

**A.I. Nº** - 206891.3050/16-4  
**AUTUADO** - SADIA S.A  
**AUTUANTES** - MARCOS ANTÔNIO S. CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO e EUZIANE  
- GOUVEIA DA SILVA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 10/05/2017

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0087-03/17**

**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, inciso 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. Rejeitadas as nulidades argüidas. Indeferido o pedido de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 11/08/2016, exige ICMS no valor de R\$3.549.539,34, acrescido da multa de 60% pelo cometimento da Infração - **01.02.23**. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, nos meses de janeiro a dezembro de 2012.

Consta que, “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”.

Como suplemento no detalhamento da autuação, e em síntese, os autuantes ressaltam 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 que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa, do período de janeiro a dezembro de 2012, onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção, por código de produto.

O Autuado, por advogados legalmente constituídos, com procuração às fls. 68 a 70, apresenta impugnação ao lançamento fiscal, fls. 51 a 65, alinhando as razões de defesa a seguir sintetizadas.

Inicialmente, depois de observar a tempestividade da defesa, sintetiza os fatos que resultaram na autuação e assinala que o Auto de Infração revela-se improcedente, na medida em que:

1. os Autuantes se basearam em critério equivocado para a apuração da presente exigência fiscal, relacionado à regra de quantificação de base de cálculo prevista no art. 13, §4º, inciso II, da Lei Complementar 87/96, a qual só é aplicada para as operações com estabelecimentos remetentes industriais - hipótese diferente a do presente caso concreto - tendo sido violado, portanto, o art. 18, IV, alínea “a”, do RPAF-BA/99, o que leva a nulidade da autuação;
2. não obstante a inequívoca nulidade verificada na autuação, não constitui fato gerador do ICMS o deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para o outro do mesmo contribuinte ainda que localizados em outros Estados, conforme o entendimento pacificado do STJ e STF;
3. nas operações em que se aplica a regra do art. 13, §4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, não houve qualquer indício de supervalorização da base de cálculo do ICMS no procedimento adotado. O método de apuração de custo das mercadorias relativo às operações realizadas com estabelecimentos remetentes industriais obedeceu rigorosamente às disposições taxativas do referido dispositivo legal;
4. em relação à rubrica “energia elétrica”, 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 Lei Complementar nº 87/96, é considerada matéria prima ou produto intermediário;
5. 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.

Em sede de preliminar de nulidade, aduz, inicialmente, que o presente Auto de Infração foi lavrado segundo o equivocado entendimento manifestado pela Fiscalização pelo qual teria supervalorizado a base de cálculo em operações de remessa interestadual de mercadorias advindas de estabelecimentos próprios, fato este que teria ensejado à apropriação indevida de créditos de ICMS, com o conseqüente recolhimento a menos do imposto ao Erário Baiano.

Declara se depreender do relato fiscal e da descrição da infração, que os Autuantes, para a apuração da presente exigência fiscal, utiliza como base de sua fundamentação a regra de quantificação da base de cálculo baseado no “custo de produção” que está prevista no art. 13, §4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, a qual somente é aplicada nas operações de transferência cujos remetentes são industriais e produzem as mercadorias.

Assinalam que através de uma simples leitura do Auto de Infração pode se perceber que, inequivocamente, os Autuantes se basearam no critério acima, tratando as operações objeto da autuação como se os estabelecimentos remetentes fossem indústrias, fabricantes das mercadorias.

Frisa que, a partir da análise do relatório de “*ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA*” anexado no Auto de Infração, constatou que os Autuantes incluíram na autuação diversas operações realizadas com estabelecimentos remetentes das mercadorias que possuem natureza comercial/atacadista, que não produzem a mercadoria.

Para comprovar a alegação, relaciona na planilha dos estabelecimentos remetentes incluídos na autuação que possuem como atividade econômica o comércio atacadista, conforme comprovado através dos anexos cartões de Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) e da Consulta Pública ao Cadastro do Estado da Bahia - SINTEGRA, Doc. 02 - fls. 127 a 136.

Observa que, quando a remessa de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte advém de estabelecimento remetente atacadista, que não produz a mercadoria comercializada, tais como os estabelecimentos acima listados, a hipótese que deve ser aplicada é aquela prevista no art. 13, §4º, inciso I, da Lei Complementar 87/96, para a quantificação da base de cálculo do ICMS, pautando-se no valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Explica que neste tipo de operação realizada com estabelecimentos remetentes industriais não apura a base de cálculo do imposto com base no custo de produção, mas sim utiliza o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, conforme determina o dispositivo legal mencionado. Diz ser evidente que o critério utilizado pelos Autuantes relacionado à quantificação da base de cálculo baseado tão somente no “custo da produção” (art.13, §4º, inciso II, da LC 87/96) está equivocado contaminando todo lançamento, o que resulta no reconhecimento de sua nulidade formal, conforme assegurado pelo art. 18, incisos II e IV, alínea “a”, do RPAF-BA/99. Remata assinalando que diante desse fato fica demonstrado a motivação equivocada da presente autuação, pois é diversa dos fatos abrangidos pela acusação fiscal, a qual, conseqüentemente, compõem o crédito tributário, vindo a ferir, não somente a legislação estadual, notadamente, os artigos 18, incisos II, IV, alínea “a” e 39, inciso V, do RPAF-BA/99, bem como seu direito de defesa.

Para ilustrar a necessidade vital de o ato administrativo estar dotado de motivação capaz de lhe atribuir validade trás a colação trecho de ensinamentos do jurista pátrio, Hely Lopes Meirelles.

Cita os Acórdãos CJF Nº 0134-12/08 e CJF Nº 0230-11/08 como precedentes de decisões deste CONSEF, que considera como sendo causa de nulidade material do lançamento por falta de fundamentação ou motivação.

Arremata frisando que o presente Auto de Infração encontra-se eivado de vício de motivação, devendo ser reconhecida a sua nulidade material.

Adentrando ao mérito, passa a discutir a Transferência de mercadorias entre estabelecimentos de sua titularidade - Não incidência do ICMS.

Afirma que o presente lançamento deve ser julgado improcedente, uma vez que as operações objeto da presente exigência fiscal referem-se a remessa interestadual de mercadorias entre estabelecimentos de sua titularidade. Observa que o ICMS encontra seu fundamento de validade no art. 155, inciso II, da CF/88.

Lembra que Texto Maior estabelece uma rígida divisão de competência tributária, limitando o poder dos entes políticos para instituir tributos. Afirma que, a riqueza de detalhes contida na descrição constitucional dos tributos praticamente obriga os legisladores complementar e ordinário a somente reproduzirem os dispositivos constitucionais, conferindo-lhes, quando muito, um maior nível de concretude.

Sustenta estar somente obrigada a recolher o ICMS quando realizar operação correspondente àquela descrita na norma constitucional, a qual exige, necessariamente, a circulação de mercadorias, o que difere completamente do simples deslocamento físico de bens entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica. Por isto, assevera não ocorrer o fato gerador do ICMS na mera transferência de produtos entre estabelecimentos do mesmo titular.

Declara se tratar de conceito já arraigado na cultura jurídico-tributária nacional, pois, conforme já sumulado pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, tantas vezes decidido pelo Supremo Tribunal Federal STF e pelo Tribunal de Justiça deste Estado, a incidência do ICMS exige a circulação jurídico-econômica da mercadoria, entendendo-se como tal a que decorre de negócio jurídico mercantil, o que não aconteceu nas operações relacionadas na presente autuação. Arremata assinalando que nesse sentido a Súmula nº 166, do STJ, cujo teor reproduz, é categórica. Para alicerçar seu entendimento reproduz diversas ementas de julgados sobre este tema de Tribunais Superiores e do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia.

Registra restar incontroversa a insubsistência do presente Auto de Infração, pois não há incidência de ICMS no caso de mero deslocamento de bens entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, e a sua manutenção em âmbito administrativo certamente ensejará a condenação em honorários para a Fazenda da Bahia na esfera judicial.

Ao tratar da formação do custo da base de cálculo do ICMS, afirma que nas operações realizadas com estabelecimentos remetentes industriais não houve a supervalorização da base de cálculo.

Reafirma que a presente autuação foi lavrada para exigência de suposta diferença de ICMS não recolhida ao Fisco Baiano, em decorrência de alegado creditamento a mais do imposto, em operações de remessa interestadual de mercadorias entre seus estabelecimentos. Revela que os Autuantes entenderam que teria supervalorizado a 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.

Revela que no citado diploma, a base de cálculo do ICMS nas operações realizadas com estabelecimentos remetentes industriais é composta pela soma dos custos da (i) matéria prima, (ii) material secundário, (iii) mão-de-obra e (iv) acondicionamento. Acrescenta que, com base na referida definição, os Autuantes constataram que teria incluído na composição da base tributável do ICMS itens não previstos no anteriormente citado art. 13, § 4º, inciso II, da Lei LC nº 87/96: encargos de depreciação, manutenção, energia elétrica e outros custos indiretos.

Afirma que a Autoridade Fiscal foi traída pela forma com que os elementos de custo utilizados nas operações em questão foram indicados na documentação disponibilizada à Fiscalização.

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 custos indiretos”, indicadas nas planilhas entregues ao Fiscal, integram os elementos definidos na LC nº 87/96, estando as mesmas segregadas naquela documentação apenas por questão gerencial de seu estabelecimento.

Aduz 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 a disciplina relacionada à formação do custo de produção industrial.

Revela que 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.

Assevera 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.

Sustenta que 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).

Afirma o seu entendimento de que o custo com matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento compreende diversos outros fatores de composição, dentre os quais aqueles utilizados pela ora Impugnante na formação da base de cálculo do ICMS. Acrescenta 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.

Menciona 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.”*

Registra 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. Cita o disposto no 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 Lei Complementar nº 87/96, não inovando qualquer forma ou conceito de direito privado.

Ao tratar da energia elétrica, observa que, sem precisar recorrer à teoria contábil, a própria legislação de regência do ICMS reconhece, de maneira inequívoca, que a energia elétrica consumida no processo industrial do estabelecimento é classificada como matéria-prima ou material-secundário, conforme sua utilização, ao garantir-lhe o direito ao crédito do imposto pela entrada. Diz ser o que prescrevem os artigos 20 e 33, inciso II, da Lei Complementar nº 86/97.

Diz juntar os laudos técnicos que comprovam o consumo da energia elétrica no processo industrial dos estabelecimentos industriais fornecedores - Doc. 03, fl. 137. Afirma que nos laudos técnicos contém discriminação precisa da quantidade de energia elétrica empregada diretamente no processo industrial bem como a quantidade de energia utilizada nas áreas administrativas. Frisa que todos os laudos técnicos concluem que o percentual de consumo de energia elétrica nos setores produtivos do estabelecimento remetentes equivale à grande maioria do total de energia adquirido pelos Estabelecimentos fornecedores.

Para ilustrar seu entendimento colaciona lição de Sacha Calmon Navarro Coelho e Misabel Abreu Machado Derzi. Diz que este entendimento também é corroborado pelo STJ, citando diversos julgados.

Menciona ainda que se não dispusesse de laudo técnico algum, por certo que, pela própria natureza das atividades de seus estabelecimentos fornecedores, assim como pelas suas configurações operacionais, não haveria dúvidas de a energia elétrica adquirida encontra-se voltada à atividade produtiva.

Afirma que a industrialização se caracteriza no ato de impulsionar determinada mercadoria dentro de um ciclo econômico em direção ao consumidor final, tenha sido ela objeto de modificação ou não. Diz ser a produção, geração, ou, mesmo, a disponibilização do produto, no sentido de promover o atendimento às necessidades do mercado de consumidor.

Ressalta que a Constituição Federal, nos diversos momentos em que expressa o vocábulo “industrialização” consoante art. 21, inciso XXIII e o art. 177, inciso V, confere ao mesmo, terminologia ampla e irrestrita, não cabendo ao legislador infraconstitucional, muito menos à Autoridade Administrativa, via lançamento, interpretar de maneira restritiva este sentido.

Trás a colação, da lavra de Marco Aurélio Greco ensinamentos sobre o termo, “industrialização.”

Cita que, considerando o conceito amplo de industrialização expresso na Constituição Federal, e levando-se em conta as características de seus estabelecimentos industriais responsáveis pelo fornecimento de parte das mercadorias citadas no Auto de Infração, é incabível admitir-se que a aquisição de energia elétrica não esteja destinada à industrialização.

Revela que a energia elétrica, por ser um bem intangível, não tem sua destinação verificada empiricamente, senão pela constatação de que o destinatário da mesma utiliza-a como alavanca de seu processo produtivo, ou seja, remete-a para o abastecimento de máquinas, iluminação, computadores, etc., que direta ou indiretamente impulsionam a produção de mercadorias.

Diz ser certo que não cabe à Autoridade Administrativa restringir o sentido do vocábulo industrialização, sob pena de se suprimir o seu amplo conceito ditado pela Constituição Federal. Acrescenta assinalando que tal afigura-se absolutamente ilegal, ainda mais se considerado que a

energia elétrica jamais integrará diretamente determinada mercadoria, ou mesmo, será objeto de qualquer modificação de si própria a partir da atividade industrial.

Menciona que tais considerações só vêm a corroborar a aplicabilidade dos laudos técnicos ora apresentados, os quais, como já salientado, demonstram que o percentual de energia elétrica utilizado pelos estabelecimentos fornecedores é utilizado em sua grande maioria no processo produtivo.

Frisa que lhe causa perplexidade 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.

Arremata destacando que, considerando o teor dos já citados artigos 20 e 33, inciso II, alínea “b”, da LC nº 87/96 e já restando comprovado que a energia elétrica informada nos relatórios de custo apresentados à Fiscalização é amplamente aplicada no processo produtivo dos estabelecimentos industriais remetentes, não há qualquer motivo para não permitir a sua integração na base de cálculo do ICMS, nos termos definidos no artigo 13, §4º, inciso II, da LC nº 87/96.

Ao cuidar do Princípio da Não-Cumulatividade - Crédito do Montante Integral do Imposto Destacado, observa que nas transferências de mercadorias entre os seus estabelecimentos industriais localizados em outros Estados para a Bahia, apura e recolhe o ICMS nos exatos termos fixados pelas legislações de cada Ente Federativo.

Lembra que os Autuantes, ao procederem desta forma e aproveitar-se dos créditos decorrentes da entrada das mercadorias seu estabelecimento autuado causaria prejuízos ao Tesouro Baiano, 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 LC nº 87/96, 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.

Afirma que o princípio da não-cumulatividade, insculpido no art. 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.

Depois de reproduzir lições de Roque Antonio Carrazza, 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. Reproduz o teor do art. 20, da LC nº 87/96.

Registra 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 o de escriturá-lo nos livros fiscais próprios, para abater do imposto cobrado nas saídas das mercadorias efetuadas pelo seu próprio estabelecimento.

Revela que de acordo como o art. 23, da Lei Complementar nº 87/96, 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.

Lembra que, no âmbito do Estado da Bahia, não há qualquer norma vedadora do aproveitamento do crédito na hipótese dos autos. Acrescenta assinalando que o art. 22, da LC nº 87/96, foi vetado, o que demonstra definitivamente a impossibilidade de se glosar os créditos apurados na autuação fiscal.

Afirma se revelar 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.

Diz, não caso não seja acolhida a preliminar de nulidade, ser imprescindível para o correto deslinde da demanda a realização de perícia contábil, como prova eficaz para o afastamento da exigência fiscal ora discutida, em face da complexidade da matéria ora debatida relativa às operações realizadas com estabelecimentos remetentes industriais, 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 ao longo do procedimento apuratório.

Invoca os ensinamentos dos juristas, James Marins e Celso Antônio Bandeira de Mello, para ilustrar a importância do princípio da verdade material, o qual 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

Requer realização de perícia, nos termos do art. 145, parágrafo único, do RPAF-BA/99, 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 os Srs. Renato Maurício Porto Reis, brasileiro, contador inscrito no CRC/MG sob o nº 033005/0-2 – TSP e Felipe Teixeira Porto Reis, brasileiro, contador inscrito no CRC/SC sob o nº 266.980, ambos Sócios da Porto & Reis Perícias Contábeis e Consultoria S/S LTDA., com endereço na Av. São Gabriel, 333, CJ 172, Jardim Paulista, CEP nº 01435-001, São Paulo/SP. Apresenta os quesitos à fl. 66.

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.

Conclui requerendo primeiramente a nulidade do Auto de Infração e caso não seja declarada a nulidade do Auto de Infração, pugna pela improcedência com o cancelamento integral da exigência fiscal em razão da não incidência do ICMS na operação entre o mesmo contribuinte ou do correto creditamento efetuado pelo estabelecimento.

Os autuantes prestam informação fiscal, fls. 142 a 151, na forma a seguir sintetizada.

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 artigos 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

Afirmam que neste esteio legal, em obediência ao contido na Carta Magna, a Lei Complementar nº 87/96, no art. 13, §4º, inciso II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material

secundário, mão-de-obra e acondicionamento. 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, inciso 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, inciso 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, observam que 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).

Registram que em nenhum momento foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal.

Em relação á preliminar de nulidade aventada sob o fundamento de que a auditoria considerou que os remetentes eram industriais e as transferências foram oriundos de estabelecimentos comerciais, observam que essa questão já foi enfrentada pelo próprio STF na decisão paradigma mencionado no corpo deste Auto de Infração e de acordo com o Parecer da PGE/PROFIS, fls. 35 a 46.

Quanto ao mérito, passa a discorrer sobre a alegação do impugnante de que deve prevalecer a Súmula 166 do STJ para asseverar a não ocorrência do fato gerador do ICMS.

Observam que se esse entendimento prevalecesse, o estorno do crédito fiscal não deveria ter sido parcial, como ocorreu nesta Auditoria. Afirmam que o Estorno seria da integralidade do crédito fiscal, haja vista que a operação interestadual não deveria ter incidência de ICMS.

Quanto à alegação de inoccorrência da exigência ora discutida, por entenderem que deve ser considerado o custo total ou todos os gastos incorridos na produção, explicam que a formou a base de cálculo para as operações de transferências de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação com a inclusão de todos os elementos de custo de produção.

Destacam que antes de fazer uma abordagem mais ampla sobre todos os aspectos que envolvem esta questão, registra como está decidindo do Tribunal Administrativo deste Estado citando as decisões prolatadas no Acórdão CJF Nº 0250-11/09 e no Acórdão JJF Nº 0288-04/10.

Sustentam que o Autuado tem que obedecer, em primeiro lugar, ao que está prescrito expressamente na nossa Constituição Federal e, ato contínuo, ao que prevê a Lei Complementar do ICMS.

No que diz respeito ao papel da lei complementar no campo do ICMS - A LC nº 87/96, em seu art. 13, §4º, inciso II, que 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, frisam ser 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, inciso V, alínea “b”, do RICMS-BA/99, tido como infringido, está respaldado



na Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, inciso II, que por sua vez está respaldada na Lei Complementar indicada, sendo legítima esta exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, e conseqüentemente, destaque e utilização a maior do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Na realização da auditoria, afirmam que foi utilizado como parâmetro para a definição da base de cálculo o somatório dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, 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 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.

Quanto à 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, cujo teor transcrevem, trazem 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. Destacam que 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. Pondera que, 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, chamam 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, afirmam que o correto é recorrer às normas da Ciência Contábil, da Contabilidade ou de outros institutos de Direito Privado.

No tocante às 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 (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, citam que nada justifica a alteração do conceito, pois segundo os autores o vínculo do vernáculo “mão-de-obra” ao homem, ao pessoal, ao operário, ao trabalhador, nada tendo a ver, portanto, com máquinas, equipamentos (ativo imobilizado) e respectivas depreciações como pretendeu, de forma equivocada, o legislador mineiro.

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. Frisam que 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 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, inciso 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. Registram que 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, conseqüentemente, os limites de sua competência e ferindo mortalmente os princípios da Federação, sendo por fim, os “materiais de produção principais” são as “matérias-primas” e os “materiais de produção não-principais” são os próprios “materiais secundários”. Afirma Ambos, matéria-prima e material secundário são materiais diretos. Fazem parte, diretamente, do processo produtivo e se incorporam na mercadoria produzida. Dizem que 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 consta 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.

Relatam 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. Explicam que 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.

Em relação às 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 se concluir que a única alternativa exegética em tese suscetível 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.

No que diz respeito às 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.

Quanto à 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.

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.

Tecem comentários 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 MATERIAL 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, fls. 35 a 45, a respeito da matéria. Explicitam que de acordo com o referido Parecer deve ser considerado o custo da mercadoria produzida, mesmo quando a mercadoria foi fabricada pela empresa e transferida por uma filial ou centro de distribuição (CD) que, obviamente, não fabricou a mesma.

Asseveram que não se pode conceber que uma mera movimentação do estoque de uma fábrica para uma filial seja considerado como uma aquisição realizada por terceiros, pois o inciso I, do §4º, do art. 13, da LC 87/96 trata apenas de compras feitas junto a terceiros (item 2., fls. 48 do Parecer mencionado): “2. [...] Se a empresa não fabricou a mercadoria, tendo-a adquirido de terceiro, a base de cálculo a ser considerada é o valor da entrada mais recente, na forma do quanto estabelecido no art. 13, §4º, inciso I, da LC 87/96.”

Informam que, seguindo esse direcionamento da PGE/PROFIS, foi editada a Instrução Normativa 52/13, à qual devem total obediência.

Em suas 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.

Frisam 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, observam que o Ente Público que fica na outra ponta do sistema (destinatário) suporta integralmente o crédito fiscal de ICMS.

Revelam 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.

Com base no expendido, dizem ser 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 art. 155, §2º, inciso XII, alínea “i” (para o ICMS), bem como no art. 146, inciso III, alínea “a”, (para todos os impostos), ambos da CF/88, combinado com o art. 13, § 4º, inciso II, da LC nº 87/96.

Reafirmam que, consoante a intelecção das normas balizadoras contidas no art. 13, §4º, inciso II, da LC 87/96, que o legislador adotou um comando bastante específico, qual seja, o da não admissão de nenhum outro tipo ou elemento de custo de produção além dos elencados no dispositivo acima 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 subseqüente estorno (em auditoria ou fiscalização) do respectivo crédito fiscal que foi tomado indevidamente pelo estabelecimento destinatário das mercadorias.

Registram ficar patenteado que o não cumprimento do regramento expresso na referida LC 87/96 pode gerar conflitos entre as unidades da Federação (Estados e Distrito Federal), o que por outro lado, os contribuintes ou as empresas que não se enquadrarem nesse instrumento normativo

poderão sofrer sérios impactos financeiros que poderiam ser evitados, utilizando-se tão-somente do que está claramente estatuído na referida LC, ignorando as legislações tributárias das unidades da Federação que contrariem a Lei Maior.

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

Concluem pugnando pela Procedência do Auto de Infração.

## VOTO

O impugnante apresenta preliminar de nulidade da ação fiscal sob o argumento de que, para a apuração da exigência fiscal, a fiscalização dimensiona a base de cálculo pelo “custo de produção” com base na regra estatuída pelo inciso II, do §4º, do art. 13, da Lei Complementar 87/96. Sustentou que no levantamento fiscal foram arroladas diversas operações cujos remetentes das transferências de mercadorias são filiais comercial/atacadistas, ou seja, não são estabelecimentos produtores de mercadorias, e que nessas deveria ser aplicada a determinação contida no inciso I, do §4º do aludido dispositivo legal.

Depois de examinar os elementos compõem a apuração fiscal ora em lide, constato que assiste razão ao Autuantes que em sede de informação fiscal esclareceram que esta questão já se encontra pacificada no âmbito deste CONSEF, bem como, a PGE/PROFIS/NCA, em manifestação veiculada em Parecer provocado pela SAT-SAFAZ, expressamente deliberou, com base no precedente jurisprudencial na decisão prolatada pelo STJ no RESP nº 1.109.298-RS, de 26/04/2011, que nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, passando por entreposto de distribuição, o crédito fiscal a ser suportado pelo Estado da Bahia deve corresponder ao “custo da mercadoria produzida, assim entendida como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”, consoante a regra inserta no art. 13, §4º, inciso II da LC nº 87/96. Logo, fica patente que não ocorrera, como aduziu o impugnante, vício de motivação para o lançamento.

Verifico também que, além de constarem todos os requisitos necessários à lavratura do Auto de Infração previstos no art. 39, do RPAF-BA/99, denota-se presente, que 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.

Em suma, pelo expendido resta evidenciado nos autos a inexistência de óbice algum para o pleno exercício do direito a ampla defesa pelo Autuado, não havendo, portanto, motivação para a decretação da nulidade do Auto de Infração pelos motivos abordados.

O autuado requereu a realização de perícia a fim de apurar as informações prestadas nas razões de defesa. Indefiro o mencionado pedido de diligência, nos termos de art. 147, incisos I e II do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para fomentar a formação do convencimento dos julgadores acerca das questões, ora em lide. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se verificou dúvida quanto aos fatos e demonstrativos elaborados pelos autuantes, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal formulado pelo autuado em sua impugnação.

No mérito, 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 2012.

Consoante 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 - 2012 e o demonstrativo “ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO TRANSFERÊNCIAS - FÁBRICAS - Produção do Estabelecimento, 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. 10 e 11 - 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. 07.

O foco da tese defensiva que deve 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. O argumento se fundamenta, 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”).

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.

É patente que 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. Logo, 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.

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, 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, 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 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 acolho 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, II, da LC nº 87/96 são taxativas conforme acima comentado.

Em relação 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, inciso II da LC nº 87/96, reproduzido no art. 17, §8º, inciso 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 nos termos do art. 93 do RICMS-BA/97 e do art. 309 do RICMS-BA/12, vigentes à época dos fatos geradores, *in verbis*:

“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, creditarse 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;”*

*“Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

*[...]*

*§ 7º Se o imposto for destacado a mais do que o devido, somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado, inclusive 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 o imposto houver sido cobrado com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.”*

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.

Convém salientar que, 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).

É indubitoso que 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.

Consigno que 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.

Pelas razões expendidas, entendo que os argumentos defensivos não podem prosperar.

Voto pela PROCEDÊNCIA da autuação.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.3050/16-4**, lavrado contra **SADIA S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.549.539,34**, 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, 05 de maio de 2017

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA