

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0054/08-8  
RECORRENTE - SOUZA CRUZ S/A.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0349-04/09  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET - 05/05/2014

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0084-12/14

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DE MESMA TITULARIDADE. BASE DE CÁLCULO. CUSTO DE PRODUÇÃO. A base de cálculo nas operações de transferências entre estabelecimentos de mesma titularidade, é o custo de produção, assim entendida a soma da matéria-prima, do material secundário, da mão de obra e acondicionamento, consoante estabelece a Lei Complementar do ICMS. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão por maioria.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF nº 0349-04/09) que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 16/12/2008, para exigir ICMS no valor de R\$99.751,39, acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal do imposto, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolos, em relação aos meses de janeiro a dezembro de 2004.

No campo “Descrição dos Fatos” consta que a “*ação fiscal se refere à verificação da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação, que foram transferidos para filiais localizadas neste Estado. Por força de disposição constitucional (artigos 155, § 2º, XII, “i”, e 146, III, “a”), a Lei Complementar nº 87/96, através do art. 13, § 4º, II, prescreve que nessa situação a base de cálculo deve corresponder aos custos da mercadoria produzida, que corresponde à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.*” A L/C nº 87/96 dá amparo à Lei nº 7.014/96 (art. 17, § 7º, II), que, por sua vez, respalda o disposto no art. 56, V, “b” do RICMS/BA, que exige a glosa de crédito fiscal decorrente de base de cálculo a mais nas situações aqui tratadas. Desse modo, os demais gastos devem ser expurgados para fins de determinação da base de cálculo legal, implicando no estorno do respectivo crédito fiscal. É esclarecido que em relação ao frete, que a cláusula CIF, juridicamente falando, é inaplicável às transferências, por não existir a figura do remetente-vendedor e do destinatário-comprador (pessoas jurídicas distintas). Acrescenta-se que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pelo próprio autuado, onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção, por código de produto. Na apuração foi elaborado o demonstrativo “Estorno de Crédito – Custo de Transferência” (fls. 13 a 28), que também se encontra em meio eletrônico (fl. 11). Visando confirmar o acerto da auditoria, são apresentadas as seguintes decisões atinentes à matéria em discussão: Acórdãos CJF de nºs 0210-11/04 e 0340-11/06, ambos do CONSEF/BA; Processo nº 70002778157, do TJ/RS; Recurso Especial nº 707.635/RS (2004/0171307-1), com posicionamento do STJ; RE nº 79452/RS, emanado do STF (Supremo Tribunal Federal). Acrescenta-se que tanto o STF como o STJ (Superior Tribunal de Justiça) já pacificaram o entendimento de que deve ser aplicado o princípio da legalidade estrita (art. 97, IV do CTN) quanto à definição da extensão da base de

cálculo dos impostos, de forma que o intérprete deve se ater ao disposto na lei”.

Após análise de todas as peças processuais, a 4ª JJF prolatou a seguinte Decisão:

[...]

O Auto de Infração acusa a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo superior a estabelecida em lei complementar.

Preliminarmente com relação ao argumento de que na lavratura do Auto de Infração 206891.0011/07-9 foram indicados expurgos relativos à “depreciação” e neste “gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF, etc....” o que no seu entendimento causa insegurança não pode ser acatado, tendo em vista que a questão que se apresenta no processo é a constituição da base de cálculo prevista no art. 13, §4º, II da LC 87/96 nas operações interestaduais. Portanto, qualquer elemento de custo expurgado que não esteja adequado à norma é passível de expurgo, fato que será apreciado a seguir.

Saliente que na defesa apresentada o contribuinte não questionou os valores e quantidades levantados pela fiscalização, que culminou na base de cálculo apontada na infração. A discussão em lide trata da não ocorrência dos fatos geradores e da legalidade em relação ao direito de utilização do crédito fiscal pago no Estado de origem.

O autuado argumenta que na apuração do custo de produção:

- a) Procedeu de acordo com a Lei das S/A, princípios contábeis, legislação comercial e técnica contábil incluindo “entre elas a depreciação e outros encargos”;
- b) A LC 87/96 define base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais (custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), mas não dispõe quanto à apuração de cada insumo;
- c) Foram computados todos os elementos de custos sobre os insumos utilizados na produção de cigarros, em obediência às normas contábeis, legislação do Imposto de Renda, Lei S.A., mas que nas operações de transferências, em relação ao custo contábil dos cigarros produzidos em cada fábrica não há determinação expressa no art. 13, § 4º, inciso II, da LC 87/96 que obrigue para efeito de cálculo do ICMS, que seja expurgado do custo da matéria-prima, do material secundário e acondicionamento, que integram a mercadoria produzida, qualquer parcela que componha o custo de produção.

Os autuantes contestaram os argumentos defensivos afirmando que os valores apontados na autuação foram apurados com base em planilha de custo de produção apresentado pela própria empresa e que seu processo produtivo é totalmente integrado, não podendo ser desconsiderada a depreciação de outros produtos, que não se restrinjam ao somatório dos custos definidos no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, ou seja, matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Esclareceram que expurgaram da base de cálculo das operações de transferências interestaduais gastos com depreciação da Unidade de Processamento de Fumos (UPF), conforme explicado no documento de “Parâmetros utilizados na elaboração do custo de transferência da Empresa Souza Cruz”, juntado às fls. 10/11.

Indicaram na informação fiscal, diversas decisões proferidas por Tribunais Administrativos (Conselhos) e de Tribunais Superiores (STJ), inclusive proferidas por este CONSEF, para reforçar o seu posicionamento na base de que nas operações em comento, a base de cálculo deve ficar adstrita à prevista literalmente na LC 87/96.

Da análise dos elementos contidos no processo, verifico que os autuantes:

1. Elaboraram demonstrativo de ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, composto de 162 páginas, contido no CD à fl. 13, cuja cópia foi fornecida ao autuado, tendo juntado ao processo (fls. 15 a 28) folha impressa da primeira e a última página de cada mês;
2. No mencionado demonstrativo, foram relacionadas as notas fiscais emitidas pelos estabelecimentos industriais localizados nos Estados de SERGIPE e MINAS GERAIS de mercadorias transferidas para o estabelecimento do titular, localizado no Estado da Bahia, tendo juntado cópia por amostragem às fls. 37/68;
3. Acostaram às fls. 70/77, folha impressa da planilha de custo de produção dos estabelecimentos produtores, elaborada com dados dos arquivos fornecidos pelo estabelecimento titular, relativo aos remetentes de mercadorias por transferência para o estabelecimento autuado (gravada em CD);

Juntaram planilha de custo, na qual expurgaram valores da depreciação e de despesas outras (manutenção, aluguel, seguros e outros materiais de consumo), cujos procedimentos foram indicados nos documentos juntados às fls. 10 e 11, para fazer o cálculo do custo unitário, deduzindo do custo de produção o valor relativo à depreciação e outros.

Conforme dito inicialmente, o recorrente não questionou os valores apontados como devidos que foram

apurados pela fiscalização, tendo questionado a forma como foi apurada a base de cálculo, que entende está de acordo com a legislação do ICMS.

Com relação aos argumentos defensivos de que a constituição da base de cálculo nas operações de transferências de insumos obedece ao disposto na Lei das Sociedades Anônimas, RIR e práticas contábeis, entendo que é correta sua interpretação do ponto de vista da Ciência Contábil, ou seja:

- a) Com base nos Princípios Contábeis e nos métodos desenvolvidos pela Contabilidade de Custos, cada estabelecimento industrial deve desenvolver um sistema de custos adequado ao seu processo produtivo;
- b) Uma vez apurado o custo de produção de um período, ao transferir unidades produzidas para outro estabelecimento do mesmo titular, do ponto de vista da Ciência Contábil, ocorre apenas um deslocamento de mercadorias, não gerando qualquer receita para se contrapor aos custos, logo, em tese, o valor atribuído às unidades transferidas, deve ser o mesmo que foi apurado no custo de produção;
- c) No momento da realização (venda) é contraposta a receita com os custos (produção, frete, armazenagem, comercialização, etc.) para apurar o resultado. Este resultado é o que interessa para a Contabilidade, tendo em vista que produz uma variação, positiva ou negativa, gerando acréscimo ou decréscimo patrimonial, que deve ser mensurado, para atingir a finalidade objetiva da Contabilidade.

Com relação ao argumento defensivo de que nas transferências interestaduais obedeceu ao disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 e que os valores relativos a outros custos (depreciação, amortização, exaustão, etc.) foram computados no custo da matéria-prima e não na operação com o produto final (cigarros), não pode ser acatada, em primeiro lugar, conforme esclarecido na informação prestada pelos autuantes, o levantamento fiscal foi feito com base nas planilhas de custos apresentadas pelos estabelecimentos fabricantes, nas quais constam as despesas com depreciação e “outros”.

Tendo recebido os demonstrativos elaborados pela fiscalização, com indicação da especificação dos valores que foram estornados (depreciação e outros), bem como da planilha de custos na qual foram indicados por nota fiscal os valores estornados, caberia ao recorrente juntar com a defesa demonstrativos próprios nos quais indicasse possíveis inconsistências do levantamento fiscal, bem como juntar as provas ao processo. Por isso, não acato a tese defensiva de que os encargos de depreciação se incorporaram aos insumos e não ao produto que foi transferido (cigarros).

Como o levantamento fiscal foi elaborado com base em documentos fiscais dos estabelecimentos do titular (remetentes por transferências interestaduais), planilhas de custos próprias e de notas fiscais escrituradas nos seus livros fiscais e contábeis, englobando operações de transferência de mercadorias para o estabelecimento autuado, de estabelecimentos industriais localizados nos Estados de Sergipe e Minas Gerais, sob as quais deve ser aplicada a regra contida no art. 13, § 4º da LC 87/96 (custo de produção, como definido na mencionada Lei).

Entretanto, convém ressaltar que, nem sempre a legislação tributária acompanha os preceitos estabelecidos pela Ciência Contábil. Por exemplo, uma vez apurado o resultado, o lucro ou prejuízo apurado no período gera uma variação no Patrimônio da entidade, porém, a legislação do Imposto de Renda determina que o resultado apurado deve ser ajustado pelas adições e exclusões, para apurar a base de cálculo do imposto de acordo com as peculiaridades da legislação. Logo, do ponto de vista da Ciência Contábil o lucro ou prejuízo apurado no período implica em aumento ou diminuição da situação patrimonial da entidade, porém esta variação patrimonial (+ ou -) apurada com base nos Princípios Contábeis, não pode ser utilizada para apurar o Imposto de Renda a ser pago pela empresa, carecendo de ajustes determinados pela legislação do imposto.

As discrepâncias existentes entre a legislação tributária e os Princípios Contábeis que norteiam a prática contábil são tão significantes, que a Lei 11.638/2007 que alterou a Lei 6.404/67 estabeleceu que as eventuais alterações oriundas da legislação tributária ou legislações especiais, deverão ser mantidas em livros auxiliares, ou seja, não obedece aos mesmos princípios que norteiam a escrituração contábil.

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

Por sua vez, a Constituição Federal/1988, no seu art. 146, determinou que:

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 a mencionada DN CAT-05, a interpretação da regra estabelecida no art. 13, § 4º, da LC 87/96, reproduzidos no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96, na mensuração do custo, das operações de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, na apuração da base de cálculo do valor do ICMS, devem ser levados em conta, unicamente, os custos das matérias-primas, dos materiais secundários, da mão-de-obra e do acondicionamento, conforme textualmente dispõe:

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

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

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

Entendo que o legislador procurou delimitar a base de cálculo nas operações de transferências, relacionando itens de valores mais relevantes, tributados pelo ICMS (matéria-prima, material secundário e acondicionamento), além da mão-de-obra, objetivando promover uma justa partilha do imposto entre o Estado produtor e o Consumidor.

Saliento ainda, que conforme Decisão proferida pelo STJ no RE 707.635-RS/2004, a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à lei complementar. No presente caso, o disposto no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar (LC) 87/96 não pode ser modificado por lei estadual e muito menos por Decisões Normativas, tendo em vista que são regras hierarquicamente inferiores à mencionada LC. Caso se entenda ao contrário, cada Estado poderia interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, o que certamente importaria em insegurança jurídica significativa.

Enfatizo que este posicionamento (interpretação literal do art. 13, § 4º da LC 87/96), não é um posicionamento isolado, haja vista foi manifestado em decisões de segunda instância deste Conselho, a exemplo dos Acórdãos CJF 210-11/04; CJF 409-11/03 e CJF 340-11/06.

Concluo que, ao incluir outros componentes na base de cálculo que os não permitidos pela Lei, o contribuinte gerou um débito fiscal superior ao que é previsto na legislação tributária e consequentemente um crédito fiscal suportado pelo Estado da Bahia, maior que o estabelecido na Lei. Neste caso, ao constituir base de cálculo de forma não prevista na LC, respaldada na Constituição Federal, o autuado assumiu o risco e a responsabilidade pela exigência do crédito tributário ora exigido, bem como de suportar o ônus financeiro.

Constatou ainda, que conforme explicitado pelos autuantes na informação fiscal, o levantamento feito pela fiscalização que serviu de base para a lavratura deste Auto de Infração sob o título “ESTORNO ICMS”, foi fornecido ao autuado tanto impresso como em meio magnético motivo pelo qual considero que o valor exigido foi apurado corretamente e tendo sido entregue ao impugnante, o mesmo tomou conhecimento, não havendo cerceamento ao seu direito de defesa.

Por tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento produtor situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, incluiu valores que não constituem matéria-prima, mão-de-obra, material secundário ou acondicionamento, como previsto no art. 13, §4º, II da LC 87/96. Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a prevista no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior que o previsto na legislação no estabelecimento remetente e um crédito utilizado a mais do que o previsto em Lei, o que constitui um crédito fiscal indevido.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformada, a empresa interpõe Recurso Voluntário (fls. 235/242, repetido às fls. 247/254). Fazendo breve síntese da autuação e de mais dois Autos de Infração contra si lavrados sobre a mesma matéria, diz que a Decisão ora recorrida é juridicamente insustentável, conforme passa a expor.

Sintetiza a autuação e a Decisão da JJF nos seguintes termos:

- 1) Quando da interpretação do disposto no inciso II do § 4º do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96 foi entendido que a empresa deveria ter expurgado da base de cálculo do ICMS que incidiu nas transferências interestaduais de cigarros (produto já industrializado), as despesas com depreciação, amortização e exaustão, que foram computadas no seu custo, posto que a legislação tributária aplicável não dar autorização para tanto.
- 2) Na Decisão recorrida foi salientado que a empresa não questionou os valores e quantidades levantados pela fiscalização. E tal fato, realmente, não foi questionado simplesmente porque o

cerne da questão consiste, fundamentalmente, à interpretação do quanto estabelece o inciso II do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96.

Afirma que na ocasião sustentou que, “*na omissão da Lei Estadual nº 3.956/81 quanto ao que se deveria considerar como componente das parcelas de custo acima alinhadas, era cabível buscar subsídio na Lei nº 6.404/76, a lei das sociedades anônimas, em cujo art. 177 se prescreve que a escrituração dessas empresas deve obedecer aos preceitos da legislação comercial e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, entre os quais o de que na apuração dos custos de produção deverão ser incluídas diversas rubricas, entre elas às de depreciação e outros encargos*”. E para corroborar sua posição, destaca as determinações do art. 209 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 (transcrito). E prossegue: *Ao refutar a tese de aplicação subsidiária de outra legislação para suprir a questão não focalizada pela Lei Complementar nº 87/96, o ilustre Relator adotou o que foi dito pelos autuantes, que se respaldaram no RESP nº 707.635/RS, de acordo com o qual a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à lei complementar, e, portanto, não pode ser modificada por lei estadual ou Decisões Normativas, o que, no caso, não interessa, na medida em que disto não se cogitou na impugnação, nem se cogita neste Recurso. Com efeito, a Decisão proferida nos autos do citado RESP nº 707.635/RS não se aplica ao presente caso porque ali se trata da pretensão do Estado do Rio Grande do Sul de alterar a base de cálculo na transferência interestadual do arroz beneficiado, considerado produto industrializado, de custo da mercadoria para preço de mercado (pauta fiscal), o que, obviamente, não foi acatado. Nesse Recurso não se discutiu o que se deveria agregar ao custo de cada componente listado no aludido dispositivo da lei complementar, como aqui ora se discute*”.

Informa, em seguida, que para produção de cigarros nas fábricas de Uberlândia (MG) e de Cachoeirinha (RS), esses estabelecimentos já recebem, por transferências, o fumo que é processado pela própria empresa nas suas usinas de Santa Cruz do Sul (RS), Blumenau (SC) e Rio Negro (PR), assim como materiais gráficos (rótulos e material de embalagem), que são fabricados em estabelecimento gráfico também da própria empresa, localizado no Rio de Janeiro, sendo nestes custos de insumos, evidentemente, incluídos os encargos de depreciação e outros, conforme prescrevem os princípios contábeis, que devem ser obedecidos pela empresa por força da Lei nº 6.404/76.

Salienta que a Lei Complementar nº 87/96 não determina que o custo dos insumos deva ser ajustado para exclusão de determinadas rubricas, como pretende, ilegalmente, a fiscalização. E, que tem cumprido rigorosamente o que determina a referida lei complementar quanto à base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, nas saídas de insumos de produção própria para fábricas de cigarros e desta para os depósitos de vendas, calculando o imposto com base no custo da mercadoria produzida, “*como determina a lei, que corresponde à soma do custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento*”, procedimento discordante do que acusaram os autuantes. E tudo isto pelo fato deles não terem levado em “*consideração de que os estabelecimentos que emitiram as notas fiscais de transferências interestaduais de fumo e de produtos gráficos para as fábricas de cigarros, assim como os estabelecimentos que emitira as notas fiscal de transferências de cigarros das fábricas para os depósitos de vendas no Estado da Bahia, todos pertencentes à próprio recorrente, são autônomos quanto aos fatos geradores referentes às operações tributáveis pelos mesmos praticadas*”. Que se verificado, se constaria que nessas operações o ICMS não incidiu sobre parcelas de depreciação ou outras.

Alega que apurado o custo contábil dos cigarros produzidos em cada fábrica “*para efeito de incidência do ICMS nas transferências interestaduais, são desse custo expurgadas todas as parcelas que não estejam expressamente incluídas na definição do art. 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96*”.

Sintetiza dizendo que não cometeu a infração apontada na autuação, cumpriu o disposto na LC 87/96, reiterando que a lei não obriga, para efeito de cálculo do ICMS, que seja expurgado do

custo da matéria-prima, do material secundário e acondicionamento, que integram a mercadoria produzida, qualquer parcela que componha o custo de produção. Entende que o fisco não pode exigir o expurgo da depreciação e outros, sob pena de violação da garantia constitucional prevista no art. 5º, II da Constituição Federal, segundo o qual ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Requer que seja julgado improcedente o Auto de Infração.

Em manifestação (fls. 202), a PGE/Profis observando o que vem sendo decidido pelas Câmaras do CONSEF em processos similares, solicita que seja requerida diligência para que:

- a) sejam excluídos do levantamento fiscal os valores relativos às mercadorias recebidas em transferências que não foram produzidas pelos estabelecimentos remetentes;
- b) sejam elaboradas planilhas de custos, por unidade fabril, das remessas de mercadorias produzidas.

Esta 2ª CJF atendeu ao quanto solicitado pela d. PGE/PROFIS (fl. 275), inclusive solicitou que fossem elaboradas planilhas de custo por unidade fabril.

Os autuantes revisaram o levantamento fiscal e prestaram a seguinte informação (fls. 277/279):

1. *“Antes de atender ao comando da diligência acima transrito, não poderíamos deixar de registrar a nossa discordância da interpretação acolhida pelo E. Conseg, pois nosso entendimento é no sentido de que a BASE DE CALCULO NAS TRANSFERENCIAS INTERESTADUAIS ENTRE OS MESMOS TITULARES (entre filiais, portanto) E IGUAL AO CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA, independentemente de quem efetuou as transferências, visto que a importância, para a definição da aplicação do incisos I (valor da entrada mais recente) ou do inciso II (custo da mercadoria produzida) do art. 13, § 4º da LC 87/96, é o simples fato de “quem fabricou as mercadorias” (se foi a EMPRESA ou não). Se foi fabricada pela EMPRESA, qualquer que seja o ESTABELECIMENTO que venha a fazer a transferência, a BC deve ser sempre o CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA. Por outro lado, se a mercadoria INDUTRIALIZADA foi adquirida de TERCEIROS, adota-se a regra do VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE”.*
2. Apresentaram novos demonstrativos de débito excluindo da autuação os produtos fabricados pela empresa porém não produzidos pelas filiais que transferiram as mercadorias.
3. Informaram que as planilhas fornecidas pela empresa (fls. 70/75) já se encontravam separadas por unidade fabril (Uberlândia e Porto Alegre), situação esta que considerou quando da fiscalização.

O recorrente manifestando-se (fl. 336) assim se expressa: “*SOUZA CRUZ S.A., já qualificada nos autos do processo em referência, vem, em atendimento à Intimação recebida em 17.05.2010, que lhe concede a faculdade de manifestar-se sobre a Diligência de fls. 277/332, reafirmar o que já foi dito na sua petição de Recurso no sentido de que nesta instância não está questionando os cálculos e valores levantados pela fiscalização porque, a seu ver, procedeu em conformidade com a lei no que concerne à base de cálculo que foi adotada quanto às mercadorias que foram transferidas para serem comercializadas neste Estado.*

*Em suma, a discussão se subsume a interpretação que se impõe quanto ao disposto no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar 87/96, especificamente em relação ao que deve compor o custo da mercadoria produzida.*

*Isto posto, pede o julgamento do processo nos termos em que se encontra, ora reiterando o seu pedido no sentido de que seja julgado improcedente o Auto de Infração em epígrafe”.*

Em seu opinativo jurídico a PGE/PROFIS (fls. 357/359) após discorrer sobre a norma legal a respeito da matéria, emitindo Parecer contrário à pretensão do recorrente, diz que a diligência realizada excluiu da autuação as mercadorias recebidas por transferências que não foram

produzidas pelos estabelecimentos remetentes. Em assim sendo, acata e opina pelo provimento parcial do Recurso interposto.

Em Despacho, a Procuradora Assistente em exercício da PGE/PROFIS/NCA acolheu o Parecer exarado.

## VOTO

O Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte objetiva reformar a Decisão de 1<sup>a</sup> Grau que julgou procedente o presente Auto de Infração cuja acusação diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo superior ao custo de produção, correspondente ao somatório dos itens matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra, conforme previsto no art. 13, § 4º, II, a Lei Complementar nº 87/96.

A tese do recorrente, em apertada síntese é a mesma trazida quando de sua defesa inicial. Enfatiza que o cerne da questão a ser ora enfrentada diz respeito a interpretação equivocada pelo fisco e pelos julgadores primários do inciso II, § 4º, art. 13, da Lei Complementar nº 87/96, além da omissão da legislação tributária Estadual (COTEB) referente ao que considera como componentes das parcelas de custo para efeito de base de cálculo do ICMS incidente nas operações de transferências interestaduais.

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

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

E indo adiante, mesmo que lei ordinária dos Estados ou do Distrito Federal estipule base de cálculo diversa da prevista na Lei Complementar nº 87/96, deve ela ser rechaçada, pois eivada de ilegalidade e constitucionalidade, o que me leva a não poder considerar o argumento recursal de que como o COTEB é omisso sobre a matéria é cabível buscar subsídio na Lei nº 6.404/76 (lei das sociedades anônimas) e nas determinações do art. 209 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99.

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

No caso concreto, nas operações de transferências de mercadoria entre estabelecimentos fabricantes e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o “custo da mercadoria produzida”, elencado de forma taxativa ser ele o somatório da matéria prima, acondicionamento, material secundário e mão de obra. Assim, tal custo não pode ser definido como um custo contábil e sim como um custo específico para apuração da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de produtos fabricados. Portanto e em obediência a LC, 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.

Além do mais, embora nas operações de transferência de mercadoria, apesar da circulação física,

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

E, por fim, esta matéria já foi objeto de inúmeras decisões deste Colegiado, inclusive contra o próprio recorrente, a exemplos: CJF Nós 0322-11/11 e 0275-11/11.

Diante de tais considerações, entendo sem sustentação as alegações recursais, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor de base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

E, quanto à omissão do COTEB sobre o assunto, ressalta-se que a Lei nº 7014/96 obedecendo as disposições da LC nº 87/96, preenche qualquer lacuna, porventura existente, não necessitando ao interprete da legislação buscar em outras fontes o que resta claro e expresso na nominada lei.

Por solicitação da d. PGE/Profis, esta 2ª CJF determinou diligência, a ser cumprida pelos autuantes, para que fossem retirados dos levantamentos os valores relativos às operações realizadas pelos estabelecimentos remetentes que exercem a atividade atacadista ou não produziram as mercadorias transferidas, pois, conforme expresso opinativo do órgão jurídico, para tais casos, a base de cálculo a ser utilizada deveria ser o valor da entrada mais recente da mercadoria (inciso I, §4º, art. 13, da LC 87/96). E neste particular, este entendimento era o caminho que percorria o Conselho de Fazenda Estadual.

Embora discordando desta posição, os autuantes cumpriram o quanto foi solicitado.

Neste ínterim, foi editada a Instrução Normativa nº 052/13, publicada no Diário Oficial de 18/10/2013, que esclarece a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadoria, nos termos da Lei Complementar nº 87/96 e o crédito fiscal admitido ao estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, destinatário da mercadoria.

E nestes esclarecimentos consta que:

1. Na transferência interestadual de mercadoria industrializada pela própria empresa, destinada a outro estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, para efeito de apuração do valor do crédito a ser apropriado pelo estabelecimento destinatário, deverá ser observado o seguinte:

1.1. considera-se como matéria-prima ou material secundário aquilo que se integra, de forma física ou química, ao novo produto ou aquilo que sofre consumo, desgaste ou alteração de suas propriedades físicas ou químicas no processo industrial, não se integrando a este conceito, regra geral, a energia elétrica e os combustíveis;

1.2. a base de cálculo é a soma do custo da matéria-prima, do material secundário, da mão-de-obra e do acondicionamento, ainda que a mercadoria tenha sido transferida de um estabelecimento comercial da mesma empresa (centro de distribuição - CD, por exemplo), acrescido do ICMS incidente na transferência, que integra a base de cálculo do imposto;(grifo)

Em obediência ao quanto disposto no art. 167, III, do RPAF/BA, alinho-me ao voto vencedor desta 2ª CJF em recente Decisão prolatada, sobre a questão em foco, que a seguir transcrevo (Acórdão CJF Nº 351-12/13):

*No tocante às operações oriundas de outros estabelecimentos que não se caracterizem como industriais, e sim, estejam na condição de Centros de Distribuição, alinho-me ao posicionamento externado pela PGE/PROFIS, acorde Parecer de fls. 829 a 832, devidamente convalidado pela ilustre Procuradora Assistente, em despacho de fl. 834.*

*Some-se a isso, o fato de que conforme posto, o entendimento do Poder Judiciário, através dos Tribunais Superiores, tem sido no sentido de equiparar as operações realizadas por Centros de Distribuição àquelas realizadas por estabelecimentos industriais, o que ensejou, inclusive, a transcrição da Decisão do ministro*

*Castro Meira, quando da apreciação do REsp 1109298/RS, transrito em trechos às fls. 830 e 831.*

*Em decorrência de tal fato, e visando esclarecer a questão, a Administração emitiu a Instrução Normativa 52/13, de 18 de outubro de 2013, a qual esclarece procedimentos acerca do tratamento de tais operações de transferências.*

*Ocorre que, na forma estatuída pelo Código Tributário Nacional (CTN), especialmente no inciso I do artigo 106 que "a lei aplica-se a ato ou fato pretérito em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados."*

*Isso por que a regra, é a irretroatividade da Lei, especialmente em matéria tributária, que possui gênese na aliena 'a' do inciso III, do artigo 150 da Constituição Federal, o qual dispõe que "sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) III- cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; (...)."*

*Tal princípio, encontra-se de forma genérica, nos direitos e garantias individuais, especialmente no inciso XXXVI do art. 5º da Constituição brasileira, impedindo seja um tributo cobrado em face de fatos geradores havidos em período pretérito ao da vigência da lei que os haja instituído ou majorado.*

*Trata-se de verdadeira garantia de segurança jurídica de um direito subjetivo atinente ao contribuinte, parte teoricamente mais fraca da relação a qual é submetido em razão do poder de tributar do Estado, com o fito de assegurar certeza quanto a atos pretéritos praticados, direcionando a atuação da lei nova, seja ela mais gravosa, seja ela criadora de novos encargos ou ônus, para o futuro, isto é, de modo prospectivo.*

*Eduardo Sabbag, em seu Manual de Direito Tributário. p. 186, assim entende a respeito: "(...) não é inóportuno afirmar que não existem 'exceções' ao princípio da irretroatividade tributária. De fato, não há tributo que a tal regra não se submeta. (...) as hipóteses do art. 106, I e II, do CTN são a própria corroboração da regra da irretroatividade, pois é natural que estipule, no plano da hermenêutica, a retroação para uma lei 'interpretativa' e para uma lei mais benéfica, o que não se confunde com a dimensão semântica assumida pelo vocábulo 'exceção'. (...)."*

*Esta é a regra geral. Todavia, como visto linhas acima, o mencionado artigo 106 do CTN nos fala acerca da possibilidade de retroação da norma legal, quando meramente interpretativa, a qual parte da doutrina entende inaplicável, diante de ferir o princípio da segurança jurídica.*

*Todavia, em que pesem tais críticas, os Tribunais Superiores não vislumbram qualquer vício de constitucionalidade acerca do dispositivo contido no mencionado diploma legal, razão pela qual o mesmo deva ser aceito.*

*Como exemplo, posso citar o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF) a respeito da validade da lei interpretativa, desde que limitada a esclarecer preceitos anteriores à referida legislação editada, conforme manifestação do Pleno quando da apreciação de Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 605/DF, cujo relator foi o Ministro Celso de Mello:*

**"EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. MEDIDA PROVISÓRIA DE CARÁTER INTERPRETATIVO. A QUESTÃO DA INTERPRETAÇÃO DE LEIS DE CONVERSÃO POR MEDIDA PROVISÓRIA. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE. CARÁTER RELATIVO. LEIS INTERPRETATIVAS E APLICAÇÃO RETROATIVA (...).**

**1. É plausível, em face do ordenamento constitucional brasileiro, o reconhecimento da admissibilidade das leis interpretativas, que configuraram instrumento juridicamente idôneo de veiculação da denominada interpretação autêntica.**

**2. As leis interpretativas – desde que reconhecida a sua existência em nosso sistema de direito positivo – não traduzem usurpação das atribuições institucionais do Judiciário e, em consequência, não ofendem o postulado fundamental da divisão funcional do poder.**

**3. (...)**

**4. (...)**

**5. Na medida em que a retroação normativa da lei não gere e nem produza os gravames referidos, nada impede que o Estado edite e prescreva atos normativos com efeito retroativo.**

**6. As leis, em face do caráter prospectivo de que se revestem, devem ordinariamente, dispor para o futuro. O sistema jurídico-constitucional brasileiro, contudo, não assentou, como postulado absoluto, incondicional e inderrogável, o princípio da irretroatividade".**

*Dito isso, analisemos a natureza jurídica da Instrução Normativa. A princípio, ela nada mais é do que ato administrativo expresso por ordem escrita expedida pela Administração Pública, de forma detalhista, a fim de satisfazer os preceitos contidos nas Leis, as quais devem estar em consonância com a Constituição.*

*Sua função precípua é a de completar o que está em uma Portaria de um superior hierárquico, num Decreto ou em uma outra norma, jamais inovando o ordenamento jurídico. Assim, a Instrução Normativa nunca poderá passar colidir com Leis ou decretos, pois estes devem guardar consonância com as Leis.*

*A instrução Normativa diz o que os agentes do órgão público devem seguir, executar, fazer ou respeitar, bem como descreve a respeito das atribuições que devem ser seguidas por aqueles parâmetros específicos naquele ato administrativo, ou seja, e em síntese, a trata-se de ato administrativo o qual deve estar em consonância com todo o ordenamento jurídico.*

*Dito isso, observo que a Instrução normativa não cria, modifica ou extingue norma. apenas e tão somente a interpreta, e aclara a aplicação de norma posta.*

*O entendimento do Poder Judiciário é pacífico no reconhecimento de que elas perfazem atos administrativos secundários, somente auxiliares à lei e, logo, não podem extrapolar o que está disposto na norma.*

*O STF, no que diz respeito à hierarquia normativa, tem entendimento pacificado desde 1991 (o qual é aplicado até hoje nas decisões dos tribunais e do STJ), e que não deixa dúvidas com relação a posição hierárquica e validade das Instruções Normativas, como o da ADI 531/DF relatada pelo Ministro Celso de Melo:*

*"As instruções normativas, editadas por órgão competente da administração tributária, constituem espécies jurídicas de caráter secundário. Cuja validade e eficácia resultam, imediatamente, de sua estrita observância dos limites impostos pelas Leis, tratados, convenções internacionais, ou Decretos presidenciais, de que devem constituir normas complementares. Essas instruções nada mais são, em sua configuração jurídico-formal, do que provimentos executivos cuja normatividade está diretamente subordinada aos atos de natureza primária, como as Leis e as medidas provisórias, a que se vinculam por um claro nexo de acessoria e de dependência."*

*Da mesma forma, posso mencionar Decisão prolatada na ADI 536/DF a respeito:*

*"Ementa: - CONSTITUCIONAL. ADMINISTRATIVO. TRIBUTÁRIO. INSTRUÇÃO NORMATIVA: NATUREZA. CTN , ART. 110 . I. Os atos normativos expedidos pelas autoridades fazendárias tem por finalidade interpretar a lei ou o regulamento no âmbito das repartições fiscais. CTN , art. 100 , I . Destarte, se essa interpretação vai além da lei, a questão e de ilegalidade e não de inconstitucionalidade, pelo que esse ato normativo não está sujeito a jurisdição constitucional concentrada. II. Precedente do Supremo Tribunal Federal : ADIn n. 311- 9- DF. III. Ação direta de inconstitucionalidade não conhecida".*

*Dessa forma, tal instrumento normativo, ato administrativo puro, destina-se ao corpo da administração pública, apenas se cumpre a interpretar a norma legal já vigente.*

*Por tais razões, tornando-se a diligência solicitada pelo relator desnecessária, entendo que seus argumentos não podem prosperar, motivo pelo qual discordando do mesmo, posiciono-me no sentido de que também tais operações de transferências devem ser devidamente consideradas, e cobradas, tal como no lançamento pelo uso indevido do crédito fiscal, o que torna o Recurso Voluntário NÃO PROVIDO.*

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo inalterada a Decisão recorrida.

## **VOTO DIVERGENTE**

Peço vênia par discordar da nobre Relatora, bem como do e. Conselheiro que exarou voto divergente nos autos do processo 206891.0009/08-2 e que redundou no Acórdão CJF Nº 351-12/13, cuja decisão ocorreu por maioria, com voto de qualidade do Presidente desta 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal.

O recorrente é acusada de haver feito utilização indevida de crédito fiscal do imposto, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolos, em relação aos meses de janeiro a dezembro de 2004.

A matéria trazida aos autos é de cunho legal, aí entendido que a inteligência dada à Norma é que tem o condão de elidir ou não a acusação fiscal. Nessa esteira, convém ter como uma das balizas orientadoras da solução da querela a descrição dos fatos apostila na peça vestibular e transcrita no relatório acima que, *in fine*, diz da forma através da qual os autuantes determinaram a base de cálculo do imposto que se exige, merecendo destaque o fato de que “*a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pelo próprio autuado, onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção*”.

Outra referência está na LC 87/96 que, por via do art. 13, §4º, estabeleceu expressamente as três hipóteses de composição e materialidade do imposto, das quais transcrevo, em destaque, as dos incisos I e II:

"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;"**

Quanto ao Auto de Infração, convém destacar trechos das anotações feitas pelos autuantes que expressam a base essencial da autuação, sobre a qual se fundamenta a definição da base de cálculo do imposto que se pretende exigir, como segue:

"Acrescenta-se que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pelo próprio autuado, onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção, por código de produto. Na apuração foi elaborado o demonstrativo "Estorno de Crédito – Custo de Transferência" (fls. 13 a 28), que também se encontra em meio eletrônico (fl. 11)"

E mais, ainda na peça acusatória...

"ação fiscal se refere à verificação da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação, que foram transferidos para filiais localizadas neste Estado. Por força de disposição constitucional (artigos 155, § 2º, XII, "i", e 146, III, "a"), a Lei Complementar nº 87/96, através do art. 13, § 4º, II, prescreve que nessa situação a base de cálculo deve corresponder aos custos da mercadoria produzida, que corresponde à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento"

Por primeiro, há que ser discutida a questão afeita à Instrução Normativa.

Com respeito à referida Instrução Normativa nº 52/13, vê-se que trata especificamente da matéria veicula nos autos deste PAF, e tem natureza jurídica interpretativa, aí entendido que pretende dar inteligência à norma insculpida na LC 87/96, no que pertine à determinação da base de cálculo do ICMS, nas hipóteses em que as operações tenham origem em centros de distribuição.

Há que se destacar que a referida instrução normativa avança sobre os limites da mera interpretação do disposto na LC 87/96, senão vejamos:

O art. 13, § 4º, da LC 87/96 tem a seguinte dicção:

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;**

A Instrução Normativa nº 52/13, no que se relaciona com a norma acima transcrita diz:

1. Na transferência interestadual de mercadoria industrializada pela própria empresa, destinada a outro estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, para efeito de apuração do valor do crédito a ser apropriado pelo estabelecimento destinatário, deverá ser observado o seguinte:

(...)

1.2. a base de cálculo é a soma do custo da matéria-prima, do material secundário, da mão-de- obra e do acondicionamento, ainda que a mercadoria tenha sido transferida de um estabelecimento comercial da mesma empresa (centro de distribuição - CD, por exemplo), acrescido do ICMS incidente na transferência que integra a base de cálculo do Imposto.

A norma insculpida na Lei, no meu entender deixa claro e definido que são duas as fontes onde se deve buscar a apuração dos créditos a serem apropriados pelos estabelecimentos destinatários

em operações de transferências entre estabelecimentos de mesmo titular, aí entendido que tais operações podem ter origem em estabelecimento industrial e em centro de distribuição, quais sejam: o valor da entrada mais recente (inciso I, do § 4º do art. 13, referente a transferências de CD para CD), e o custo de produção, correspondente ao inciso II do mesmo diploma referente a transferência da industria para CD.

A interpretação dada pela Instrução Normativa nº 52/13, em verdade inova à lei e diz, em apertada síntese, que as transferência, quer de CD para CD, quer da indústria para CD, terão como base da apuração dos créditos a serem apropriados pelos estabelecimentos destinatários em operações de transferências entre estabelecimentos de mesmo titular, unicamente o custo de produção.

Em que pese o esforço da SEFAZ no sentido de esclarecer norma de grande complexidade e que envolve entendimentos divergentes, sobretudo nesta CONSEF, me parece que a referida Instrução Normativa acabou por dar interpretação ao dispositivo de lei em voga absolutamente inovador em relação ao texto da lei. Digo inovador porque a prevalecer a dita interpretação, estar-se-ia desprezando o quanto posto na Lei, modificando-a na sua inteligência mais clara e evidente, qual seja a da existência de transferências de Centros de Distribuição para Centros de Distribuição, e da própria forma de apuração dos créditos, o que atentaria contra o princípio da legalidade estrita e tornaria insegura a base de cálculo do imposto a ser eventualmente exigido.

Merece atenção os julgados do Superior Tribunal de Justiça derredor da matéria, trazidos à colação pelos autores e pela n. Dra. Ângeli Feitosa (nos autos do processo 206891.0009/08-2). Especificamente quanto ao texto trazido pela representante da PGE/PROFIS - decisão no REsp 1109298/RS -, vejo que o referido *decisum*, definitivamente, não autoriza a interpretação genérica dada pela Instrução Normativa nº 52/13, pois, em nenhum momento os ministros julgadores afastaram a aplicação do quanto contido no art. 13º, § 4º, inciso I, pelo que se depreende do trecho abaixo transscrito e que reflete caso específico e sem nenhuma característica vinculante:

6. 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).

7. 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 do relator)

Isto posto, frisando que há que se preservar o princípio da legalidade estrita, um dos esteios da Segurança Jurídica, aí entendido que nenhuma norma infralegal pode transpor, inovar ou modificar texto de Norma Cogente, muito menos por via de instrumento interpretativo, entendo que a inteligência insculpida na Instrução Normativa nº 52/13 é flagrantemente equivocada.

A tese aqui esposada, no meu entender é corroborada pelas citações trazidas à colação pelo e. Relator do Voto Vencedor exarado nos autos do processo nº 206891.0009/08-2, cuja necessidade de ênfase impõe a transcrição com grifos, como segue:

*Dito isso, analisemos a natureza jurídica da Instrução Normativa. A princípio, ela nada mais é do que ato administrativo expresso por ordem escrita expedida pela Administração Pública, de forma detalhista, a fim de satisfazer os preceitos contidos nas Leis, as quais devem estar em consonância com a Constituição.*

*Sua função precípua é a de completar o que está em uma Portaria de um superior hierárquico, num Decreto ou em uma outra norma, jamais inovando o ordenamento jurídico. Assim, a Instrução Normativa nunca poderá passar colidir com Leis ou decretos, pois estes devem guardar consonância com as Leis.*

*A instrução Normativa diz o que os agentes do órgão público devem seguir, executar, fazer ou respeitar, bem como descreve a respeito das atribuições que devem ser seguidas por aqueles parâmetros específicos naquele ato administrativo, ou seja, e em síntese, a trata-se de ato administrativo o qual deve estar em consonância com todo o ordenamento jurídico.*

Na mesma linha de entendimento são expostas referências jurisprudenciais, tudo a atestar que uma Instrução Normativa não pode emprestar interpretação divergente da vontade do legislador, muito pretender modificar a Lei, como é o caso verificado nesses autos.

Feitas as considerações iniciais e valendo-me do disposto no art. 155, § único, do RPAF/99, que diz que *"quando houver possibilidade de se decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta"*, passo à análise fulcral do lançamento, e que envolve a correta constituição da base de cálculo do imposto que se exige em razão das transferências em tela.

Dos fatos trazidos ao PAF, em que pese a acusação formulada pelos fiscais autuantes, vê-se, com clareza solar, que parte das transferências motivadoras da lavratura do Auto de Infração, em verdade, tiveram origem de "CD's - Centros de Distribuição" e destinavam a outros "CD's - Centros de Distribuição", que por sua vez haviam recebido as mercadorias de unidades fabris. Nesta circunstância, a aplicação do inciso II do art. 13, §4º, da LC 87/96 é equivocada, pois, estar-se-ia sendo considerado o *"custo de produção"* ao invés do *"valor correspondente à entrada mais recente"* da mercadoria, conforme determina o inciso I do mesmo dispositivo.

Derredor dessa matéria, e fazendo remissão aos autos do processo nº 206891.0009/08-2, há que se registrar que a i. Procuradora Dra. Rosana Maciel, na mesma linha do Parecer coligido a este PAF, exarou opinativo no sentido de que fosse o feito convertido em diligência à ASTEC para que fosse elaborado novo demonstrativo de débitos onde **deveriam constar apenas as transferências efetuadas diretamente entre os estabelecimentos da autuada e a filial situada no Estado da Bahia, porque tem sido entendimento pacífico na PROFIS que nas transferências interestaduais de mercadorias oriundas de Centros de Distribuição com destino a estabelecimentos de mesmo titular situado no Estado da Bahia, a base de cálculo do ICMS seria aquela prevista no art. 13, §4º, I, da LC 87/96.**

A LC 87/96, por via do art. 13, §4º, estabeleceu expressamente as três hipóteses de composição e materialidade do imposto, das quais transcrevo, em destaque, as dos incisos I e II:

*"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;"*

Quanto ao Auto de Infração, não se pode perder de vista o quanto dito pelos autuantes, tanto na acusação fiscal, quanto na descrição dos fatos, pois faz-se necessário, na apreciação da matéria trazida por este PAF, esclarecer a confusão estabelecida em razão da definição dos estabelecimentos remetentes das mercadorias.

Os estabelecimentos Fabris e Centros de Distribuição foram tratados igualmente, o que definitivamente não pode ser feito, pacífico que é o entendimento de que são distintos e recebem tratamento tributário também diferenciado, pois, além de serem estabelecimentos independentes sob o ponto de vista fiscal, não há na legislação do Estado da Bahia a figura da equiparação do Centro de Distribuição - CD à Indústria para efeito de fixação de base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias, como também sequer há previsão desta figura na Lei Complementar nº 87/96.

Em verdade, a Norma insculpida no art. 13, § 4º, da LC 87/96 diz, textualmente, exatamente o contrário, no que concerne à definição da base de cálculo nas transferências entre estabelecimentos de mesmo titular - distinção feita pelos inciso I e II, do § 4º, do art. 13, da LC 87/96.

Vejo que no caso em apreço, parte do fato gerador se concretizou nas operações de transferências realizadas entre os Centros de Distribuição e o estabelecimento autuado, também Centro de distribuição, apesar da base de cálculo do imposto exigido ter sido constituída com fundamento no inciso II do §4º do Art. 13, onde a base de cálculo do imposto na situação concreta é definida com base no custo de produção, sugerindo, ou melhor, afirmando, que as mercadorias tiveram origem de estabelecimentos fabris.

Bem, o fato é que não se discutiria a acusação fiscal se a integralidade das mercadorias tivessem sido remetidas dos estabelecimentos que as teriam produzido, pois, própria seria a aplicação do dispositivo da norma utilizado na lavratura do Auto de Infração (art. 13, §4º, II, da LC 87/96). Entretanto, a realidade fática é outra e, à luz dos fatos, não poderiam os fiscais autuar o Recorrente estabelecendo como base da exigência os custos de produção quando as mercadorias tiveram origem em estabelecimentos não fabris, porque ferem o princípio da legalidade - tipicidade tributária (descompasso e desconformidade entre o fato concreto e o tipo legal previsto na norma).

Há que ser lembrado e registrado que antes de haver transferências entre os estabelecimentos (CD e autuada), houve operações de transferências entre a indústria e os CD's, o que nos remete ao fato de que também houve agregação de custos e que bem por isso deve ter havido a devida apuração do ICMS através dos lançamentos de créditos e débitos, o que resultaria em ofensa ao princípio da não-cumulatividade, pois, mantida a autuação estaria a Recorrente a ser exigida do mesmo tributo duas vezes.

Relevante consignar que esta Câmara de Julgamento Fiscal, ao menos antes da insensata Instrução Normativa nº 52/13, alinhada ao disposto na LC 87/96, tem entendido que existem efetivamente duas formas de apuração, baseadas nas entradas mais recentes e no custo de produção, tanto assim que converteu o presente PAF em diligência com a finalidade de, *"com base apenas nas transferências interestaduais efetuadas diretamente entre os estabelecimentos fabricantes da autuada e a filial situada no Estado da Bahia, elaborar novo demonstrativo fiscal, indicando os valores passíveis de exigência de ICMS"*.

O motivo da diligência requerida pela n. Procuradora da PGE/PROFIS nos autos do Processo nº 206891.0009/08-2 foi muito simples e clara. Buscou-se segregar as operações nas quais se pudesse exigir imposto com fundamento no texto da Lei, pois, sobre aquelas operações onde a forma de apuração não encontrasse respaldo legal, por óbvio, não se poderia exigir qualquer imposto, preservando-se o princípio da legalidade e a segurança jurídica.

Eis que a diligência, como requerida, não foi cumprida, vindo à colação decisões do Superior Tribunal de Justiça que não tem qualquer caráter vinculativo e que, diga-se, mesmo naqueles específicos casos, não afasta a aplicabilidade de qualquer dos incisos do § 4º do art. 13, da LC 87/96.

Por tudo o quanto dito, entendo que não há que se falar em utilização indevida de crédito fiscal por parte do Recorrente em relação às operações de transferências de *CD – Centro de Distribuição* para outro *CD*, haja vista que a correta composição da base de cálculo é aquela que deriva da aplicação do disposto no artigo 13, § 4º, I, da LC nº 87/96, qual seja o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, pelo que concluo que é totalmente insubstancial a exigência fiscal correspondente às operações de transferência de mercadorias de um para outro Centro de Distribuição, aí entendido que a norma de regência da matéria, como dito alhures, estabelece duas formas de apuração da base de cálculo do imposto que se pretende exigir.

Merece registro o fato de que a matéria central não diz respeito ao alargamento da regra matriz prevista no art. 13, §4º da LC 87/96, pois a essência da discussão - aplicação da Norma ao fato -, suplanta a esta, na medida em que, em verdade, trata-se de aplicação na norma em dissonância com os fatos na determinação da base de cálculo do imposto que se pretende exigir. O mesmo se pode dizer das transcrições feitas pelos n. autuantes em sua última informação fiscal.

Pelo exposto e entendendo também tratar-se de vício não passível de saneamento, sob o ponto de vista da possibilidade de "*conserto*" da peça acusatória, pois, tal investida representaria, inexoravelmente, uma nova ação fiscal, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração, devendo ser afastada a integralidade das exigências decorrentes das operações de transferência de mercadorias entre um e outro CD - Centro de Distribuição pertencentes à mesma pessoa jurídica.

## 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 homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0054/08-8**, lavrado contra **SOUZA CRUZ S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ R\$99.751,39**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros(as): Mônica Maria Roters, Maria Auxiliadora Gomes Ruiz e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO DIVERGENTE - Conselheiros: José Antonio Marques Ribeiro, Daniel Ribeiro Silva e Rodrigo Lauande Pimentel.

Sala das Sessões do CONSEF, 02 de abril de 2014.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS - RELATORA

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO - VOTO DIVERGENTE

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS