

**PROCESSO** - A. I. N° 206891.0043/13-2  
**RECORRENTE** - DAIRY PARTNERS AMÉRICAS BRASIL LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3<sup>a</sup> JJF n°. 0084-03/14  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 22/10/2015

## 2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0303-12/15

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS, ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. A base de cálculo a ser adotada nas operações de transferência interestadual de mercadorias do Centro de Distribuição ou da Unidade Fabril para estabelecimentos do mesmo titular, é a prevista nos termos do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, por se tratar o remetente de estabelecimento industrial ou de sua extensão, cuja base de cálculo do ICMS deve ser o custo de produção, aqui entendido como a soma da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, pois o Centro de Distribuição é mera extensão do estabelecimento fabril, instituído para aprimorar a logística de distribuição exclusiva dos seus produtos pelo País. Rejeitadas as preliminares de nulidades. Indeferido o pedido de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão da 3<sup>a</sup> JJF, proferida através do Acórdão n° 0084-03/14, que julgou o Auto de Infração Procedente, o qual fora lavrado, em 25/11/13, para exigir o ICMS de R\$3.158.960,01, inerente ao período de janeiro/2010 a junho/2013, apurado através da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais, com base de cálculo, fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em convênios, protocolo ou lei complementar, ou seja, nas transferências recebidas de outras unidades, o autuado se apropriou de crédito fiscal com base de cálculo superior ao custo de produção, correspondente ao somatório de: matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente, após:

Rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento de ofício suscitada pelo impugnante, sob a alegação de que a fiscalização considerou na apuração da exigência fiscal que as aquisições teriam sido feitas de estabelecimento fabricante, quando na verdade muitas dessas aquisições foram feitas de estabelecimentos comerciais localizados em São Paulo e que, por isso, seria aplicável o art. 13, § 4º, I, da LC 87/96.

Salienta a JJF que o próprio autuado em sua defesa, à fl. 138, identifica a origem das remessa como sendo de suas fábricas em São Paulo e, mesmo que a origem das transferências seja um Centro de Distribuição (CD) do autuado que, por facilidades logísticas, concentra suas operações reunindo as mercadorias produzidas em seus diversos estabelecimentos fabris para distribuição nas transferências interestaduais destinadas às filiais, a base de cálculo nas transferências deve ser a prevista no inciso II do §4º do art. 13 da LC 87/96, conforme entendimento da decisão exarada pelo STF no REsp n° 1.109.298-RS em julgado de idêntica matéria, como também, conforme entendimento, no âmbito da SEFAZ, através da Instrução Normativa n° 052/2013, que disciplina as

transferências interestaduais oriundas de “CD” suprido de produtos de estabelecimentos fabris do mesmo titular.

Assim, o órgão julgador considera ultrapassada a preliminar suscitada, por entender que não merece reparo a base de cálculo adotado no levantamento que utilizou a previsão expressa no art. 13, §4º, II, da LC87/96.

Indeferir o pedido de diligência, nos termos do art. 147, I, do RPAF, por entender suficientes os elementos contidos nos autos para a formação da convicção dos julgadores acerca da lide.

No mérito, ressalta o órgão julgador que a base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96, cuja norma foi reproduzida no art. 17, §8º, II, da Lei nº. 7.014/96, onde estabelece que a base de cálculo do imposto é o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, tendo o legislador procurado 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, cuja definição da base de cálculo é literal e matéria reserva à lei complementar, consoante decisão proferida pelo STJ no RE 707.635-RS/2004 e entendimento consolidado em decisões do CONSEF.

Concluiu a JJF que restou comprovado que, na hipótese de o contribuinte ser fabricante das mercadorias, a base de cálculo do ICMS na transferência interestadual será o custo da mercadoria produzida, assim entendida: a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento (art. 13, § 4º, II, da LC 87/96) e que os auditores expurgaram da base de cálculo das operações de transferências interestaduais gastos com depreciação, outros custos e outras despesas, apurando um crédito utilizado a mais do que o legalmente previsto.

Por fim, quanto ao pedido para que a multa seja excluída, a JJF aduz que não pode ser acolhido, pois é a legalmente prevista para a irregularidade apurada e a dispensa ou redução da multa por descumprimento de obrigação principal, como é o caso, ultrapassa a competência das Juntas de Julgamento Fiscal deste CONSEF.

A JJF concluiu pela Procedência do Auto de Infração.

Irresignado com a Decisão, o sujeito passivo apresenta Recurso Voluntário, às fls. 282 a 307, onde, preliminarmente, requer a nulidade da Decisão recorrida por indeferir a diligência, por entender que os Centros de Distribuição pertencem ao grupo do recorrente e apenas comercializam mercadorias produzidas por fábricas também pertencentes ao grupo (e não produtos industrializados por terceiros). Assim, sustenta que seu direito ao contraditório e à ampla defesa não foi devidamente garantido, uma vez que o indeferiu-se prova com base em uma exceção que não consta do texto da LC 87/96 - jamais este diploma fez distinção entre fábricas e estabelecimentos comerciais do mesmo grupo econômico. Destaca que o art. 137 do RPAF determina que o relator deve avaliar se o processo não possui qualquer dúvidas ou incorreções e, neste caso, submetê-lo à devida análise pela realização de diligência. Assim, requer a nulidade da Decisão para que seja determinado o retorno dos autos à primeira instância para que a diligência seja realizada, comprovando-se que boa parte das transferências originaram-se de estabelecimentos comerciais (ao contrário do descrito pelos autuantes), ao tempo que requer a realização da aludida diligência antes do julgamento do recurso.

Requer, ainda como preliminar, a nulidade do Auto de Infração por erro na descrição dos fatos supostamente ocorridos, pois, nos termos contidos na acusação, só se justificaria se o recorrente tivesse recebido mercadorias somente de fábricas localizadas em São Paulo, motivo pelo qual o preço de transferência deveria ser calculado nos termos do art. 13, §4º, II, da LC 87/96. Contudo, as operações objeto da presente autuação, também se referem a aquisições efetuadas junto a Centro de Distribuição (estabelecimentos comerciais) localizados no Estado de São Paulo, sendo irretorquível que o preço de transferência deveria ter sido calculado nos termos do art. 13, §4º, inciso I, da LC 87/96.

No mérito, reitera a alegação de também existirem aquisições oriundas de Centros de Distribuição (estabelecimentos comerciais), localizados em São Paulo, cujo cálculo do preço de transferência deve ser efetuado sob os ditames do art. 13, §4º, inciso I, da LC 87/96, do que requer diligência para segregar tais operações.

Subsidiariamente, caso se entenda que o art. 13, §4º, inciso II, da LC 87/96 é aplicável inclusive às aquisições de Centro de Distribuição, o recorrente requer que sejam considerados também os custos desses Centros de Distribuição no cálculo do prelo de transferência, que é discussão também pendente de julgamento no Recurso Especial n. 1.109.298/RS.

Diz ter caráter exemplificativo o art. 13, §4º, II, da LC 87/96 e não taxativo, sob pena de violar o art. 110 do CTN, cujas rubricas utilizadas como base de cálculo das operações obedecem conceito contábil de custo de produção, do que destaca que o art. 17, §7º, II, da Lei nº 7.014/96 trata os custos de produção como custos imputáveis à produção, geração, extração ou fabricação, além do fato de que o art. 56, V, “b”, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, vigente até 31/03/12, também é exemplificativo. Dessa forma, segundo o recorrente, o preço de transferência deve ser interpretado como aquele que abarca todos os custos de produção, pois a mercadoria que possui valor de mercado superior ao custo de fabricação não pode ser escriturada e transferida por valor inferior ao custo de fabricação, sob pena de violação ao art. 1.187 do Código Civil.

Registra que procedeu de acordo com a regulação da matéria pelo Estado de São Paulo e não pode sofrer retaliações do Estado da Bahia, pois, em momento algum deixou de recolher ICMS, não podendo prosperar a exigência sob pena de violação crassa ao princípio constitucional da não cumulatividade, pois se recolheu o imposto ao Estado de origem tem direito ao respectivo crédito fiscal no Estado de destino, cabendo ao ente federado que se considere prejudicado o ajuizamento de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) junto ao STF, a declaração da inconstitucionalidade da lei ou da decisão que o concedeu.

Em seguida, passa a tecer comentários sobre os elementos elencados pelo art. 13, §4º, inciso II, da LC 87/96, ainda que se considere como correta a interpretação restritiva na norma, o que diz admitir título apenas de argumentação, do que concluiu que a Decisão recorrida, em nenhum momento, ofereceu fundamento jurídico que justificasse a exclusão das rubricas: custos indiretos, energia, depreciação, manutenção e encargos comuns dos conceitualmente concebidos como: matéria-prima, acondicionamento, material secundário ou mão-de-obra, limitando a interpretar a Lei Complementar de forma estritamente literal e sem efetuar qualquer análise a respeito da natureza jurídica dos custos que integraram a base de cálculo.

Destaca que o Estado de Minas Gerais já consagrou a interpretação para cada uma dessas rubricas e que na rubrica “material secundário” entendeu que todos os materiais e insumos consumidos direta e indiretamente na produção devem ser considerados, inclusive energia elétrica.

Por fim, aduz que a aplicação de multa tão elevada (60%) afronta a regra de vedação do tributo com efeito confiscatório, princípio consagrado no art. 150, IV, da CF/88, do que, na remota hipótese de se entender devido o crédito tributário em discussão, o que diz admitir apenas a título de argumentação, requer que a Decisão recorrida seja reformada para afastar a aplicação da multa, tendo em vista seu caráter confiscatório, além de não ser razoável nem proporcional.

Ante o exposto, pede que seja reconhecido e provido o presente Recurso Voluntário.

Às fls. 313 a 321 dos autos, a PGE/PROFIS apresenta parecer, subscrito pela Procuradora Drª. Maria Helena Mendonça Cruz, no qual opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário, diante das seguintes razões:

1. Por não vislumbrar no PAF nulidade a macular a Decisão recorrida, pois os julgadores entenderam que os elementos contidos nos autos eram suficientes para seu convencimento, inexistindo dúvidas a serem esclarecidas. Logo, a negativa da diligência não promoveu a alegada ofensa aos princípios da verdade material e ampla defesa, pois estava devidamente lastrada no art. 147, I, do RPAF.

2. Por não vislumbrar a ocorrência de quaisquer das nulidades capituladas no art. 18 do RPAF, logo, deve ser de pronto rechaçada.
3. Quanto às razões de mérito, o opinativo da PGE/PROFIS é de que o autuado implementa em sua escrita fiscal créditos decorrentes de despesas manutenção, depreciação, energia elétrica e outros, para efeito de integrar a base de cálculo do ICMS, sendo que o faz de forma irregular, pois a exigência decorre da interpretação do dispositivo do art. 13, §4º, II, da LC 87/96, que determinou quais as parcelas, para efeito de composição da base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de mercadorias pelo mesmo remetente, cuja interpretação provém do arcabouço constitucional existente no art. 146, III, “a”, e no art. 155, §2º, XII, “i”, da Carta Magna.
4. Desta forma, o custo da mercadoria produzida é a soma dos custos de matéria-prima, materiais secundários, mão-de-obra e acondicionamento, sendo glosados pela fiscalização os créditos referentes às despesas de manutenção, depreciação, frete e outros, para efeito de integrar a base de cálculo do ICMS, de cujas análises o opinativo tece considerações.
5. Quanto à alegação de que a multa aplicada tem caráter confiscatório, além de não ser razoável nem proporcional, a PGE/PROFIS entende que a multa é devida, pois incorreu o autuado em ilícito tributário, e a mesma nada tem de confiscatória, sendo a mesma adequada à infração apurada e foi aplicada em vista da Lei nº 7.014/96.

Por fim, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

Por decisão desta 2ª CJF o PAF foi convertido em diligência à PGE/PROFIS para que emitisse parecer jurídico sistêmico esclarecendo qual o entendimento a respeito do presente lançamento de ofício, quanto às operações oriundas do Centro de Distribuição, à inteligência do art. 13, §4º, incisos I e II, da LC 87/96.

Em atendimento ao quanto solicitado, foi exarado Parecer PGE/PROFIS/NCA, às fls. 327 a 335 dos autos, da lavra da Procuradora Assistente – NCA, Dr.<sup>a</sup> Rosana Maciel Bittencourt Passos, no qual concluiu que “... nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, passando por entreposto de distribuição, o crédito fiscal a ser suportado pelo Estado da Bahia deve corresponder ao “**custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento**”, consoante a previsão inserta no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96.”

Há de se registrar que o aludido Parecer foi acolhido integralmente pelo Procurador Chefe da PROFIS, Dr. Nilton Almeida Filho e pelo Procurador Geral do Estado, Dr. Paulo Moreno Carvalho, conforme documentos às fls. 336 e 338 dos autos.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1ª Instância, no que tange a exigência por 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 de: matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra, conforme estabelecido na Lei Complementar nº 87/96.

Preliminarmente, devo salientar que no Processo Administrativo Fiscal foram cumpridas todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, o qual está submetido à legislação baiana, cuja norma é derivada da Lei Complementar nº 87/96, a qual as unidades federativas devem obediência. Em consequência, vislumbro que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte.

Sendo assim, rejeito as preliminares de nulidade do Auto de Infração e da Decisão recorrida, suscitadas pelo recorrente, pois o lançamento de ofício preenche todas as formalidades legais previstas e por inexistir qualquer prejuízo ao contraditório e ao direito de defesa, o qual foi plenamente exercido pelo sujeito passivo, uma vez que a Junta de Julgamento Fiscal indeferiu a

diligência por entender suficientes os elementos contidos nos autos para a formação da convicção dos julgadores acerca da lide, nos termos do art. 147, I, do RPAF.

Também, por entender desnecessária a diligência requerida pelo recorrente para se comprovar que parte das transferências originaram-se de estabelecimentos comerciais, pois o próprio requerente, à fl. 139 dos autos, assevera que “Contudo, a análise das notas fiscais objeto da autuação deixa claro que houve aquisições de estabelecimentos fabricantes, mas também de centros de distribuição (estabelecimentos comerciais) localizados no Estado de São Paulo.”, cuja informação é mais que suficiente para o deslinde da questão, conforme veremos da análise de mérito, razão para indeferir o pedido de diligência, consoante previsto no art. 147, I, do RPAF.

No mérito, observo que para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de produtos fabricados e remetidos pelo estabelecimento industrial ou pelo centro de distribuição (CD) para estabelecimentos filiais da mesma empresa, deverá ser adotado o custo de produção, definido no art. 13, § 4º, II, da LC nº. 87/96, norma esta reproduzida no art. 17, § 8º, II, da Lei nº. 7.014/96, assim entendida como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas citadas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

Ressalte-se que a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, “a”, da Constituição Federal, sendo que o comando contido no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo além dos elencados, por uma questão de política tributária entre os entes federados.

Logo, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, *frete (CIF)*, energia, combustível, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, específica nestas operações de transferências, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, conforme procederam os autuantes, os quais, para apuração do valor creditado indevidamente, cotejaram os custos unitários nos termos legais em relação aos custos de transferências consignados nas notas fiscais, ou seja, após expurgar da base de cálculo de transferências: depreciação, manutenção, amortização, energia, etc., por não se enquadrarem nas rubricas especificadas como custos de produção, conforme delimitado no referido dispositivo legal, apurando o valor da base de cálculo da infração, cuja diferença entre a base de cálculo da transferência consignada no documento fiscal e a levantada pela fiscalização incidiram as alíquotas de 7% ou 12% (a depender da região de origem das mercadorias), aplicadas à operação de transferência, se apurando o crédito fiscal utilizado a mais pelo contribuinte autuado, cujos números não foram por ele impugnados.

Há de se ressaltar que a interpretação da norma deve ser restritiva e que mesmo na hipótese em que a mercadoria não sai diretamente da fábrica para a filial, passando antes pelo centro de distribuição, a base de cálculo deverá corresponder ao custo de produção, tal como previsto no art. 13, §4º, inciso II, da LC 87/96, conforme texto abaixo transscrito no Parecer da PGE//PROFFIS, às fls. 327 a 335 dos autos, a seguir:

[...]

*Percebe-se, assim, que aquele Egrégio Pretório filiou-se, indiscutivelmente, à tese de que, mesmo naquelas hipóteses em que a mercadoria não sai diretamente da fábrica para a filial, passando antes pelo centro de distribuição, a base de cálculo deverá corresponder ao custo de produção, tal como previsto no inciso II, do §4º, do art. 13, da LC 87/96.*

*As razões de tal posicionamento restaram minudentemente enunciadas no aresto em questão, devendo ser aqui reproduzidas, ao menos naquilo que se afigura mais relevante. Tem-se, pois, que o STJ assim decidiu, dentre outras causas, porque:*

(...)

*O que se depreende, dos termos em que lançada a referida decisão, é que o STJ entendeu que as determinações constantes do referido art. 13, §4º devem ser apreendidas à luz das atividades desenvolvidas pela sociedade empresária com um todo, e não por cada estabelecimento integrante daquela mesma estrutura produtiva.*

*Noutras palavras, conforme a orientação emanada do STJ, para se saber qual inciso aplicar dentre aqueles do dispositivo supracitado, a atividade a ser considerada é aquela que caracteriza o titular dos estabelecimentos,*

assim entendido como a unidade produtiva que agrupa todas as filiais. Tratando-se o titular, pois, de um empreendimento de feição e objetivo industrial – ainda que as suas atividades incluam, evidentemente, como corolário natural, a consectária distribuição e comercialização dos produtos fabricados -, a base de cálculo será aquela prescrita pelo inciso II do referido artigo, qual seja o custo de produção.

E, note-se, segundo tal entendimento externado pelo STJ, desimportaria qual particular etapa da cadeia produtiva estaria a ser especificamente desempenhada por cada um dos estabelecimentos do mesmo titular envolvidos na operação, seja porque, como já dito, deve-se ter como ponto de partida a atividade que identifica a sociedade empresária, ou porque, como também ressaltado no acórdão escrutinado, as funções desenvolvidas pelas filiais constituem fases de um mesmo encadeamento produtivo, natural prolongamento das atividades do estabelecimento fabril propriamente dito, e exteriorização do escopo industrial de que se reveste a entidade empresarial.

Pois bem. Sendo certo que, em casos que tais, o STJ chancelou a utilização do custo de produção a título de base de cálculo, e que tal posicionamento mostra-se amplamente favorável à posição do Estado nas autuações mencionadas na consulta ora examinada, não se me afigura subsistente qualquer margem para sustentação de entendimento diverso, máxime quando se trata veredito apoiado em fundamentos perfeitamente razoáveis e juridicamente sustentáveis.”

Portanto, a base de cálculo a ser adotada nas operações de transferência interestadual de mercadorias do Centro de Distribuição ou da Unidade Fabril para estabelecimentos do mesmo titular, é a prevista nos termos do art. 13, § 4º, II, da LC nº. 87/96, por se tratar o remetente de estabelecimento industrial ou de sua extensão, cuja base de cálculo do ICMS deve ser o custo de produção, aqui entendido como a soma da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, utilizados somente nas transferências das mercadorias pelo estabelecimento fabricante, pois o Centro de Distribuição é mera extensão do estabelecimento fabril, instituído para aprimorar a logística de distribuição exclusiva dos seus produtos pelo País.

Há de se ressaltar ainda que o princípio da não-cumulatividade do ICMS só ocorre dentro do valor de crédito autorizado por lei, porém nunca decorrente de indébito fiscal por parte do remetente.

Quanto à alegação de que a multa de 60% sobre o imposto exigido afronta a regra de vedação do tributo com efeito confiscatório, princípio consagrado no art. 150, IV, da CF/88, do que, na remota hipótese de se entender devido o crédito tributário em discussão, requer que a Decisão recorrida seja reformada para afastar a aplicação da multa, tendo em vista seu caráter confiscatório, além de não ser razoável nem proporcional, há de se esclarecer que a multa aplicada é a legalmente prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96 para o caso de utilização indevida de crédito fiscal que importe em descumprimento de obrigação tributária principal, não tendo competência este colegiado para a declaração de constitucionalidade da norma ou para afastar a aplicação da multa por descumprimento de obrigação tributária principal, nos termos do art. 158 e 167, I, do RPAF.

Do exposto, acompanho o Parecer da PGE/PROFIS e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para homologar a Decisão recorrida que julgou o Auto de Infração PROCEDENTE.

## VOTO DIVERGENTE

Com a devida vénia, divirjo do i. Relator relativamente à matéria relativa aos valores objeto de lançamento que foram apurados com base em critérios cujo deslinde, por este Colegiado, demanda a exegese dos dispositivos legais já citados acima, girando a controvérsia, notadamente, no artigo 13º, §4º, da Lei Complementar nº 87/96, eis que, no período de janeiro/2010 a junho/2013 o recorrente, no desenvolvimento de suas atividades empresariais, recebeu mercadorias remetidas de centro de distribuição com a alíquota de 12%.

E, assim, o ponto nevrágico centra-se, como visto, na aplicação do quanto constante no art. 13º, da LC 87/96, isto porque para o recorrente deve ser aplicado o inciso I, ou seja, o preço da transferência deve ser exatamente o valor da última entrada no centro de distribuição paulista. Já para o autuante, deve ser aplicado não o inciso I, mas sim o inciso II.

Nesse sentido, defende o autuado que o conceito de custo de mercadoria decorre do direito privado, nos termos do disposto no art. 110 do CTN com interpretação combinada com o art. 1.187 do Código Civil, o qual preconiza que os fabricantes deverão escrutar o seu estoque com base

no custo de fabricação. Faz alusão também à Norma e Procedimentos de Contabilidade – NPC do IBRACON, ao Pronunciamento Técnico nº 16 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis e, ainda, ao art. 290 do Decreto nº 3.000/99 – Regulamento do Imposto de Renda -, e ao art. 15,§ 5º, da Instrução Normativa da Receita Federal nº 1.312/2012, de cujos dispositivos alcança-se a ilação de que o “custo da mercadoria “ contido na LC 87/96 é exemplificativo e não exaustivo.

Defende-se arguindo que o custo de produção que adotou e a base de cálculo obedeceram o conceito contábil respectivo e, que, portanto, há de aplicar-se ao caso em concreto a disposição do inciso II.

De merecer destaque que argumenta, ainda, o recorrente, que o art. 56, inciso V, “b”, do Decreto Estadual nº 6.284/97 – RICMS que vigeu até 31/03/2012 -, ao dispor sobre a matéria em tela, reproduzia o dito art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, também com cunho exemplificativo e não exaustivo, sendo que o atual – Decreto nº 13.780/12 – não trata da questão, somente o fazendo o art. 17, § 7º, II, da Lei nº 7.014/96, concluindo que o preço de transferência deve ser aquele que reúne todos os custos de fabricação, sem ter cabimento a escrituração da mercadoria e transferência por valor inferior a esse custo – de fabricação -, sob pena de ofensa à regra do art. 1.187 do Código Civil.

Como fundamento, constato que o recorrente trouxe à tona, em reforço à sua tese, que obedeceu a legislação do Estado de São Paulo a qual ao regular a matéria, estabelece que o custo da mercadoria deve ser interpretado extensivamente com a inclusão de todos os custos de produção, tendo, destarte, como afirma, direito a escriturar o crédito relativo a esse recolhimento.

E acréscimo, reportou-se à Solução de Consulta oriunda do Estado de Minas Gerais que consagrou a exegese de que “material secundário” inclui todos os materiais e insumos consumidos direta e indiretamente na produção, inclusive energia elétrica.

Já o i. Relator, em suma, como exposto supra, considera que : “(...) Portanto, a base de cálculo a ser adotada nas operações de transferência interestadual de mercadorias do Centro de Distribuição ou da Unidade Fabril para estabelecimentos do mesmo titular, é a prevista nos termos do art. 13, § 4º, II, da LC nº. 87/96, por se tratar o remetente de estabelecimento industrial ou de sua extensão, cuja base de cálculo do ICMS deve ser o custo de produção, aqui entendido como a soma da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, utilizados somente nas transferências das mercadorias pelo estabelecimento fabricante, pois o Centro de Distribuição é mera extensão do estabelecimento fabril, instituído para aprimorar a logística de distribuição exclusiva dos seus produtos pelo país”.

Como sabido, o Fisco baiano vem glosando créditos de ICMS em razão da aplicação de um conceito mais estrito de custo de produção. E muito embora o contribuinte tenha direito ao aproveitamento de crédito do ICMS quando com relação aos gastos considerados custos de produção ou da mercadoria, há divergência, o que está posto em sede recursal para ser dirimido por esta CJF, por pesar a acusação de ter havido transferência de mercadorias de suas unidades produtoras em outros Estados da Federação para seu estabelecimento na Bahia por valores de transferência superiores ao custo de produção em desacordo com o art. 13, § 4º, do inciso II, da LC 87/96.

Noutras palavras, por ter a autuada aproveitado créditos de ICMS relativos a despesas de aquisição energia, embalagens, frete, etc. ensejou a autuação e a controvérsia em derredor do conceito de CUSTO DE PRODUÇÃO e de como se interpreta o Art. 13, § 4º, e seus incisos I e II, da Lei Complementar nº 87/96.

Com efeito, emana da Carta Magna que cabe à Lei Complementar definir os tributos e suas espécies, e em relação aos impostos nela discriminados, os respectivos, fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.

Logo, rebuço de dúvida não há de que o ICMS está incluso no rol dos impostos discriminados no texto constitucional, sendo incontroverso que só a Lei Complementar pode dispor sobre a base de cálculo a ser utilizada nas diversas hipóteses em que se verifica a incidência do referido imposto.

A Lei Complementar nº 87/96 estabelece, expressamente, o seguinte:

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

*§4 – 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; (grifos meus)*

*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.*

Sendo este o texto legal, a fiscalização considerou aplicável a regra do inciso II e não a do inciso I e, por isto glosou os valores referentes à frete, energia, depreciação, manutenção e outros gastos fixos, ou seja, os agentes fiscais consideraram que, por não se tratar de matéria-prima, material secundário, embalagem ou mão-de-obra estes gastos não poderiam fazer parte da base de cálculo para transferência das mercadorias, transferências que sendo entre estabelecimentos do mesmo titular, como cabe salientar, não incide o ICMS (Súmula nº 166 do STJ).

Mas posta a controvérsia quanto ao correto conceito de custo de produção, certo é que atrai o conceito econômico com base na Ciência Econômica que considera nele inseridos os custos fixos e variáveis, sendo não menos certo que o art. 110 do Código Tributário Nacional (CTN), estabelece que os conceitos de direito privado não podem ser alterados pelo direito público e, consequentemente, a legislação tributária não pode modificar conceitos privados para adaptá-los à legislação tributária, especialmente como o objetivo de aumentar a arrecadação e mitigar direitos do contribuinte:

*Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.*

Disto se conclui que os conceitos contidos Constituições Federal (como na dos Estados) não podem ser desassociados do quanto consagrado pelas demais ciências, notadamente, *in casu*, a econômica que define o custo de produção.

Perscrutada a literatura dessa ciência econômica, vem à tona os conceitos a esse respeito de Marco Antonio S. Vasconcellos e Manuel Garcia (in Fundamentos de Economia, 2002, p.65) que: “*o total de produção corresponde ao total das despesas realizadas pela firma com a utilização da combinação mais econômica dos fatores, por meio da qual é obtida uma determinada quantidade do produto*”. E ainda: “*Os custos de produção fixos correspondem aos custos indiretos na contabilidade empresarial enquanto que os custos de produção variáveis, correspondem aos custos diretos na contabilidade empresarial*” (p. 65, obra citada). Para os economistas Caros Roberto Martins Passos e Otto Nogami (in, Princípios de Economia, 2000, p. 169-170): “*os custos de produção também podem ser divididos em fixos e variáveis*”.

O Supremo Tribunal Federal, como sabido é, tem entendido como produtos intermediários aqueles que “*se consomem ou se inutilizam no processo de fabricação, como cadiño, lixas, feltros etc.*” (STF, Primeira Turma, RE 79.601 RS, DJ 8-1-75, relator: Ministro Aliomar Baleeiro).

A legislação do Imposto de Renda, por seu turno, define como custo de produção o composto pela soma dos custos de aquisição de matérias-primas, material secundário, mão-de-obra, embalagem, frete, manutenção, depreciação e outros custos, conforme se depreende da leitura dos artigos do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000/99, transcritos abaixo:

“Decreto nº 3.000, de 26/03/99:

*Custo de Produção*

*Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º):*

*I – o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na*

*produção, observado o disposto no artigo anterior;*

*II – o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;*

*III – os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;*

*IV – os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;*

*V – os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.”*

#### *Quebras e Perdas*

*Art. 291. Integrará também o custo o valor (Lei nº 4.506, de 1964, art. 46, incisos V e VI):*

*I – das quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e manuseio;*

*II – das quebras ou perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros, desde que comprovadas:*

*a) por laudo ou certificado de autoridade sanitária ou de segurança, que especifique e identifique as quantidades destruídas ou inutilizadas e as razões da providência;*

*b) por certificado de autoridade competente, nos casos de incêndios, inundações ou outros eventos semelhantes;*

*c) mediante laudo de autoridade fiscal chamada a certificar a destruição de bens obsoletos, invendáveis ou danificados, quando não houver valor residual apurável.”*

#### *Custo de bens ou serviços*

*A esse respeito, o artigo 182 do Regulamento do Imposto de Renda/80 estabelece como será determinado o custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas no processo de transformação:*

*“Art. 182. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 14)”.*

#### *Depreciação, amortização e exaustão*

*A dedutibilidade da depreciação de bens do ativo é determinada pelo artigo 198 que assim dispõe:*

*“Art. 198. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada exercício, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal (Lei nº 4.506/64, art. 57).”*

Desses dispositivos da legislação do IR infere-se com clareza solar que está em conformidade com o conceito econômico de custo de produção. Ao meu ver, é o que deve prevalecer em todas as legislações não podendo se admitir a mudança do conceito de custo de produção para fins arrecadatórios.

Isto porque a composição do custo de produção está atrelado, como visto, à capacidade econômica, princípio constitucional que é direito subjetivo público do contribuinte e limitador do poder de tributar do Estado.

Postas essas premissas, entendo que para apuração do custo de produção há de ser considerado para a composição da base de cálculo do ICMS para transferências a outros Estados da federação, o conceito econômico para a apuração dos custos de produção mormente num processo produtivo e comercial complexos como do autuado, sendo preciso que a cada fase deste processo sejam apurados todos os respectivos custos fixos e variáveis, até a distribuição produto final.

Conclui-se, destarte, para haver justiça fiscal, que o art. 13 da LC 87/96, não pode ser interpretado de forma restritiva quanto ao custo da mercadoria ou de produção para alargar a base de cálculo do ICMS, pois além de ofender diversos diplomas legais - como a legislação do Imposto sobre a renda – ofende a Lei Maior no sentido da não cumulatividade do ICMS.

Mas a controvérsia vai adiante, eis que o n. Relator entende que os centros de distribuição são uma *longa manus* do estabelecimento fabril que deve se sujeitar à mesma disciplina legal, entendimento este que está exposto no próprio Auto de Infração em foco, corroborado que foi

pela d. PGE/PROFIS no seu parecer de fls.327/335, estando todos estes arrimados, como sustentáculo de legalidade, o teor do RE Nº 1.109.298-RS.

Ocorre que é fundamental ater-se para o aspecto de que **não houve o trânsito em julgado**, o que significa que a controvérsia permanece sem ser dirimida, e, por conseguinte, não se trata de matéria pacificada.

Ademais disto, não considero que nessas operações de transferência interestadual de mercadorias provindas do Centro de Distribuição que este seja uma mera extensão do estabelecimento industrial. É evidente que dentro de centros urbanos caóticos com os notórios engarrafamentos que existem no Brasil, assaltos aos transporte de carga etc., transferir os produtos do âmbito fabril para o denominados CDs concorre para a inteligência da logística e deslocamento dos produtos entre estabelecimentos do mesmo titular pelo extenso território nacional, isto é verdade, mas não é verdadeiro considerar que por facilitar a logística, que se trate de uma só coisa, idêntica, ou seja, o estabelecimento fabril e os CDs.

E assim entendo, discordando do i. Relator quando confirma o lançamento de ofício considerando aplicável a regra do art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, i.e, que se trata de operações oriundas de estabelecimento remetente industrial ou de sua extensão – os CDs, até porque este tem seus próprios custos distintos daquele e consonantes com estabelecimento comercial onde produção não há.

Assiste, pois, razão ao recorrente quando afirma que o conceito de custo de mercadoria decorre do direito privado. A conclusão não pode ser outra à vista da interpretação sistêmica de dispositivos que convergem para ser dirimida a matéria, ou seja, a combinação do art. 110 do CTN com o art. 1.187 do Código Civil, e destes com a Norma e Procedimentos de Contabilidade – NPC do IBRACON, ao Pronunciamento Técnico nº 16 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, para se concluir, por derradeiro, que o "custo da mercadoria" contido na LC 87/96 é exemplificativo e não exaustivo e, por isso, deve ser adotada a base de cálculo que consonância com o conceito contábil respectivo, sendo aplicável a regra do inciso I e não a do inciso II, o que autoriza o sujeito passivo a adotar o preço de transferência como sendo o da última entrada mais recente no CD paulista.

Neste diapasão, por entender que há de ser aplicado o inciso I, reproduzo, em reforço ao que já foi expedito, trecho do voto divergente proferido pela i. Conselheira Rosany Nascimento Melo, no Acórdão nº 0112-01/13, em face, como membro da 1ª da CJF, votei, alinhando-me a esta posição:

*"Em verdade, o que se verifica no presente caso é uma divergência de interpretação acerca do conteúdo da norma. Em outras palavras, o que se deve entender da expressão "valor da entrada mais recente".*

*Poderia me alongar tratando dos diversos métodos de interpretação da norma jurídica tributária de que dispõe o exegeta, entretanto, não me parece ser o caso. No meu sentir, não há outra interpretação que se possa conferir ao referido dispositivo, senão aquele que o próprio texto enuncia.*

*A meu ver, o vocábulo valor da entrada contido no texto da norma conduz o interprete à única e necessária conclusão, vale dizer: a base de cálculo a ser considerada nas operações de transferência realizadas entre estabelecimentos de titularidade de um mesmo contribuinte deve corresponder ao valor constante no documento fiscal que acobertou a entrada imediatamente anterior à referida saída por transferência da mercadoria. E este valor corresponde ao montante pago pelo adquirente, nele incluído o ICMS incidente na operação.*

*Esta conclusão é ratificada pelo próprio texto do inciso I do §7º do artigo 17 da Lei nº 7.014/96 que elege como a base de cálculo nas operações de saída de mercadoria em transferência o preço de aquisição daquela, o qual, como cediço, contempla o valor do ICMS incidente na operação.*

*Nos termos do dispositivo em comento, o valor da entrada mais recente deve ser utilizado apenas na hipótese de o estabelecimento remetente só adquirir mercadorias por transferência. Isto porque, em operações desta natureza não há o que se cogitar de preço, aplicável tão somente em atos de mercânciam.*

*Assim é que, em observância ao quanto disposto no artigo 108 do CTN, não há aqui espaço para cogitar do uso da analogia ao quanto previsto para as transferências de mercadorias que tenham sido submetidas a processo de industrialização pelo estabelecimento remetente (inciso II, § 4º da Lei nº 87/96), até mesmo porque, a existência de similitude entre as situações previstas nas normas objeto de integração é pressuposto*

*imprescindível à utilização deste método interpretativo, evento que não se constata no caso dos autos.*

*Através do mencionado inciso II – aplicável às mercadorias industrializadas – o legislador determina que a base de cálculo aplicável à situação fática ali prevista deverá corresponder ao valor do custo da mercadoria transferida. Destarte, lógico e sistemático que este seja aferido seguindo os ditames da legislação comercial em vigor.*

*Já na hipótese do inciso I – mercadorias objeto de revenda – resta estatuído que a base de cálculo deve corresponder ao valor da entrada mais recente da mercadoria, elemento que não comunga de qualquer identidade com o custo, daí porque imprestável o referido método para conferir legalidade à adoção de critérios de apuração semelhantes, como pretendeu o Nobre Relator”.*

Expendida a presente fundamentação para decidir discrepando da posição do i. Relator, entendendo como correto e justo o cálculo do preço de transferência com lastro no art. 13, § 4º, inciso I, da LC 87/96, e nos moldes como fundamentado, como muita propriedade, no voto acima citado, a incluir o valor do frete, depreciação, manutenção e energia elétrica, inclusão, pois, dos custos fixos e variáveis para guardar fidedignidade com o efetivo custo preço de transferência dentro do mesmo grupo econômico e seus estabelecimentos comerciais e industriais.

É como voto, pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## **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 **206891.0043/13-2**, lavrado contra **DAIRY PARTNERS AMÉRICAS BRASIL LTDA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.158.960,01**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros: Fernando Antonio Brito de Araújo, Luiz Alberto Amaral Oliveira e Paulo Danilo Reis Lopes.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros (as): Alessandra Brandão Barbosa, Evany Santos e José Antônio Marques Ribeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de setembro de 2015.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE/RELATOR

ALESSANDRA BRANDÃO BARBOSA - VOTO DIVERGENTE

ELDER DOS SANTOS VERÇOSA - REPR. DA PGE/PROFIS