

**PROCESSO** - A. I. Nº 206891.0007/14-4  
**RECORRENTE** - PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A. (BRF – BRASIL FOODS S.A.)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JF nº 0087-05/15  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 29/11/2019

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0278-12/19

**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 transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação do imposto: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração caracterizada. Afastadas as arguições defensivas sobre decadência. Indeferido pedido de Perícia Técnica. Preliminares de nulidade rejeitadas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário (fls. 510 a 529) interposto em face do Acórdão nº 0087-05/15 (486 a 498), da lavra da 5ª Junta de Julgamento Fiscal (JF) deste CONSEF, que, apreciando a causa pela segunda vez (e após Recurso Voluntário provido para anular acórdão anterior – v. fls. 434 a 452, e 463 a 472), concluíra pela procedência da autuação, no valor histórico de R\$539.759,97, acrescido de multa de 60% e acréscimos legais.

A infração única de que cuida o Auto de Infração, lavrado em 09/01/2014 e notificado ao Sujeito Passivo em 14/01/2014 (fl. 09), referente aos períodos de janeiro e fevereiro de 2009, foi a seguinte:

### *Infração 01 – 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 e Protocolos, constando do mesmo, a título de informação complementar tratar-se de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo, tudo em conformidade com detalhamento efetuado no próprio corpo do Auto de Infração.*

Em julgamento realizado em 12/05/2015 a 5ª JF rejeitou integralmente a argumentação da oraRecorrente, sob os fundamentos a seguir transcritos:

### *VOTO*

*Embora a sociedade empresária tenha ingressado com farta documentação, em 22 de abril de 2014, o PAF já se encontrava pautado para julgamento, consoante publicação disponibilizada em 16/04/2014, no site da SEFAZ.*

*Em atendimento à decisão da segunda instância, na qual através do Acórdão CJF Nº 0340-12/14, foi anulada a decisão de primeira instância prolatada no Acórdão JF Nº 0050-06/14, por não ter enfrentado a arguição de decadência, passo ao exame do aludido argumento.*

*Verifico que o impugnante, albergado no que dita o §4º do art. 150 da CTN, argumenta que a ciência obtida, acerca da autuação, deu-se em 2014, assim, os fatos geradores, relativas às exigências tributárias concernentes aos períodos de 01 a 14 de janeiro de 2009, estariam atingidos pela decadência, haja vista que teria sido regularmente intimado do auto de infração há mais de cinco anos da ocorrência de todos os fatos geradores envolvidos nestes períodos. Essa questão é deveras remansosa nesse Contencioso Administrativo, alvo de*

*inúmeros acórdãos, em que reiteradamente é majoritariamente decidida sob o mesmo enfoque hermenêutico a exemplo dos Acórdãos CJF nos 0113/12-05, 0102/12-05, 0004-11/06 e 0009-12/08.*

*O Código Tributário Nacional permitiu que, através de lei, o ente federativo respectivo possa estipular outra contagem de prazo para aplicação dos efeitos decadenciais, conforme alinhado no §4º do art. 150.*

*A legislação do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento e, por isso, não é acatada a alegação referente à determinação do art. 150, § 4º, do CTN, que prevê: “se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador”.*

*O disposto no art. 107-A, I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, que em sua essência transcreve o art. 173, I do CTN, estabelece como prazo de decadência 5 anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*Destarte, os fatos geradores ocorridos no exercício de 2009 só seriam atingidos pela decadência a partir de primeiro de janeiro de 2015 e as medidas preparatórias para o lançamento, conforme intimação à fl. 19 dos autos, ocorreu em 13/10/2010, bem como a ciência do Auto de Infração ocorreu ainda no exercício de 2014, não havendo, portanto, a extinção do direito da fazenda pública de exigir o crédito tributário, relativo aos fatos geradores do exercício de 2009.*

*Na salvaguarda do princípio da verdade material e da informalidade, que prevalece no processo administrativo fiscal, acolho os documentos extemporaneamente apresentados, que visam comprovar que “o montante de energia elétrica informado pela impugnante nos relatórios de custo apresentados à fiscalização, deve ser classificado como matéria prima ou material secundário”.*

*Pede a impugnante que seja excluída a energia elétrica da exigência fiscal, ou que o PAF seja convertido em diligência.*

*Inicialmente aduzo que, mesmo que supostamente os documentos apresentados viessem a comprovar a utilização de energia elétrica no processo de industrialização do contribuinte, o entendimento que prevalece nesse CONSEF é que a energia elétrica não compõe a base de cálculo para fins de transferência entre estabelecimentos de uma mesma empresa, nos termos do art. 13, § 4º, II da LC 87/96.*

*Pela mesma fundamentação, nego o pedido de diligência ou de perícia, haja vista que nos termos do art. 147, I, “a” do RPAF/99, considero suficientes para a formação de minhas convicções os elementos contidos nos autos, porquanto estas são necessárias quando a prova do fato depender de conhecimento especial de técnicos, o que não é o caso.*

*Deste modo, não há razão para o deferimento do pedido de perícia ou de diligência, e aplico o RPAF/99, Decreto nº 7.629/99, art. 147, I, “b”, c/c § 1º: “Deverá ser indeferido o pedido de diligência quando for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos.” e “A critério do órgão julgador, o pedido ou proposta de perícia fiscal poderá ser convertido em determinação de diligência, em atendimento ao disposto neste artigo.”*

*Quanto ao princípio da legalidade, apontado como norteador do direito tributário, de fato, preconiza o art. 150, I CF/88 que, sem prejuízo de outras garantias asseguradas aos contribuintes, é vedado a União, Estados, Distrito Federal e Municípios exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça. O presente auto de infração não infringe qualquer dispositivo legal tendo em vista que os artigos que servem de base para o enquadramento da infração em tela, estão fundamentados na Lei Complementar nº 87/96 e na Lei nº 7.014/96 que institui o ICMS no Estado da Bahia. Portanto, preservado o princípio invocado, bem como o contraditório e a ampla defesa, haja vista que o contribuinte foi intimado de todos os atos processuais, recebeu cópia de todos os demonstrativos (fls.13 a 16) e participou efetivamente da ação fiscal e desta instrução processual.*

*Superadas as arguições de nulidade, passo a adentrar no mérito da autuação, posto que o Auto de Infração em lide foi lavrado para exigir ICMS por utilização indevida de crédito fiscal, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96.*

*A Constituição Federal de 1988 determinou expressamente as matérias que deveriam ser tratadas por meio de lei complementar específica para o ICMS, o que denota a preocupação do legislador de que determinadas matérias fossem tratadas por lei específica, haja vista que se por leis ordinárias dos Estados ou do Distrito Federal, poder-se-ia criar conflitos entre estes entes com insegurança jurídica para os contribuintes. Dentre essas matérias, elencadas expressamente no art. 155, § 2º, inciso XII, da Constituição Federal, encontra-se a base de cálculo do ICMS.*

*Em estrito cumprimento ao texto constitucional, a Lei Complementar nº 87/96, no §4º do art. 13, fixou expressamente a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, trazendo três hipóteses de dimensão da materialidade do tributo, sendo útil ao nosso voto transcrever as duas primeiras, em relação às quais gira a controvérsia deste lançamento de ofício:*

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

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

*I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;*

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

*Logo, por força de mandamento constitucional, contrariar a base de cálculo prevista na Lei Complementar seria afrontar a própria Constituição.*

*Discorridas estas questões que se constituem no cerne da autuação, verifico que no presente lançamento, os autuantes tomaram por base os elementos que formam o custo de produção, considerados para se encontrar o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, sendo expurgados apenas os elementos que foram inseridos na base de cálculo, constantes nas notas fiscais de transferência, que não dizem respeito ao custo total de produção, ou seja, excluídas rubricas da base de cálculo parte integrante da matéria-prima, mão-de-obra, do material secundário e do acondicionamento (rubricas: DEPRECIAÇÃO, ENERGIA ELÉTRICA, DENTRE OUTRAS). Deste modo, os autuante elaboraram o demonstrativo de “ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA”, em meio físico (fls. 13 a 27) e em meio eletrônico, sendo considerado “custo de produção fornecido pela empresa, exceto as rubricas “Depreciação”, “Manutenção”, “energia elétrica” e outros cfê, demonstrativo anexo”. Foi incluído o valor do ICMS, à alíquota de origem”, em outras palavras, foram excluídas as rubricas ref. A DEPRECIAÇÃO, ENERGIA ELÉTRICA, OUTRAS, etc. (que não fazem parte dos elementos listados pela LC 87/96 (art. 13, § 4º, II) e incluiu-se o valor correto do ICMS com a alíquota correspondente à Unidade da Federação de origem.*

*A autuação foi feita com base na planilha de custo de produção apresentada pelo autuado (fls. 38 a 39), onde constam de forma discriminada os itens do custo de produção. Desses, foram separados os custos que estão de acordo com a LC 87/96 (matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), sendo expurgados os demais itens. Aliás, 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. 11.*

*Após a apuração do custo de produção unitário, foi 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 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 (fls. 13/16).*

*A base impositiva constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário por conter a dimensão da obrigação quantificando o objeto da imposição fiscal. Relativamente às operações com mercadorias aplicam-se as regras da Lei Complementar 87/96 que, em comando da própria Constituição Federal diz caber à lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais definindo os fatos geradores e contribuintes (art. 155, § 2º, XII, “i” e art. 146, III, “a”).*

*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*...*

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

*a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.*

*Assim sendo, ao contrário do que concluiu antes o contribuinte, regras para o estabelecimento da base de cálculo do ICMS, devem ser buscadas a partir do texto constitucional. Este remete para a Lei Complementar, que traçará linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e coerência do ordenamento jurídico nacional A base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96 (texto reproduzido no Estado da Bahia no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96).*

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

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

*I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;*

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

*III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do*

*estabelecimento remetente.*

*Portanto, nas operações interestaduais de transferências, sendo a definição da base de cálculo matéria reservada à Lei Complementar, não pode ser modificada por lei estadual, de qualquer ente federativo. Permitido fosse a cada Estado interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, importaria em grande insegurança jurídica e com prejuízos ao pacto federativo. O legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como “o custo da mercadoria produzida”, e interpretou o que significa este custo. Não foi dada liberdade ao aplicador do direito, para adotar conceito diverso ou para integrar o texto de modo a completar-lhe o sentido. 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.*

*Ressalto que o levantamento fiscal está baseado em dados contidos em documentos fornecidos pelo estabelecimento da empresa, e na defesa não foram indicados erros ou inconsistências nos cálculos, tendo a defesa centrado seus argumentos de forma genérica, alegando que foram incluídos valores indevidos.*

*Também, como já exposto, não há como albergar a interpretação trazida pelo defendente de que o art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, o art. 290, do RIR/99 encerra tipos, que comportam 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 – encontra respaldo e legal, como, por exemplo, as depreciações, energia elétrica, e outros custos indiretos.*

*No que concerne à energia elétrica, o STJ, em vários julgados, reafirmou a orientação e firmou jurisprudência no sentido de que a energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumo, matéria-prima, nem produto intermediário, pois não se incorpora nem é consumida em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de “bens de uso e consumo” (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 87/96.*

*Quanto ao princípio da não cumulatividade, a própria Lei Complementar 87/96, estabelece os critérios como a transferência ocorrerá, de sorte que não se amesquinhe toda a sistemática pensada para o ICMS, o que o fez através do art. 13, §4º, II da LC 87/96, reproduzido no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96 (ICMS/BA), e que deve ser cumprido pelo sujeito passivo.*

*A legislação do ICMS do Estado da Bahia (RICMS), repetindo a Lei, trata a questão conforme os dispositivos a seguir mencionados:*

*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;*

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

*Destaco que, conforme o entendimento já manifestado por esta 4ª JF, em outros julgados sobre a mesma matéria, 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.*

*Diante do que foi exposto, entendo que os autuantes estão corretos ao exigir o ICMS no presente Auto de Infração, posto que o estabelecimento fabricante, situado em outra unidade da Federação, transferiu*

*mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular, localizado no Estado da Bahia, com a inclusão de valores não previstos na LC 87/96, art. 13, § 4º, II. Em consequência, este procedimento resultou numa base de cálculo maior do que a estabelecida no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior do que o previsto na legislação, no estabelecimento remetente, e um crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido de acordo com o disposto no art. 93, §5º, II c/c art. 97, VIII do RICMS/BA.*

*Portanto os gastos com depreciação, energia elétrica, e outros devem ser expurgados para efeito da determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.*

*Logo, mesmo que, supostamente os documentos apresentados viessem a comprovar a utilização de energia elétrica no processo de industrialização, coaduno com o entendimento que prevalece neste CONSEF, segundo o qual a energia elétrica não compõe a base de cálculo para fins de transferência entre estabelecimentos de uma mesma empresa, nos termos do art. 13, § 4º, II da LC 87/96.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Regularmente intimada, a ora Recorrente interpôs Recurso Voluntário por meio do qual aduziu em síntese:

- a) decadência parcial da autuação, em relação aos valores lançados atinentes ao período de 01/01/2009 e 14/01/2009, tendo em vista o disposto no art. 150, § 4º c/c art. 156, inciso VII, ambos do CTN, e julgados do STJ e do TJBA cujas ementas transcreve;
- b) que as rubricas “depreciação”, “energia elétrica/outros” e “ggf” (gastos gerais de fabricação), indicadas nas planilhas que foram entregues à Fiscalização, compõem os fatores de custo da base tributável do ICMS, nos moldes do art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96, não se justificando a glosa;
- c) que, com esteio na Lei das SAS e ensinamentos de Sérgio de Iudícibus, “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”, em que todos os custos, direta e indiretamente relacionados aos produtos fabricados devem ser considerados na quantificação do custo total, para fins de composição do ICMS;
- d) que, por não poder a Lei Complementar nº 87/96 criar sistemática de apuração de custo estranha às normas gerais contábeis e à legislação federal de regência, sob pena de ferir o disposto no art. 110 do CTN, o art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96 deve ser interpretado à luz do art. 290 do RIR/99;
- e) que o bem “energia elétrica” consumido no processo industrial do estabelecimento é classificada como matéria-prima ou material secundário, conforme a sua utilização, viabilizando o direito de crédito quando da entrada, por inteligência do disposto nos arts. 20 e 33 da Lei Complementar nº 87/96, e cita doutrina de Sacha Calmon Navarro Coelho e Misabel de Abreu Machado Derzi, além de aludir à comprovação do consumo de energia elétrica no processo industrial dos estabelecimentos fornecedores;
- f) que a interpretação empregada pelo Autuante implicaria ofensa ao princípio constitucional da não-cumulatividade em matéria do ICMS, e cita o art. 155, § 2º, inciso I da Constituição Federal, os arts. 20, 22 e 23 da Lei Complementar nº 87/96, bem assim a doutrina de Roque Antônio Carrazza;
- g) requer a realização de perícia técnica “em respeito ao Princípio da Verdade Material e Ampla Defesa, 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.” (fl. 529)

Remetidos os autos à PGE/PROFIS em 30/05/2015, para emissão de parecer, o Ilustre Representante exarou opinativo, de fls. 536 a 552, em 21/06/2017, para, empregando aplicação imediata à nova redação do art. 136, inciso III, do RPAF/99 (após edição do Decreto nº 16.738/16), entender, em síntese, que o pronunciamento é despiciendo, se não houver expressa provocação do órgão julgador, sendo aplicável imediatamente a norma processual que dispensava a “manifestação

automática”, o que não implica prejuízo ao Sujeito Passivo.

Em sessão de 19/12/2018, esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal (CJF) houve por bem converter o feito em diligência (fl. 558) para requisitar ao Autuante as seguintes providências “1) *Segregar a energia elétrica usada na fábrica remetente da mercadoria, devendo ser apresentado uma planilha onde possa ser verificado o valor do crédito glosado correspondente à energia consumida e que está compondo a base de cálculo do ICMS lançado.* 2) *Refazer o demonstrativo de débito, excluindo o valor do crédito de acordo com o item i*”.

Tal diligência foi cumprida (fls. 563 a 569), tendo o Sujeito Passivo sido intimado e tendo-se manifestado sobre o resultado (fl. 574), postulando ainda que “*Pelas mesmas razões, a Recorrente entende devam ser excluídas da base de cálculo do ICMS as rubricas ‘encargos de depreciação’, ‘manutenção’, e ‘gastos gerais de fabricação’, uma vez que tais elementos do custo também estão abrangidos pela regra disposta no dispositivo legal acima mencionado, adotando-se o método de absorção pelo custo real de produção*”.

### VOTO VENCIDO

A via recursal eleita pelo Sujeito Passivo é cabível e adequada, ante sua previsão no art. 169, inciso II, alínea “b”, do RPAF/99. Foi deduzido tempestivamente (art. 171 do RPAF/99).

Apesar de deduzido pela segunda vez nestes autos, observo que o acórdão proferido anteriormente por esta 2ª CJF anulara a primeira decisão de primeiro grau por entendê-la omissa, versando apenas sobre essa matéria. Presente, portanto, a hipótese do art. 173, inciso II, *in fine* do RPAF/99.

Sou pelo seu conhecimento.

Avançando sobre a pretensão recursal, prudente avaliar a tese sobre decadência conforme ventilada.

A jurisprudência deste CONSEF tem evoluído desde edição de Parecer, da lavra da Ilustre Procuradora do Estado Cláudia Guerra, ao cabo do Procedimento de Uniformização de Orientação Jurídica (Proc. PGE 2016.194710-0), no que diz respeito à decadência. Nesse sentido, cito Acórdãos CJF nºs 0284-12/18, 0249-11/18, 0429-12/17 e 0381-12/17.

A técnica de apuração do ICMS é, primordialmente, a do lançamento por homologação da atividade desenvolvida pelo sujeito passivo. Nesses casos, o direito de o sujeito ativo revisar a atividade do sujeito passivo e constituir, mediante lançamento (de ofício) revisório dessa atividade extingue-se cinco anos após a ocorrência do fato gerador. Nesse sentido, divirjo respeitosamente da fundamentação do acórdão recorrido.

Entretanto, não divirjo de sua conclusão sobre o tema.

O Sujeito Passivo pretende que se acolha a decadência em relação às operações realizadas entre os dias 1º e 14 de janeiro de 2009, já que a sua notificação se operou em 14/01/2014. Penso que a pretensão não merece prosperar, pois, pela mesma razão, é preciso avaliar a técnica de lançamento adotada pela legislação do ICMS, e só então examinar as razões da pretensão.

Ocorre que por força do art. 24 da Lei Complementar nº 87/96, com eco no art. 24 da Lei nº 7.014/96, e no art. 16, inciso V, do RICMS/12, o ICMS na Bahia é, de ordinário, apurado mensalmente. Vale dizer, em que pese o fato gerador do tributo dizer respeito a “*operações* relativas à circulação de mercadorias” (dentre outras), que se aperfeiçoam muitas vezes de modo instantâneo, existe um ciclo de apuração cometido ao Sujeito Passivo. Esse ciclo ocorre mês a mês, é dizer, em períodos certos de tempo, analogamente ao que se encontra previsto no art. 144, § 2º do CTN (embora tratando de matéria diversa, mas que se ajusta ao raciocínio ora desenvolvido).

Assim, se o regime de apuração dos tributos “lançados por períodos certos de tempo” deve observar a norma editada para aquele período, de modo semelhante deve-se respeitar a periodicidade da apuração do ICMS (no caso, a periodicidade mensal) para o cômputo da

decadência. Afinal, o Sujeito Passivo, ainda que deva registrar diariamente suas operações mercantis, somente mês a mês é que deve apurar o tributo.

Diante do exposto, afasto a prejudicial de decadência, para entender que a notificação operada dentro do mês de janeiro de 2014 é eficaz em relação a todo o mês (período de apuração) verificado cinco anos antes, isto é, todo o período de janeiro de 2009, já que o Sujeito Passivo ainda não havia completado o ciclo para apurar e realizar todas as atividades tendentes ao recolhimento do tributo naquele mês.

Por conseguinte, antes de examinar a questão de fundo, é curial examinar a pretensão de produção de prova pericial. E, neste particular, acompanho o entendimento do órgão julgador de primeiro grau.

É que não vejo, com a devida vênia, razão para o deferimento do pedido de perícia ou de diligência, pois noto que o Sujeito Passivo já se desincumbiu de trazer a liça elementos suficientes para gerar a convicção necessária ao julgamento da lide. Aplica-se o RPAF/99, Decreto nº 7.629/99, art. 147, I, “b”, c/c § 1º.

Atingindo, enfim, o exame do mérito, é de bom alvitre destacar que o tema não é novo neste CONSEF. Também convém destacar que não se discute aqui a tese, calcada na Súm. 166 do STJ, acerca da não incidência do ICMS nas transferências interestaduais, pois o Sujeito Passivo com efeito fez incidir o imposto quando da sua remessa, na origem.

Portanto, a questão se cinge a definir se certos itens, objeto de glosa (“depreciação”, “energia elétrica/outros” e “gastos gerais de fabricação”) podem ser admitidos com componentes do **“custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”** (art. 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96; art. 17, § 8º, inciso II, da Lei nº 7.014/96; e IN SAT nº 52, de 17/10/2013).

Também sob esse viés o tema não é novo, tanto assim que chegou a ser julgado em precedente sempre lembrado, no âmbito do STJ, por ocasião do julgamento do REsp nº 1.109.298/RS, em que ficou assentado que *“Em primeiro, a interpretação da norma deve ser restritiva, pois o citado parágrafo estabelece bases de cálculos específicas. Em segundo, os incisos estão conectados às atividades do sujeito passivo, devendo ser utilizado o inciso II para estabelecimento industrial. Em terceiro, a norma visa evitar o conflito federativo pela arrecadação do tributo, o que impede a interpretação que possibilita o sujeito passivo direcionar o valor do tributo ao Estado que melhor lhe convier”*..

Este CONSEF tem decidido, sem unanimidade, segundo tal precedente, inclusive em relação à autuada e empresas com relacionadas, oras divergindo ou não em relação à energia elétrica como matéria prima ou material secundário. Cito os julgados: 0100-12/13, 0440-12/17, 0443-12/17, 0447-12/17, 0453-12/17 e 0135-12/19.

Também o TJBA tem julgados nesse sentido:

**EMENTA: APELAÇÃO E REMESSA NECESSÁRIA. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. ICMS. BASE DE CÁLCULO. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA. NORMA MINEIRA. INAPLICABILIDADE. DEFINIÇÃO EXPRESSA NA LC/87/96 QUE DEVE SER INTERPRETADA RESTRITIVAMENTE. DECADÊNCIA. TRIBUTO LANÇADO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO PARCIAL. INTERPRETAÇÃO DO § 4º DO ART. 150 DO CTN. SENTENÇA MANTIDA. RECURSO CONHECIDO E NÃO PROVIDO.** A essência da presente lide é a alegação do Apelante de que a Lei Complementar nº 87/96 e a legislação estadual da Bahia a respeito do ICMS não definem o que deve ser considerado como “custo da mercadoria produzida” na base de cálculo das operações interestaduais, o que justificaria a adoção dos conceitos dispostos na Norma Mineira de que a despesa de “mão de obra” encontra-se no rol da referida LC. **As despesas de manutenção, depreciação, energia elétrica e outros não integram a base de cálculo do ICMS sobre operações interestaduais, porque a interpretação a ser dada ao art. 13 da Lei Complementar nº 87/96 é restritiva na análise do que deve ser considerado como custo da mercadoria produzida.** Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e desta Corte baiana. É desnecessário recorrer a Normas distintas da Lei Complementar nº 87/96 na apuração dos custos de produção da mercadoria para fim de definição da base de cálculo do ICMS, à vista da orientação jurisprudencial no sentido de que basta a interpretação restritiva do art. 13 da LC nº 87/96. Aos tributos lançados por homologação - como o ICMS, nos casos em que o contribuinte tenha efetuado pagamento, ainda que parcial, aplica-se o regramento da

*decadência disposto no § 4º do art. 150 do CTN, de modo que a contagem do prazo quinquenal deve ter como termo a quo a data do fato gerador e não o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN). APELAÇÃO CONHECIDA E NÃO PROVIDA.*

**(Classe: Apelação, Número do Processo: 0374609-09.2013.8.05.0001, Relator(a): LIGIA MARIA RAMOS CUNHA LIMA, Publicado em: 18/06/2019 – grifos nossos)**

No entanto, fiquei impressionado pelo voto que proferiu o Conselheiro Carlos Antonio Borges Cohim Silva, quando restou vencido no Acórdão CJP nº 0135-12/19, que acata “energia elétrica” como custo de produção para esse setor industrial, por reconhecer o caráter essencial. Peço vênia para transcrever parte do voto:

*Com referência aos lançamentos decorrentes de transferências com origem em estabelecimentos industriais o Recorrente alegou que todas as rubricas “depreciação”, “manutenção” “energia elétrica” e “outros custos indiretos”, indicadas nas planilhas entregues ao Fiscal, são custos que integram os elementos definidos na Lei Complementar nº 87/96, estando as mesmas segregadas naquela documentação apenas por questão gerencial da própria Recorrente e, por este motivo, entende ser legítimo o creditamento.*

*Entendo que a tributação dessas operações deve seguir o disposto no Inciso II do §4º do Art. 13 da LC 87/96, àquela que determina os custos permitidos para compor a base de cálculo da operação, os quais sejam: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, pois resta claro que os produtos foram produzidos no estabelecimento de empresa Matriz ou Filial da autuada. Desta forma, em toda e qualquer transação que envolva os produtos fabricados por estabelecimentos Matriz e Filiais, entre esses estabelecimentos, deverá ser seguido a orientação legal ora citada.*

*Dessa forma, não tenho como acatar a tese da Recorrente que sem embasamento requereu que fossem considerados todos os custos incorridos na produção, pois sabemos que na rubrica de “custos” constam todos os valores pagos, necessários para produção das mercadorias, mas que nem sempre se adequa aos conceitos estabelecidos na legislação estadual como permissivo de crédito.*

*Entretanto, entendo que assiste razão ao Recorrente no que se refere ao direito de creditamento quanto à energia elétrica, pelas razões a seguir.*

*A energia elétrica consumida em um estabelecimento industrial constitui elemento indispensável à consecução de seu processo fabril e, nesta condição, preenchem os requisitos do conceito previsto no Art. 309, IV, “b” RICMS/BA, estes que trata da hipótese de crédito relativo à energia elétrica que seja consumida no processo industrial.*

*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:*

*IV - o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento:*

*(...)*

*b) quando consumida no processo de industrialização;*

*Restou incontroverso, no curso do presente processo administrativo, que a função desempenhada pela energia elétrica no processo industrial, e nesta condição deve ser tratada, ou seja, como matéria-prima ou como insumo indispensável face à participação direta do custo de produção, sendo totalmente consumida, a despeito de não integrar fisicamente o produto em fabricação, e, também, o fato de que sem a sua participação sequer pode ser iniciado e menos ainda concluído o processo fabril, dada a sua total essencialidade como fonte de energia e que por isso mesmo adentra inafastavelmente o conceito de custo de produção.*

*A Lei Kandir é inespecífica nesse sentido, a falta de conceitos em lei nacional dá margem para que cada um dos Estados afirme-se apto para legislar sobre a matéria, com base nos arts. 24, I, e 155, II da Constituição Federal, e regulamentar a matéria por meio de atos infralegais, inclusive decretos.*

*Consequentemente, é comum que cada Estado fixe aqueles conceitos segundo os interesses econômicos dos entes federativos que integram: por um lado, nos denominados “estados produtores”, busca-se conferir-lhes um maior alcance, com o efeito de ampliar a base de cálculo do ICMS e elevar a arrecadação do tributo nas saídas interestaduais; por outro, nos “estados consumidores” a interpretação é restritiva, com resultado na redução do crédito fiscal transferido e aumento nas respectivas receitas.*

*Na maior parte dos casos, o dissenso no tratamento legislativo do tema envolve o alcance do “custo da mercadoria produzida” e a definição de cada um dos elementos – matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento – que servem para delimitá-lo.*

*Não há lógica em sustentar que o Estado da Bahia concede o crédito fiscal da energia elétrica em sendo consumida no processo produtivo, entretanto não aceita classificá-la como custo direto na fabricação do*



*produto nas transferências interestaduais.*

*Após análise sistemática das disposições legais, entendo assistir razão ao Recorrente neste aspecto, por considerar a energia elétrica vinculada ao processo fabril, que se constitui como elemento a ele essencial e indispensável na condição de produto secundário, inexistindo ofensa ao artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96 que o inclua na base de cálculo das transferências, resultando no direito ao crédito do ICMS destacado na documentação de aquisição.*

*Desta forma, entendo que deve ser excluída dos lançamentos referentes às transferências com origem em estabelecimentos industriais as parcelas relativas à energia elétrica, por ser legítimo o seu creditamento.*

*[...]*

Pois bem. Examinando o repertório normativo, seja em nível complementar (nacional), seja em nível de solução política entre os entes tributantes (refiro-me aos Convênios e Protocolos adotados no âmbito do CONFAZ, bem assim às Resoluções do Senado Federal), seja em nível local (refiro-me às leis e regulamentos baianos de regência do ICMS, ou de organização do lançamento tributário, ou do processo administrativo tributário), não encontro dispositivo que autorize que o Estado da Bahia simplesmente desconsidere a base de cálculo que sujeito passivo calculara conforme a lei de regência do ICMS na Unidade Federativa em que se situa o seu estabelecimento remetente.

Ora, como bem salientou o relator (e vemos diuturnamente mencionado nos julgados deste CONSEF), a questão aqui é de partilha de competência. Todavia, não vejo no art. 148 do CTN, por exemplo, uma autorização para desconsiderar as declarações prestadas pelo sujeito passivo, se calcadas na legislação de regência do Estado de origem. Ora, não há omissão, tampouco há de se negar a fê das declarações ou os esclarecimentos prestados pelo Sujeito Passivo, que, ao que tudo indica, são compatíveis com as normas a que eles se sujeitam. A propósito, vale lembrar que naquele caso do REsp nº 1.109.298, a atividade fiscalizatória que originou a discussão demonstrou que o Sujeito Passivo, de forma artificiosa, reduzira a praticamente zero a tributação para a unidade da federação de destino, a justificar a desconsideração da base de cálculo na unidade de origem. Nada vejo sobre isso nestes autos, e a autuação se sustenta em transcrição de precedentes, mas não na evidenciação fática de que o Sujeito Passivo porventura estivesse a fugir da tributação por meios evasivos, ou estivesse a praticar alguma conduta de modo a afastar a tributação perante este Estado, ou estivesse a descumprir a legislação de regência do Estado de origem das mercadorias.

Se a solução empregada pela unidade da federação de origem é, por hipótese, incompatível com a norma complementar (assim como parecem estar incompatíveis com a jurisprudência remansosa do STF e do STJ, de que não incide ICMS nas transferências entre estabelecimentos titulados pela mesma pessoa, todas as leis locais que fazem incidir o ICMS consoante o art. 12, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96), não é compatível com a racionalidade do sistema tributário, tampouco com a segurança jurídica, que o sujeito passivo seja obrigado, por um ente, a tributar sob uma dada base e, pelo outro, a expurgar valores dessa base. É da essência do federalismo fiscal que esses conflitos sejam dirimidos entre iguais, e não pelos contribuintes que, de resto, não detêm legitimidade para postular perante o STF medida originária a fim de dirimir tais conflitos (a propósito, ver o julgamento da Ação Civil Originária nº 2887/SC, que versa sobre tema idêntico, mas não foi conhecida por parte do STF).

Dito por outro modo, se há conflito, devem os entes tributantes buscar solucioná-lo sem causar àquele que não detém a mesma capacidade política – o particular, o sujeito passivo – uma insegurança brutal. É de ver-se que ao pagar um crédito originário deste PAF, o sujeito passivo estará impedido de repercuti-lo, com ofensa até mesmo à não-cumulatividade própria do ICMS, e tudo em nome de uma posição em um conflito de competência – como bem reconheceu o Senhor Relator – que, sem qualquer dúvida, nada diz respeito ao Sujeito Passivo.

Senhores, tenho recordado que uma das missões deste Conselho, estampada no art. 2º de seu Regimento Interno (aprovado por meio do Decreto nº 7.592/99) é “julgar os litígios decorrentes de lançamentos de tributos”. A missão de julgar litígio vai além da aplicação pura e simples da lei: é necessário enxergar o teor belicoso do conflito, enxergar os verdadeiros envolvidos, dar solução

compatível com o sistema. Nesse passo, recorro o relativamente recente episódio do “Protocolo ICMS do CONFAZ nº 21/2011”, rechaçado pelo STF. Também recorro que o tema em questão possivelmente terá um passo adiante em sua solução quando vier a ser julgado pelo STF o “caso Gelita” (RE nº 628.075, pautado para 20/11/2019), ou outro que venha a servir de piloto para o julgamento do Tema 490 dentre os representativos de controvérsia.

De todo modo, por visualizar ofensa a princípios constitucionais tributários basilares (racionalidade, segurança jurídica, federalismo fiscal e não-cumulatividade do ICMS) e por não ver fundamento legislativo que autorize seja a edição da IN SAT nº 52/2013, seja a “glosa” de um crédito que fora decorrente da aplicação legítima da lei de regência do ICMS na Unidade da Federação de origem, sou pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar o Auto de Infração IMPROCEDENTE.

#### **VOTO VENCEDOR**

Embora reconheça a complexidade do tema, que quase sempre tem levado a um espinhoso debate neste Conselho, e reconheça também o excelente voto do Eminentíssimo Relator, venho discordar com a máxima vênua da decisão, até porque há farta jurisprudência neste Conselho, em que tem se decidido em sentido contrário ao do voto proferido nesta sessão.

O presente processo administrativo fiscal decorre de auto de infração, onde o entendimento dos autuantes é de que as operações, objeto deste auto (transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo contribuinte, mas situados em outros estados), foram realizadas com bases de cálculo do ICMS em valores superiores aos permitidos pela legislação em vigor, tanto na esfera estadual quanto federal, por assim dizer, ao arpejo do artigo 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/1996 e também do artigo 56, V, “b” do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, que por sua vez reproduz o artigo 17, § 7º, inciso II da Lei Estadual nº 7.014/96, fonte do Regulamento vigente.

Quanto à preliminar de decadência, nada a tenho a discordar, pelo contrário, a exposição foi brilhante, já que o ICMS é um imposto com apuração mensal, e os fatos geradores decorrentes de entradas e saídas embora ocorram diariamente, para efeitos de apuração do imposto, o fato gerador da obrigação de pagar ocorre mensalmente, no encerramento do mês. Assim, concordo com a negativa da decadência.

Da mesma forma, concordo quanto à negativa da perícia solicitada. Isto porque, está em discussão uma questão de direito, e não fática. De posse das planilhas de custos fornecidas pela contabilidade do impugnante, os autuantes mantiveram no cálculo do custo os valores referentes a matérias primas, material secundário, mão de obra direta e indireta, material de embalagem, custos indiretos por encomenda, armazenagem e transporte de matéria prima, que coincidem exatamente com as rubricas que estão elencadas no inciso II do supracitado art. da LC 87/96, e expurgaram do custo das mercadorias produzidas os seguintes itens: depreciação, energia elétrica, água/esgoto, combustíveis, materiais diversos e outras alocações.

Entendem os autuantes, que o método de cálculo utilizado pela impugnante, contém em seu bojo, elementos que elevam ilegalmente a base de cálculo das operações, de forma que recolhe-se imposto devido ao Estado de origem da mercadoria um valor maior que o devido, e em contrapartida, em virtude da não-cumulatividade do ICMS, esse valor pago na origem é utilizado como crédito do ICMS apropriado pelo estabelecimento de destino, aqui autuado, havendo em tal procedimento, redução indevida do imposto que é apurado e recolhido ao Estado da Bahia, e tal redução corresponde exatamente ao valor do crédito apropriado pelo estabelecimento autuado. Enfim, o valor do imposto a recolher, fica notoriamente reduzido pelo virtual “excesso” de valor creditado nas citadas transferências.

Creio ser ponto pacífico que tanto impugnante quanto autuante convergem quanto ao entendimento de que os artigos 146 e 155 da Constituição Federal estabelecem que as normas

gerais tributárias, especialmente quanto ao fato gerador e a base de cálculo são definidas por Lei Complementar.

No esmero de traduzir a importância do princípio da legalidade estrita no âmbito tributário trago uma citação valiosa de grande alcance doutrinário, que considero fundamental para análise que faremos aqui neste voto, do Professor Paulo de Barros Carvalho:

*O princípio da legalidade, entre nós, compele o agente a procurar frases prescritivas, única e exclusivamente, entre as introduzidas no ordenamento positivo por via de lei ou de diploma que tenha o mesmo status (grifo nosso). Se do conseqüente da regra advier obrigação de dar fazer ou não fazer alguma coisa, sua construção reivindicará a seleção de enunciados colhidos apenas e tão somente no plano legal, sendo vedado o aproveitamento de sentenças oriundas de decretos, portarias e outros atos de hierarquia inferior (grifo nosso). A regra matriz de incidência, como estrutura lógico-sintática, há que ser saturada com as significações do direito positivo.*

*Entretanto pela diretriz da estrita legalidade, não podem ser utilizados outros enunciados, senão aqueles introduzidos pela lei. Seja a menção genérica do acontecimento factual, com seus critérios compositivos (material, espacial, temporal), seja a regulação da conduta, firmada no conseqüente, também com seus critérios próprios, vale dizer, indicação dos sujeitos ativo e passivo (critério pessoal) bem como da base de cálculo e da alíquota (critério quantitativo), tudo há de vir expresso em enunciados legais, não se admitindo, sob qualquer pretexto, que sequer um desses elementos possa ser retirado de orações prescritivas inferiores (grifo nosso) (ob cit. Fls. 139/40).*

*Por sua vez, Sacha Calmon entende que “está claro que a lei infra-constitucional não pode pôr limite em princípio constitucional nem o intérprete pode mudar-lhe o conteúdo e os destinatários ativos e passivos. Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade voltam-se em Direito Tributário precisamente contra o legislador e o administrador. (FISCO VERSUS CONTRIBUINTE: ATÉ ONDE VAI O ABUSO - Gazeta Mercantil - 07.11.2005)*

E como bem asseverou Luciano Amaro, segundo o princípio da tipicidade tributária, “*deve o legislador, ao formular a lei, definir, de modo taxativo (numerus clausus) e completo, as situações (tipos) tributáveis, cuja ocorrência será necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, bem como os critérios de quantificação (medida) do tributo*”, vedando-se ao aplicador da lei “*a interpretação extensiva e a analogia, incompatíveis com a taxatividade e determinação dos tipos tributários*” (in *Direito Tributário Brasileiro 10ª ed.*, Ed. Saraiva, pág. 113).

Assim, de pronto, entendo que não é possível configurar qualquer fundamento na interpretação de que a LC 87/06, no seu art. 13, II, § 4º, é exemplificativa. Recorro à melhor doutrina por uma questão de estilo, mas afirmo isto, sem precisar me aprofundar em questões de semântica ou de hermenêutica jurídica, pois simplesmente não poderia ser de outra forma.

Conforme a insuperável colocação do Mestre Paulo de Barros Carvalho, compele o agente procurar frases prescritivas exclusivamente entre as introduzidas no ordenamento jurídico por via de lei que tenha o mesmo status, sendo vedado o aproveitamento de regras de hierarquia inferior, notadamente nos critérios que estabeleçam alíquotas e base de cálculo, de forma a se estabelecer indevassável barreira ao avanço sobre o patrimônio alheio, de forma injusta e indevida. Assim, em havendo uma interpretação de que os custos são exemplificativos e não taxativos, assim como dos conceitos de custos ali relacionados, estas devem ser feitas por lei de mesmo status, ou seja, por Lei Complementar, jamais por lei ordinária.

O legislador federal sabia que o artigo tratava da base de cálculo nas transferências interestaduais com repercussão direta no valor arrecadado no estado de origem e também no de destino, visto haver uma repartição de tributos. O legislador sabia também que seria uma temeridade deixar a definição da base de cálculo à mercê de normas estaduais, porque isto conduziria a uma terrível insegurança jurídica para os contribuintes, de forma a evitar exatamente o que aqui ocorre nesta lide, onde os estados de origem são virtualmente acusados pelos autuantes de se apropriarem de valor de ICMS maior que o devido, tendo o impugnante recolhido o imposto que devia, alegadamente por conta da obrigação que lhe foi imposta.

A título de contra exemplo, cito aqui o artigo 22, da Lei Estadual nº 7.014/96 que visivelmente, ao contrário da lei em discussão, não é taxativa, mas exemplificativa, que dita o modo de arbitramento da base de cálculo, quando se trata de um estabelecimento industrial, *in verbis*:

*Art. 22. A autoridade lançadora poderá arbitrar a base de cálculo do ICMS, quando não for possível a apuração do valor real, nas seguintes hipóteses:*

*IV - em se tratando de estabelecimento industrial, tomar-se-á por base:*

*a) o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo das matérias-primas, materiais secundários, produtos intermediários, acondicionamento, mão-de-obra e outros gastos de fabricação, agregando-se ao montante 20% (vinte por cento), a título de margem de valor adicionado (MVA);*

O legislador federal, preciosamente, não deixou qualquer margem para especulação, pois define o custo da mercadoria produzida para efeitos de transferências interestaduais, de forma clara, concisa e fulminante: *assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento*

*Entendo que essa questão encontra-se pacificada pelo STJ, conforme do RECURSO ESPECIAL Nº 1.109.298 - RS (2008/0279009-9) RELATOR : MINISTRO CASTRO MEIRA, cujo trecho fundamental aqui transcrevo neste voto:*

*A questão jurídica em debate, portanto, refere-se à base de cálculo do ICMS na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado do mesmo titular - artigo 13, § 4º, da LC 87/96.*

*Na espécie, por diversas razões a base de cálculo do ICMS deve ser o custo da mercadoria produzida nos termos do artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96 (e não a entrada mais recente).*

*Em primeiro, a interpretação da norma deve ser restritiva, pois o citado parágrafo estabelece bases de cálculos específicas. Em segundo, os incisos estão conectados às atividades do sujeito passivo, devendo ser utilizado o inciso II para estabelecimento industrial. Em terceiro, a norma visa evitar o conflito federativo pela arrecadação do tributo, o que impede a interpretação que possibilita o sujeito passivo direcionar o valor do tributo ao Estado que melhor lhe convier. (grifo nosso).*

Por outro lado, às vezes, a lei penetra uma zona de incerteza, dado que por exemplo, uma mesma mercadoria ao ser utilizada numa indústria pode ser matéria prima e em outra vir a ser um material secundário, sendo impossível ao legislador estabelecer “*numerus clausus*” os itens que pertencem a cada um dos conceitos enunciados na lei, dependendo do aplicador delinear e separar os itens dentro do conceito existente.

Assim, explica-se que não foi uma falha do legislador na elaboração da lei complementar, pois cabe a análise em cada caso concreto, se um determinado gasto é matéria prima ou material secundário, ou de acondicionamento, etc. Daí, a necessidade do legislador infraconstitucional, com vistas a estabelecer uma segurança jurídica nas relações do contribuinte com o fisco, detalhar a definição legal de determinados conceitos, para que seja aplicado corretamente a lei ao caso concreto, partindo-se de um paradigma legal.

No entanto, é preciso ressaltar, que no caso de conceitos indeterminados no âmbito do Direito Tributário, deve o legislador preencher as devidas lacunas sem, no entanto, alterar o conteúdo, a definição e o alcance de institutos e conceitos e formas de direito privado, conforme os ditames do art. 110 do CTN.

Se observarmos em qualquer manual de contabilidade de custos, veremos que materiais primários e secundários tem em comum o fato de se agregarem ao produto final e só se separam conceitualmente um do outro, por ser o material secundário composto de itens de menor agregação na mercadoria produzida em comparação com a matéria prima (por isso mesmo dito secundária, por advém na sequência de prima ou primária).

Na indústria de móveis, a madeira é claramente identificada como matéria prima por ser o item de maior relevância na fabricação, e os metais empregados, tais como pregos, parafusos, puxadores, são exemplos clássicos de material secundário de fácil identificação no produto final. Existe ainda uma situação comum a esses dois itens de custo – integram os chamados custos diretos de fabricação, porque é possível determinar em cada item produzido o quanto foi aplicado de cada um dos materiais envolvidos, madeira, pregos, parafusos, puxadores, etc. Assim, na

fabricação de duas mesas, uma pequena e uma grande, é possível determinar com precisão o custo da matéria prima e da matéria secundária na fabricação de cada uma delas.

Já a energia elétrica jamais pode integrar a rubrica material secundário, pois se trata de um custo indireto de fabricação, visto ser necessário fazer-se um rateio para se apropriar o custo para cada elemento, sendo ao contrário da matéria prima e do material secundário, impossível determinar entre dois móveis de diferentes tamanhos, quanto se gastou precisamente de energia elétrica em cada uma delas. A verdade é que dada a importância do custo de energia elétrica nos processos industriais ela assume rubrica própria na contabilidade, não estando inserida em nenhuma outra nomenclatura de custos.

Além disso, o Poder Judiciário, no âmbito do STJ, já se produziu farta jurisprudência no sentido de negar a condição de energia elétrica como integrante como matéria prima ou material secundário pois não se incorporam ao produto (AgRg no RE 731885 – PR – Rel. Ministro Luiz Fux, DJ de 20/03/2006), assim como, sem amparo na Constituição e na Lei Complementar, o legislador infraconstitucional jamais poderia ao seu alvitre considerar energia elétrica como mercadoria para fins tributários.

Como bem disse Luciano Amaro, *o legislador infraconstitucional não pode expandir o campo de competência tributária que lhe foi atribuído, mediante o artifício de ampliar a definição, o conteúdo ou o alcance de institutos de direito privado.*

Quanto ao frete, e demais despesas como manutenção, combustíveis, água/esgoto, e outras alocações não especificadas, vejamos resposta a uma consulta de nº 90/2001 feita ao fisco paulista, onde consta textualmente, um trecho esclarecedor, que foi fundamentada segundo a consulta, em *terminologia contábil proposta pelo Prof. Eliseu Martins (in MARTINS, Eliseu - Contabilidade de Custos, São Paulo, Ed. Atlas, 1996, cap. 2), in verbis:*

*“É bastante fácil a visualização de onde começam os custos de produção, mas nem sempre é da mesma maneira simples a verificação de onde eles terminam. É relativamente comum a existência de problemas de separação entre custos e despesas de venda. A regra é simples, bastando definir-se o momento em que o produto está pronto para a venda. Até aí, todos os gastos são custos. A partir desse momento, despesas. (grifo nosso)*

Assim, fica evidenciado um conceito que segue a mais elementar lógica do pensamento: se estamos falando de custos de produção, há de se entender que uma vez encerrada a produção, encerraram-se também os custos inerentes ao processo.

Logo, por exemplo, a despesa com frete para entrega da mercadoria ocorre em momento posterior à produção e não pode, portanto, ser inserido como um gasto necessário para produzi-lo. Não tem qualquer cabimento jurídico à apropriação de despesas operacionais, como as que foram acima elencadas, que estão distanciadas da intervenção direta nos processos de fabricação de elementos que são gastos inclusive depois de encerrado o ciclo de produção. O mesmo ocorre com despesas de manutenção.

Por fim, discordo quanto ao aspecto do cumprimento da legislação de outros estados por parte do Recorrente; não é justificável o impugnante alegar que cumpriu a lei tributária dos estados de SP, MG e Pernambuco.

É livre e lícito ao contribuinte, opor-se à pretensão do Estado, quando entender que o imposto não é devido, como agora o faz contra o Estado da Bahia. Tivesse melhor atenção sobre as regras constitucionais tributárias e sobre as decisões dos tribunais superiores, resistiria legalmente à pretensão imposta por aqueles estados, procurando os meios jurídicos cabíveis para recolher o imposto a quem é de direito, na quantia exata dos valores que lhes são legalmente devidos.

Concluo que o impugnante, utilizando-se de uma operação aparentemente perfeita sob o plano jurídico, recolheu aos estados de origem das transferências, mais impostos do que aqueles que lhe são constitucionalmente devidos, aproveitando-se de uma dissimulação jurídica praticada por outros estados, para aumentar a base de cálculo nas transferências interestaduais.

Para não deixar de citar a jurisprudência deste Conselho de Fazenda, trago aqui breve trecho de voto do Conselheiro Tolstoi Seara Nolasco no Acórdão nº 016-12/09:

*“ Há que se privilegiar o aspecto teleológico da norma. Nessa linha de entendimento, em raciocínio analógico, observa-se que a fixação das alíquotas, nas operações interestaduais, são, em regra, de valor inferior às estabelecidas para as operações internas, considerando que a repartição do imposto deve aquinhoar o Estado de destino com a maior parcela. Nesse mesmo sentido, interpretamos que o conceito de custo de produção, para fins de transferência, deve ser restritivo, para abarcar tão-somente aquelas parcelas diretamente afetadas ao processo de produção industrial.*

*É de se concluir, portanto, seja através da interpretação teleológica, seja através da hermenêutica textual, que o conceito de custo industrial não pode admitir ampliação, sob pena, inclusive, de ferir o pacto federativo, cláusula pétrea da nossa Constituição, pois cada Estado fixaria na sua legislação o conceito de custo que lhe fosse mais conveniente e interessante para fins de aumentar a sua arrecadação tributária. Inaplicável, portanto ao Estado da Bahia o Parecer CAT 05/05, de São Paulo.*

*Com isso não quero dizer que a apuração dos custos efetuada pela empresa esteja incorreta do ponto de vista da ciência contábil. Não é isso. No caso em exame, a legislação não altera o conceito contábil. Apenas para fins de fixação da tributação na origem e no destino das mercadorias, estabelece 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 serem integrados nas operações subsequentes, a se realizarem no Estado de destino das transferências, cabendo a este o recebimento do imposto sobre estas parcelas”.*

Pelo exposto, o contribuinte transferiu mercadorias de seus estabelecimentos situados em outros Estados da Federação, com base de cálculo acima da que é legalmente permitida, violando o disposto no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, quando o legislador determinou taxativamente os elementos de custo de produção: matéria-prima, mão-de-obra, material secundário, e acondicionamento.

Assim, os gastos com os demais itens de custo de produção, tais como manutenção, depreciação, frete, energia elétrica e combustível, não devem ser computados no custo de produção para efeitos de transferência interestadual, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, e voto pela PROCEDÊNCIA do auto de infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0007/14-4**, lavrado contra **PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A. (BRF – BRASIL FOODS S.A.)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$539.759,97**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Ildemar José Landin, Marcelo Mattedi e Silva e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO – Conselheiros: Henrique Silva de Oliveira, Carlos Henrique Jorge Gantois e Paulo Shinyashiki Filho.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de setembro de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR/VOTO VENCIDO

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - VOTO VENCEDOR

EVANDRO KAPPES - REPR. DA PGE/PROFIS