto não guardam similaridade com a situação examinada naquele caso pelo STJ. Diz que neste caso, a glosa feita deu-se em relação ao acréscimo (“plus”) realizado pelo contribuinte e não sobre os custos incorridos com a produção da mercadoria, o que se diferencia em muito da presente situação, na medida em que a empresa formou a base de cálculo do imposto com os custos efetivamente realizados para a produção da mercadoria transferida entre seus estabelecimentos. Assim, não há como invocar aquele precedente decisório como fundamento da presente autuação fiscal.

Passa a argumentar sobre o princípio da não cumulatividade do ICMS tendo como foco o direito ao crédito fiscal no montante do imposto destacado, na forma disposta no art. 155, § 2º, I, da CF/88 e art. 20, da LC nº 87/96. Cita ensinamentos de Geraldo Ataliba e Roque Carrazza para firmar que o princípio da não cumulatividade inserto na norma constitucional “*não pode ser mitigada por norma hierarquicamente inferior à regra constitucional, portanto, encontra, nesta última, duas hipóteses de restrição, tal como transcrito acima (art. 155, § 2º, II, “a” e “b”), hipóteses estas únicas ensejadoras de legítima obstaculização ao aproveitamento de crédito de ICMS*”, hipóteses estas que comenta.

Argumenta que tem, constitucionalmente, o direito de utilizar o amplo creditamento pela simples razão de que o valor foi efetivamente recolhido pelos remetentes das mercadorias.

Conclui não ter existindo, por tal ótica, creditamento indevido do ICMS e ora glosado.

Aborda, a seguir, entendimento de que a aplicação de multa no percentual de 60% se afigura como abusiva, citando decisão emanada do STF, para, em conclusão, requerer a improcedência do lançamento, acaso superadas as preliminares suscitadas.

Conclui requerendo “*seja julgada procedente a presente defesa, com o cancelamento integral do Auto de Infração, seja por força do acolhimento das preliminares de decadência e nulidade, seja em razão da demonstração de que o creditamento realizado ocorreu em consonância com a legislação de regência do tema e o princípio da não-cumulatividade e que a multa aplicada apresenta natureza confiscatória*”.

Os autuantes prestam informação fiscal (fls. 330/382). De início, ressaltam de que o objetivo da autuação é procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação) na hipótese de transferência de produtos em operações

interestaduais entre filiais, para filiais localizadas em outras unidades da Federação, no caso no Estado da Bahia, de modo que, didaticamente, se compreenda os lindes da controvérsia ora instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal.

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 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

Afirma que neste esteio legal, em obediência ao contido na Carta Magna, a Lei Complementar nº 87/96, no art. 13, § 4º, II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. 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 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 e na ordem conceitual positivada na própria CF/88 e na LC nº 87/96, o que se faz avançar para a verificação do papel da lei complementar no campo do ICMS.

Indicam que constam no próprio corpo do Auto de Infração informações completas da autuação, conforme transcrevem (fls. 333/341).

Discordam do impugnante quanto a preliminar prejudicial de mérito, visto que no presente lançamento fiscal a regra a ser seguida é aquela inserta no art. 173, II, do CTN.

Em relação à preliminar de nulidade aventada, afirmam que nos demonstrativos acostados aos autos constam as corretas alíquotas (7% e 12%) que foram empregadas para apurar os débitos mensais, cujos valores são “literalmente” iguais aos constantes do Auto de Infração.

Quanto ao mérito, passa 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 em seguida.

**Papel da lei complementar no campo do ICMS** - A LC nº 87/96, em seu art. 13, § 4º, II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao *“custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e*

acondicionamento". Assim, evidente que a base de cálculo do ICMS, nesta situação, está disposta na LC nº 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu art. 13, § 4º, II. 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 consequentemente, 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 art. 13, § 4º, inciso II da LC 87/96 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, pois não mais diz respeito a custo de produção e, sim, a uma despesa operacional para a realização da operação de transferência do produto já fabricado. Reiterou 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 neste esteio conceitual, mostra que os atos declinados pelos legisladores ordinários de referência a definição ou fixação da base de cálculo devem rigorosa e especial obediência ao estatuto 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 na cidadela do 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 expresso para poder surtir e operar os efeitos fiscais, sendo exatamente como doutrinadores, pois "*a identidade do instituto, no direito privado e no direito tributário, dá-se sempre que o direito tributário não queira modificá-lo para fins fiscais, bastando, para*

*que haja essa identidade, que ele se reporte ao instituto sem ressalvas. Se, porém, o direito tributário quiser determinar alguma modificação, urge que o diga de modo expresso”.*

Quanto ao art. 110, do CTN, o transcreve e traz à baila ensinamentos dos juristas Sacha Calmo Navarro Coelho, Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado e Aliomar Balleiro para afirmarem 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, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu, fixou os elementos de custo de produção que deverão compor ou formar a base de cálculo, mas não conceituou o que seria cada um deles, isto é, o que se entende por matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento. 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](mailto:portaldeauditoria@portaldeauditoria.com.br)]), de lavra de Paulo H. Teixeira, onde foi analisada a definição de matéria prima (todo o material incorporado ao produto - MP, MS e embalagem) 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”. Transcrevem ensinamentos Prof. De Contabilidade de Custos, Dr. Creso Cotrim Coelho, com referência a mão-de-obra, como também Eliseu Martins (Contabilidade de Custos. 9ª ed. – 6. reimpr. – São Paulo: Atlas, 2006, p. 133-134).

Desse modo, nada justifica a alteração do conceito, pois segundo os autores o vínculo do vernáculo “mão-de-obra” ao homem, ao pessoal, ao operário, ao trabalhador, nada tendo a ver,

portanto, com máquinas, equipamentos (ativo immobilizado) e respectivas depreciações como pretendeu, de forma equivocada, o legislador mineiro.

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 (não divulgado por força do sigilo fiscal), constataram 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.

Acrescentam que é 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. Assim, como não poderia deixar de ser, a parcela do frete nas operações subsequentes de vendas ou transferências (após o produto acabado ou a mercadoria já produzida) é uma despesa, pois somente é conhecida quando do processo de comercialização ou de transferência dessa mercadoria, pronta para o consumo, não existindo nenhum vínculo (direto nem indireto) com o custo de produção. Menciona ensinamentos do professor Creso Cotrim (Base de cálculo do ICMS nas Operações Interestaduais. Custo - Transferência – entendimento art. 13, §4º, II da LC 87/96 - matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento) e esclarecem que a cláusula CIF, juridicamente falando, é inaplicável às transferências, pois não temos as figuras do “remetente - vendedor” e do “destinatário -comprador” (pessoas jurídicas distintas), sendo palmar que a operação realizada, 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.

Com objetivo de melhor contextualizar a questão sob exame e para uma melhor visualização dos elementos de custo de produção de uma empresa industrial, dizem ser imprescindível recorrer ao mestre Leone (2006), onde se verifica que a classificação dos diversos elementos de custo, com o subsequente agrupamento dos mesmos, cujos excertos, pela clarividência.

Demonstram que os elementos de custo formadores da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 estão claramente identificados nesta planilha: “*1) matéria-prima (materiais de produção principais); 2) materiais secundários (materiais de produção suplementares ou secundários); 3) Acondicionamento (material de embalagem); e 4) Mão-de-obra (direta e indireta)*”, que são os quatro elementos de custo de produção que, somados os seus valores, formaria a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência de produtos industrializados. Os demais componentes do custo de produção ficariam excluídos dessa base de cálculo por imposição taxativa da LC 87/96. Reproduzem 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 insumo, matéria-prima, nem produto intermediário, pois não se incorpora nem é consumida em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de “bens de uso e consumo” (AgRg no RE 731885 – PR – Rel. Ministro Luiz Fux, DJ de 20/03/2006; RESP 518656-RS – Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 31/05/2004; AgRg no AG 623105-RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21.03.2005; AgRg no RE 826689-RJ – Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 22/06/2006).

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

Transcrevem 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.

**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”. Assim, não há de senão concluir que a única alternativa exegética em tese suscitável perante o tema deste artigo merecedora de endosso, por enquanto, é a que foi elaborada por Márcio Alexandre Freitas e as observações assinaladas pelo Min. Luiz Gallotti, no Voto Preliminar que proferiu no julgamento do RE nº 71.758/GB.

**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 afirmam sobre sua resposta: “é consagrar 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”.

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.

Comenta 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 imponível do tributo.

Voltam a discorrer sobre a questão da energia elétrica e da depreciação. Observam de que a energia elétrica é contabilizada como DESPESAS, em conta distinta de MATÉRIA PRIMA, EMBALAGEM E MATERIÁL SECUNDÁRIO. Assim sendo, 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 sobre o Parecer da PGE/Profis a respeito da matéria.

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 consequentemente não arrecada, nessas operações de circulação de mercadorias, a totalidade do imposto que foi destacado na nota fiscal de origem. No entanto, o Ente Público que fica na outra ponta do sistema (destinatário) suporta integralmente o crédito fiscal de ICMS.

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 que é palmar, consoante a intelecção das normas balizadoras contidas no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, que o legislador adotou um comando bastante específico, qual seja, o da não admissão de nenhum outro tipo ou elemento de custo de produção além dos elencados no dispositivo acima 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), o que por outro lado, os contribuintes ou as empresas que não se enquadram 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

Em preliminar, o impugnante traz questão prejudicial de mérito à autuação.

Afirma que como os fatos geradores do imposto ora exigido ocorreram entre janeiro a dezembro de 2010 e a empresa somente foi cientificada em 13/01/2016, houve a decadência de todos os fatos geradores lançados na presente ação fiscal, não podendo mais o fisco exigir-los.

Advoga, ainda, que embora o presente processo tenha nascido de um refazimento de anterior autuação, cuja decisão foi pela nulidade do lançamento fiscal, esta decisão teve por base víncio material e não formal. Em assim sendo, não se poderia cogitar na aplicação das determinações do art. 173, II, do CTN.

Para o deslinde desta matéria, entendo necessário fazer as seguintes colocações.

1. Em 14/07/2015, através do Acórdão nº JJF 0125-04/15, esta 4ª JJF, em decisão unânime, julgou nulo o Auto de Infração nº 206891.0052/14-0, datado de 15/12/2014, por entender que o lançamento fiscal (ato administrativo) encontrava-se contaminado por erro material. Eis o que decidiu esta 4ª JJF:

[...]

*De acordo com a longa exposição inicial dos autuantes, o móvel da autuação seria "Estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do ICMS, pois inferior ao previsto no inciso I do, § 4º, do art. 13 da LC nº 87/96 (valor correspondente à entrada mais recente das mercadorias) nas operações de transferência interestadual de produtos adquiridos de terceiros (**não fabricados pela empresa**), com destino a filial ou Centro de Distribuição (CD) localizado neste Estado. Estorno do ICMS creditado a maior nos livros de entradas, pois houve a subsequente apuração e o pagamento a menor do imposto que seria devido, previsto em Lei". (grifo do relator).*

*Todavia, de acordo com os argumentos trazidos pela autuada, em sede de defesa, bem como os documentos a ela acostados, as operações abarcadas pela autuação não seriam caracterizadas pela aquisição a terceiros, e sim, de produção própria, o que, a rigor, criaria insegurança quanto ao móvel da autuação, até pelo fato de que os critérios para composição da base de cálculo são específicos e diversos para cada caso.*

*Como bem exposto na defesa apresentada, e inclusive, reconhecido na informação fiscal prestada, houve equívoco na autuação, relativamente ao tipo de operações realizadas pelo sujeito passivo (transferências advindas de estabelecimentos industriais), e as consideradas pela autuação (transferências advindas de estabelecimentos comerciais), o que traz como resultado, a aplicação de métodos e critérios diversos na apuração da base de cálculo do imposto, de acordo com o artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96. Ao assim agirem, os autuantes criaram situação de completa insegurança da autuação, prejudicando o contribuinte, o que não se concebe acontecer.*

*Por outro lado, dentre as Súmulas editadas por este Órgão de Julgamento, a de número 01, em certo trecho, assim prescreve:*

[...]

*Com base em tal entendimento já sedimentado neste Conselho de Fazenda, a sua jurisprudência tem sido farta no sentido de entender como nulos aos lançamentos que não tenham em seu bojo a necessária segurança, especialmente quanto à base de cálculo.*

*Dante de tais motivos, julgo o feito NULO, e represento à autoridade fiscal competente, que avalie a possibilidade de refazimento do lançamento, a salvo de falhas, conforme o disposto no artigo 21 do RPAF/99.*

2. Por força das determinações do art. 169, I, alínea “a”, item 1, do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/ 2011, esta JJF recorreu de ofício da decisão promulgada.

3. Em 14/10/2015, através do Acórdão CJF nº 0290-11/15 de 14/10/2015, e por decisão unânime, a 1ª CJF deste CONSEF ratificou o julgamento da 4ª JJF, porém com embasamento diverso do entendimento externado por ela.

Entenderam os Srs. Conselheiros desta instância superior que o lançamento fiscal (ato administrativo) padeceu não de vício material, mas sim, de vício formal. Transcrevo parte do voto proferido objetivando aclarar tal entendimento.

*Trata-se de reexame necessário nos termos da alínea “a”, inciso I do artigo do 169 do RPAF/BA, decorrente do Julgamento da lide acerca do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 15/12/2014 para exigir ICMS no valor histórico total de R\$2.082.987,59, acrescido da multa de 60%, tendo sido imputada a seguinte irregularidade:*

[...]

*O Fisco escreveu, no campo “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração, e na complementação da descrição da imputação, dentre outros pontos, que trata-se de transferências de mercadorias que não foram fabricadas pela empresa.*

[...]

*Assim o contribuinte levanta outra preliminar, acolhida no Julgamento de Primeira Instância, relativa tal arguição à contradição entre parte do texto da imputação, e o teor dos documentos fiscais e dos demonstrativos do levantamento fiscal realizado, posto que na imputação o Fisco afirma que trata-se de operações de transferências de produtos não fabricados pela empresa, e a verificação fiscal foi empreendida sobre as operações de transferências de produtos fabricados pela empresa.*

*Assinalo que apesar de levantar preliminares de nulidade, às fls. 74 a 94 o contribuinte também defende-se quanto ao mérito da acusação, inicialmente aduzindo expressamente, à fl. 74, que:*

[...]

*Posteriormente, à fl. 76 o autuado expõe que:*

[....]

*Em sendo assim, não faz parte de suas atividades a aquisição de produtos de terceiros para futura comercialização. (...)*

*Fixada essa premissa percebe-se que a conduta realizada pela BRF, que fixou a base de cálculo do ICMS nessas operações com base no custo das mercadorias, coaduna-se com a própria interpretação dada ao tema pela legislação baiana, mais precisamente no item 1 da Instrução Normativa SAT nº 052/2013, assim como pela jurisprudência formada no âmbito do contencioso administrativo do Estado da Bahia, a seguir transcrita:*

*(...)”*

*Portanto, a rigor o contribuinte defendeu-se, no mérito, contra o levantamento fiscal realizado sobre as operações de transferências interestaduais de mercadorias de sua produção, inclusive citando que não compra mercadorias de terceiros para transferir.*

*A defesa do contribuinte foi realizada com base nos demonstrativos fiscais que recebeu, a despeito do evidente equívoco, cometido pelo Fisco - que o reconhece de forma expressa - referente à contradição do quanto apurado de base de cálculo de transferência tomando por base o custo de produção, e o quanto detalhado no campo “Descrição dos fatos” do Auto de Infração, e exposto no campo de complementação da descrição da imputação em si, quanto à espécie de operações de transferências interestaduais que são a base da exação.*

*Friso que, tal como compreendido pelo contribuinte, trata-se de lançamento de ofício, e de decorrente lide, acerca da forma da determinação da base de cálculo em operações interestaduais de transferências.*

*O Fisco, conforme a totalidade dos documentos anexados ao Auto de infração, e exatamente consoante asseverado pelo contribuinte, realizou a auditoria sobre base de cálculo de transferência sobre custo de produção, e não sobre valor de aquisição. Portanto a imputação, embora seja relativa a erro na determinação da base de cálculo do ICMS em operações interestaduais de transferência, não se refere a aquisições.*

*A rigor, apesar do quanto dito no voto que lastreia a Decisão de base, data maxima venia não houve insegurança na determinação da base de cálculo.*

*Em verdade este Contencioso nem apreciou, ainda, se houve algum erro do Fisco, ou do contribuinte, nos cálculos efetuados para a determinação da base de cálculo, porquanto a autuação ainda não foi analisada quanto a seu mérito, mérito este discutido pelo contribuinte, repiso.*

*O que houve foi erro na descrição da complementação da imputação.*

*Trata-se de auditoria sobre base de cálculo em operações de transferências interestaduais praticadas pelo sujeito passivo, e este ponto é controverso, inexiste lide a respeito, conforme vê-se inclusive do teor da impugnação ao lançamento de ofício.*

*Mas, conforme igualmente vê-se dos autos, há um vício insanável na presente autuação, quando ao utilizar todos os dados relativos à apuração de base de cálculo de operações de transferência de mercadorias produzidas pela empresa, o Fisco, quando complementa a descrição da imputação, afirma tratar-se de mercadorias adquiridas de terceiros.*

*E enquanto para a apuração da base de cálculo em operações de transferências interestaduais relativas a mercadorias adquiridas de terceiros usa-se o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, todavia para a apuração de base de cálculo nas operações de transferências de mercadorias produzidas pela própria empresa são utilizados os quatro elementos previstos no inciso II do §4º do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96:*

[...]

*Por conseguinte, em verdade é nula a imputação e, em sendo esta a única acusação presente no Auto de Infração, este resta nulo.*

*Porém no espectro jurídico há a nulidade por erro de direito, e a nulidade por vício de forma.*

*Não houve erro de direito, posto que não se cobra outro imposto que não o ICMS, e tanto nos demonstrativos fiscais, quanto na imputação descrita no Auto de Infração, trata-se de acusação de falta de recolhimento do ICMS em operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa.*

*Porém houve vício de forma, porque ao complementar a descrição da imputação o Fisco não indica que trata-se de apuração do custo da mercadoria produzida, e sim indica que tratar-se-ia de valor de mercadoria adquirida, e para cada um dos dois mencionados tipos de operação de transferência a forma da apuração do imposto obedece a determinação legal que deságua em um tipo de cálculo diferente.*

*A forma equivocada foi a complementação da descrição da imputação, que colide com a forma de cálculo expressada nos demonstrativos fiscais, para efeito da apuração do imposto lançado.*

*A ação fiscal sobre as operações de transferência de produtos fabricados pela empresa foi empreendida com a participação da empresa inclusive fornecendo planilhas de custos, documentos e livros fiscais; o roteiro de auditoria foi realizado, os demonstrativos fiscais foram elaborados e entregues ao contribuinte.*

*O valor de ICMS que o Fisco entende devido nas operações de transferências interestaduais de produtos fabricados pela própria empresa, considerando os quatro elementos previstos no inciso II do §4º do artigo 13 da LC 87/96, foi aquele lançado no Auto de Infração.*

*Ressalto que vício formal não admite investigações adicionais acerca do quanto imputado.*

*Assim, não se pode mais investigar dados que não constem dos autos, exceto em se tratando de fato superveniente, ou de documento do qual não se tinha o conhecimento do teor, quando da realização da ação fiscal cujo lançamento é nulo por vício de forma.*

*Em se tratando de vício de forma, a matéria tributável já está apurada pelo Fisco.*

*E esta é, exatamente, a situação que ocorre nesta lide.*

*Toda a investigação fiscal já está feita e documentada nos autos deste processo.*

*O próprio contribuinte cita os demonstrativos fiscais, e discute parte de seus dados.*

*O Fisco, por seu turno, também cita que a investigação foi realizada e concluída, e pede que a ação fiscal seja renovada utilizando os demonstrativos fiscais já acostados aos autos.*

*Decidiram, ainda, que na situação o fisco não poderia mais intimar o contribuinte á apresentar informações e/ou documentos para o fim de apurar a matéria tributável, cabendo a adoção da regra de decadência contida no art. 173, II, do CTN.*

*Com base em toda esta fundamentação, houve a recomendação do refazimento do lançamento de ofício, a salvo do vício formal apontado e obedecendo-se os trâmites previstos no art. 26, II, e demais dispositivos do RPAF/BA.*

*Eis o que decidiu a 1ª CJF:*

[...]

Entendo tratar-se de situação em que o Fisco não pode mais intimar o contribuinte para apresentar informações e/ou documentos para o fim de apurar a matéria tributável. E exatamente porque estas providências não são mais necessárias, isto significa que a obrigação tributária está definida e o vício apurado é apenas de forma, e não da essência do ato concretizado.

Nestes termos, cabe a adoção da regra de decadência prevista no artigo 173, II, do CTN, que assim determina:

CTN:

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

(...)

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

(...)

Na situação em foco, diante do erro formal caracterizado, é preciso que seja realizado um novo lançamento de ofício, para que seja preservado o direito do Estado ao crédito tributário que o Fisco apurou e entende existente, e sobre cuja apuração, se impugnado o lançamento pelo sujeito passivo, será realizada a devida análise por este Contencioso.

Pontuo que este novo lançamento de ofício deverá basear-se nos mesmos elementos de prova já carreados pelo Fisco para a consecução da autuação ora em análise.

Por tudo quanto exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, para declarar mantido o resultado da Decisão recorrida que julgou NULO o Auto de Infração, mas por outro fundamento, consoante expressado ao longo deste meu voto, por tratar-se de vício formal, a teor do artigo 173, II, do CTN.

Recomendo o refazimento do lançamento de ofício, a salvo do vício formal apontado, em renovação da ação fiscal nos termos do artigo 21 do RPAF/BA, utilizando-se os dados da auditoria fiscal que constam nos autos deste processo, para tanto obedecendo-se os trâmites previstos no artigo 26, inciso II, e demais dispositivos do RPAF/BA.

4. Os Srs. autuantes, diante da determinação emanada da 1ª CJF, conforme acima transcrita, com base em nova Ordem de Serviço (nº 5002270/16) - fl. 13 e intimações feitas ao longo do tempo que culminaram com a lavratura do anterior Auto de Infração (fls. 30/51), bem como, com toda a documentação que já havia sido entregue pelo estabelecimento autuado, lavraram o presente lançamento fiscal corrigindo a acusação erroneamente descrita no anterior.

Preliminarmente, e com *data máxima venia*, pontuo discordar da decisão da CJF, pois ao meu entender, o erro cometido pela fiscalização no Auto de Infração anterior foi insanável e de cunho material, pois afetou um dos elementos da constituição do crédito tributário, elementos estes previstos no art. 142 do CTN.

No entanto, as Juntas de Julgamento Fiscal é foro administrativo de 1ª Instância, cujas decisões podem, e devem quando necessário, serem reformadas pela 2ª Instância deste Colegiado. Afora que com esta decisão da instância superior ocorreu coisa julgada em relação ao anterior Auto de Infração e à matéria discutida quanto a natureza jurídica do vício constatado, ou seja, se formal ou material.

Em assim sendo, em obediência à norma legal vigente e que rege o processo administrativo fiscal, a questão da decadência na forma ora exposta não pode mais ser discutida por esta 4ª JJF, não podendo buscar reformá-la.

Superada, neste momento, a preliminar de mérito a respeito dos prazos decadências, aplicam-se para ela as determinações do art. 173, II, do CTN.

O impugnante apresenta preliminares de nulidade da ação fiscal

Na primeira afirma que há ausência de vinculação entre a fundamentação legal e o relato fático do ato de lançamento tributário, acabando por dificultar a sua defesa.

Na segunda, existe insegurança na quantificação da base de cálculo, frente à alíquota lançada de 17% na peça inicial da autuação, posto que as operações de transferências autuadas se pautaram

no percentual de 7% (em razão de se tratar de mercadorias que compõem a cesta básica) e de 12%.

Quanto ao primeiro argumento do impugnante, entendo não merecer guarida.

Os autuantes apontaram como dispositivos infringidos os artigos 93, § 5º, 94, VIII e 124, do RICMS/97, regulamento vigente à época dos fatos geradores. Tais disposições legais dizem respeito à admissão do crédito fiscal - Art. 93, § 5º (somente será admitido no valor do imposto corretamente calculado), a vedação de sua utilização relativamente à sua parte excedente - Art. 97, VIII e o prazo de recolhimento do imposto - Art. 124. Portanto, todos pertinentes do à acusação ora em combate.

Poderia ter sido alegado que no específico campo do Auto de Infração “Enquadramento” o art. 13, § 4º, Inciso II, poderia ser nominado. Entretanto, tal disposição legal resta consignado no minucioso histórico que os autuantes elaboraram no próprio corpo do Auto de Infração.

E, ao analisar o art. 39, do RPAF/BA denota-se presente todos os requisitos necessários à lavratura do presente Auto de Infração. A infração encontra-se expressamente determinada com segurança, igualmente os levantamentos fiscais elaborados e entregues à empresa, o que desaguou no seu completo conhecimento do que ora se exige e que, inclusive, foi fartamente defendido. E relembrando, neste momento, o § 2º do art. 18, do RPAF/BA que assim determina: *Não se declarará a nulidade sem prejuízo ou em favor de quem lhe houver dado causa ou se o ato praticado de forma diversa houver atingindo a sua finalidade.*

Registro ainda que, além de não vislumbrar qualquer dúvida quanto à infração, não se verifica qualquer incorreção na determinação da base de cálculo do imposto exigido, pois a auditoria foi realizada com base no custo unitário de produção fornecido pela própria empresa.

Diante de tudo exposto, não houve qualquer fato que se possa aventar cerceamento do pleno exercício do direito de defesa, não havendo qualquer vício que inquine de nulidade a ação fiscal, conforme exposto pelo recorrente.

Afora todas as considerações, o importante no lançamento é que o “histórico” do auto de infração descreva com clareza os fatos ilícitos, motivadores do lançamento, e que estes estejam devidamente comprovados por levantamento ou documentos. A falta (acaso) ou imprecisão nos dispositivos legais apontados como infringidos ou relativos à penalidade não prejudicam o lançamento, porque o autuante propõe a penalidade e ao julgador cabe a sua confirmação ou adequação, pois a ele cabe aplicar a lei ao caso concreto.

Suscitou o autuado como segunda nulidade do Auto de Infração a existência de vício material no que diz respeito à determinação da alíquota aplicada, que disse ter sido de 17%, conforme consta no demonstrativo do Auto de Infração, o impossibilitando de exercer plenamente o seu direito de defesa. Esta nulidade não pode ser recepcionada, uma vez que, e em primeiro, a descrição dos fatos, conforme já apontado, permitem o conhecimento da acusação imputada e do débito tributário lançado. Em segundo, na determinação da alíquota não houve erro, pois o imposto lançado foi apurado segundo a alíquota cabível para cada transferência (7% ou 12%), como se comprova, de igual forma, por todos os demonstrativos elaborados e entregues ao contribuinte. E, por uma limitação técnica do sistema automatizado de emissão de Auto de Infração desta Secretaria de Fazenda, a alíquota indicada no corpo do Auto de Infração será sempre 17%. Por fim, a empresa de forma minuciosa, e extensa, se defendeu de todas as acusações a ela imputadas. Assim, não se pode perder de vista, mais uma vez, as determinações do § 2º do art. 18, do RPAF/BA, acima reproduzido.

Por consequência de tudo ora abordado, não existiu qualquer cerceamento do direito de defesa, não havendo motivação para a decretação da nulidade do Auto de Infração pelos motivos abordados.

Passo a análise do mérito da acusação.

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 2010.

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

Os autuante elaboraram o demonstrativo de “ESTORNO DE CRÉDITO – RESUMO MENSAL - 2011 (fl. 08) e o demonstrativo “ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO TRANSFERÊNCIAS - FÁBRICAS - Produção do Estabelecimento - 2010, 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. 27/29 - exemplificativa), 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 Recibo de arquivos eletrônicos de fl. 06.

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, 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, qual 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, ou mesmo “industrial” e sim como um custo específico para apuração da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de produtos fabricados. 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 defendante 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). Em assim sendo e por tal método, todos os custos, diretos e indiretos, à 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, firma que a energia elétrica é considerada insumo 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 subsequentes, 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 defendante 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, § 4ª, I, da LC nº 87/96 são taxativas conforme acima comentado.

Quanto ao princípio da não cumulatividade trazido pelo defendante 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: I - 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 excertos do voto vencedor no Acórdão nº 0432-12/11, prolatado pelo 2º CJF deste CONSEF (trazida pelos fiscais autuantes - fls. 2 verso/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.

A respeito da análise feita pelo impugnante quanto a Resp nº 1.109.298/RS, do STJ, diante de tudo ora exposto, entendo que a questão resta superada.

Por fim, em relação à Instrução Normativa CAT nº 05/2005, da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, saliento que a sua aplicação se restringe àquela unidade da Federação, não possuindo a citada Instrução Normativa o condão de modificar o previsto na legislação ora discutida e analisada.

O defendente ainda contesta a multa aplicada por entender ser seu percentual totalmente abusivo. Não cabe a este foro administrativo a discussão sobre o tema, nos termos do art. 167 do RPAF, além do que a multa aplicada obedece ao quanto disposto na legislação tributária estadual, mas especificamente a Lei nº 7.014/96.

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 206891.0001/16-2, lavrado contra **SADIA S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.082.987,59**, 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, 09 de junho de 2016

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS - RELATORA

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - JULGADORA