

**A. I. Nº** - 206891.0007/15-2  
**AUTUADO** - PANDURATA ALIMENTOS LTDA.  
**AUTUANTES** - MARCOS ANTÔNIO DA S. CARNEIRO, PAULO CESAR DA S. BRITO e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - 28.03.2016

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0029-02/16**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação tributária em vigor: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração caracterizada. Negados os pedidos de diligência e perícia. Rejeitadas as preliminares de nulidade suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 06/04/2015, para constituir o crédito tributário ao ICMS no valor histórico de R\$548.780,11 em razão de:

INFRAÇÃO 01 – 01.02.23 – Utilizou crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. Trata-se de ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL em decorrência de ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO, de acordo com o detalhamento consignado no próprio corpo do Auto de Infração.

No campo “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração os autuantes consignaram, de forma resumida, que: O trabalho fiscal tem amparo nas decisões do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ), RECURSO ESPECIAL Nº 1.109.298 - RS (2008/0279009-9) e do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia (CONSEF) e na Instrução Normativa, abaixo transcritas, que, no caso deste Auto de Infração, diz respeito à verificação da BASE DE CÁLCULO (CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA) nas OPERAÇÕES INTERESTADUAIS envolvendo PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (em outras unidades da Federação) que foram fabricados exclusivamente pela empresa, através dos estabelecimentos remetentes, e transferidos para a filial localizada neste Estado. Por força de disposição constitucional (artigos 155, §2º, XII, ‘i’, e 146, III, ‘a’), a Lei Complementar 87/96, através do art. 13, §4º, II, que prescreve que nessa situação a base de cálculo deve corresponder aos custos da mercadoria produzida, que equivalem à soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. A LC 87/96 dá amparo à Lei 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. Nesse diapasão, conclui-se que o comando contido no art. 13, § 4º da Lei Complementar 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo (além dos elencados, matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento). Isso posto, os gastos, por exemplo, com depreciação, manutenção, material de limpeza, e energia elétrica, devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito

fiscal. Finalmente, a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, do período de Janeiro a Dezembro de 2011, que o fez tanto em meio físico (fls. indicadas no índice) quanto em meio eletrônico (fls. indicadas no índice) onde consta a discriminação dos itens dos Custos de Produção, por código de produto: Matéria Prima; Embalagem; M.O.D.; Utilidades; GGF/Fretes; Manutenção; D.I.F.; Outros; Depreciação e ICMS.

Assim sendo, em consonância com o mencionada LC 87/96 e como os julgados citados, em especial a decisão do STJ, foi considerado para a definição da correta base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, o somatório de Matéria Prima; Acondicionamento; Material Secundário e Mão de Obra. Por outro lado, foram expurgadas as seguintes rubricas: Utilidades; GGF/Fretes; Manutenção; D.I.F.; Outros; Depreciação e ICMS. Para confirmar o acerto e a qualidade da Auditoria, transcrevem decisões de tribunais administrativos e judiciais que têm decidido sobre esta matéria, objeto deste Auto de Infração, fls. 04 a 07, e Instrução Normativa nº 052/2013, fls. 07 e 08, todas do Auto de Infração.

A autuada apresenta defesa, fls. 100 a 119, mediante advogado habilitado nos autos, tecendo comentário sobre a atividade da empresa.

Destaca que a Defendente apura a base de cálculo do ICMS a ser recolhido no Estado de origem, considerando os custos de produção relativos à matéria-prima; acondicionamento: embalagem e frete; mão-de-obra: mão-de-obra operacional-MOD e manutenção; e materiais secundários: utilidades (gás, energia elétrica e água), gastos gerais de fabricação – GGF, despesas indiretas de fabricação - DIF, depreciação, ICMS e outros custos. Entretanto, os autuantes entendem que tão somente as despesas com matéria-prima, acondicionamento: embalagem, e mão-de-obra: mão-de-obra operacional-MOD, compõem a base de cálculo do ICMS relativo às operações de transferência interestadual, glosando os créditos referentes às demais despesas de produção da Defendente.

Aduz que a Autoridade Fiscal desconsiderou a natureza de custo de produção, precisamente a natureza de custo de acondicionamento do frete; da mão-de-obra relativa à manutenção; bem como a natureza de todos os materiais secundários, quais sejam, utilidades (gás, energia elétrica e água), gastos gerais de fabricação – GGF, despesas indiretas de fabricação - DIF, depreciação, ICMS e outros custos.

Argumenta que o entendimento restritivo acerca dos custos que compõe a base de cálculo da exação viola o ordenamento jurídico pátrio e os mais abalizados entendimentos jurisprudenciais e doutrinários atinentes à matéria, inclusive os exarados pela Autoridade Julgadora do Estado da Bahia.

Destaque de que a clareza dos conceitos autoexplicativos de acondicionamento e matéria-prima já seriam suficientes à compreensão de suas exatas naturezas e à convalidação da regularidade dos custos de produção suportados pela defendente. Tendo as razões de autuação se apoiado nos parâmetros de interpretação formulados em norma administrativa – IN nº 52/2013 – para extrair a efetiva e correta disciplina da Lei Complementar nº 87/96, conclui que o resultado do trabalho fiscalizatório não pode prosperar.

Afirma que a IN nº 52/2013 é claramente atentatória ao comando da Lei Complementar, tanto que o conteúdo de suas definições são diversos daqueles que os Tribunais Administrativos e Judiciais adotam em seus julgados a respeito do tema objeto da presente lide.

A definição utilizada pela IN nº 52/2013 já foi inclusive rechaçada por julgados da própria Autoridade Julgadora Estadual

Neste sentido, o Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda), em seu artigo 290, apresenta parâmetros precisos acerca dos custos de produção, o qual transcreveu.

Frisa que as utilidades (gás, energia elétrica e água), inquestionavelmente abarcadas pelo conceito de materiais secundários, da LC nº 87/96, também encontram guarida no conceito de custo de produção do art. 290, inciso I, Regulamento do Imposto de Renda, visto que são bens

aplicados e consumidos na produção. Mais absoluta certeza ainda quanto à natureza de custo de produção revelam o material secundário relativo à depreciação e a mão-de-obra de manutenção, cuja previsão está expressa no art. 290, inciso III, Regulamento do Imposto de Renda.

Salienta que os gastos gerais de fabricação – GGF, as despesas indiretas de fabricação – DIF e os outros custos de produção, enquadram-se na definição legal do inciso I e do parágrafo único do art. 290, inciso III, Regulamento do Imposto de Renda.

Prosseguindo, argumenta que as mercadorias transferidas à unidade da Defendente no Estado da Bahia foram originárias tanto de estabelecimentos fabris como de seus centros de distribuição. Neste sentido, também os custos de produção de uma unidade de armazenamento, organização para transporte e o transporte em si – como é o centro de distribuição – deveriam ter sido considerados pela Autoridade Fiscal na apuração do suposto equívoco na formação da base de cálculo do ICMS creditado na unidade da Bahia da Defendente.

Acrescenta que, não bastasse o equívoco da Autoridade na interpretação da Lei Complementar e na ausência de consideração do amplo e real contexto fático da operação da Defendente, cabe o destaque de que a própria jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que foi mencionada nas razões da autuação é desatualizada. O julgado apresentado – Resp nº 1.109.298 – foi objeto de recursos aclaratórios, que culminaram na definitiva conclusão de que devem ser considerados pela Autoridade Fiscal todos os custos de produção, inclusive aqueles suportados nas unidades da Defendente que funcionam como centros de distribuição.

Ao tratar especificamente de *energia elétrica e do gás*, sustenta que a Autoridade Fiscal incorreu em vício de nulidade ao não perquirir pela completa e indubitosa verdade material da operação da Defendente. Frisa que, se assim tivesse feito, após a primeira análise das informações da composição do custo dos produtos da Defendente, deveria a Autoridade Fiscal ter questionado quais os itens que estão integrados em cada uma das rubricas que vieram a ser inadvertidamente desconsideradas na autuação, transcrevendo trechos do ACÓRDÃO CJF Nº 0119-11/13.

Assegura que o rol constante do artigo 13, da LC 87/96 é meramente exemplificativo, de modo que não pode a Autoridade, com base em normas administrativas, restringir o alcance e a finalidade da lei complementar, citando o artigo 110, do Código Tributário Nacional, doutrina sobre o tema, Norma de Procedimento Contábil (NPC) nº 02 do IBRACON e Decisão Normativa – CAT5/2005 da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.

Ressalta que o Auto de Infração é nulo por vício de motivação e capitulação absolutamente contrária à realidade das operações praticadas pela Defendente, destacando que as premissas utilizadas pela Autoridade Fiscal para efetuar o lançamento mediante levantamento fiscal superficial, por serem totalmente equivocadas, não merecem prosperar, porquanto, não houve a análise exauriente da documentação fiscal referente aos períodos de apuração sob os quais recaíram os lançamentos guerreados, o que demonstra patente violação ao princípio da verdade material, vez que não perquirida pela Autoridade Fiscal, exaustivamente, a real situação fático-jurídica da Recorrente.

Destaca que em nenhum momento, conforme inclusive se verifica do relatório fiscal, a Autoridade Administrativa questionou a natureza dos referidos custos, tendo, imediatamente e sem intimar a Defendente para que pudesse prestar esclarecimentos, presumido que não se enquadrariam nas hipóteses do art. 13, § 4º, inciso II, da LC nº 87/96. A título de esclarecimento, apresenta planilha que foi produzida pela Defende para controlar seus custos, a qual também foi tomada pela Autoridade para lavrar o auto combatido.

Argumenta que, conforme verifica-se, tanto da planilha elaborada pela Defendente – a qual foi utilizada pela Autoridade Fiscal como base para a autuação – como do relatório fiscal que acompanha o presente Auto, não é possível se fazer a mínima análise acerca da natureza dos custos que compõe o crédito de ICMS glosado. De outro lado, não se admite que as citações de ementas transcritas entre as páginas 1 e 8 do AIIM sejam consideradas como a análise da natureza dos custos em análise, pois nenhuma apresenta identidade com o presente caso concreto.

Assim, entende a autuada que, uma vez que não apreciada a verdadeira natureza dos custos, revela-se completamente arbitrária e ilegal a conduta que conclui que os custos de acondicionamento do frete; da mão-de-obra relativa à manutenção; bem como a natureza de materiais secundários relativos a utilidades (gás, energia elétrica e água), gastos gerais de fabricação – GGF, despesas indiretas de fabricação - DIF, depreciação, ICMS e outros custos não corresponderiam a custos de produção. Deste modo, verifica-se que a Autoridade Fiscal não cumpriu com o seu dever de apurar a verdade material dos fatos, maculando de nulidade o presente Auto de Infração.

Tece comentários sobre o princípio da verdade material.

Diz que a ausência de abertura de intimação específica para manifestação da Defendente, viola os princípios do devido processo administrativo e da ampla defesa, albergados pela Carta Magna, no artigo 5º, incisos LIV e LV.

Defende que a multa aplicada é confiscatória e desproporcional, afrontando a Constituição Federal.

Ao final, requer que seja decretada a improcedência do Auto de Infração guerreado haja vista que a Defendente (i) apurou a base de cálculo do ICMS em estrita observância à LC nº 87/96 e/ou, se assim não entenderem, (ii) seja decretada a nulidade plena e irrestrita do Auto de Infração devido à inobservância da verdade material da operação da Defendente pela Autoridade Fiscal, que incorreu em vício de capitulação e modalidade, conforme os argumentos consignados na presente Defesa.

Subsidiariamente, caso não sejam reconhecidos os argumentos da Defendente, requer seja reduzida a multa confiscatória aplicada a percentuais condizentes com a situação concreta.

Em todas as hipóteses, caso a Autoridade Fiscal não reconheça de plano o caráter inócuo da instrução praticada na lavratura do auto atacado, protesta a Defendente pela produção de todas as provas em direito admitidas, em especial, a juntada de novos documentos, a realização de diligências e/ou de perícia, sempre com a sua participação/ciência nos moldes pugnados preliminarmente, visando à comprovação das alegações efetuadas, realização de sustentação oral, tudo sob pena de violação dos princípios da ampla defesa e do devido processo legal.

Ainda, protesta a Defendente pela posterior juntada das vias originais dos documentos relativos à sua representação processual, para os devidos fins de direito.

Na informação fiscal, fls. 151 a 190, os autuantes ressaltam que o objetivo da ação fiscal foi verificar a base de cálculo utilizada nas operações interestaduais com produtos transferidos de outra unidade da Federação.

Fizeram uma análise de todas as normas que envolvem a matéria sob discussão, transcrevendo e citando os artigos 155, § 2º, XII, 'i', e 146, III, 'a' da Constituição Federal de 1988 e o art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº. 87/96, os quais dão respaldo à Lei Estadual nº 7.014/96 (art. 17, § 7º, II), bem como ao RICMS/BA (art. 56, V, 'b'), para estabelecer os elementos constitutivos dos custos de produção a serem considerados para apuração da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual.

Transcreveram os esclarecimentos constantes no corpo do Auto de Infração e esclareceram que constam as informações para verificação da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação e que foram transferidos para filiais localizadas neste Estado, recorrendo sobre a legislação que rege a matéria.

Analizando os argumentos defensivos, ressaltam, preliminarmente, que não foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexados

Destacam que foram feitos dois Autos de Infração de idêntica natureza contra a própria Autuada para os exercícios de 2008, 2009 e 2010 (Autos de Infração n.s 206891.0015/13-9 e 206891.0029/14-8)

que a Defendente optou por fazer o PARCELAMENTO total do débito de R\$163.617,19 e R\$1.267.853,81, respectivamente.

Quanto à alegação da NULIDADE por vício de motivo e capitulação, aduzem que não cabe razão a Impugnante pois o Auto de Infração, de 8 - oito - folhas, é rico quando à forma, aos motivos e também faz a devida capitulação da infração praticada.

No Mérito, em relação as *“alegações defensivas de extrita observância da LC. 87/96; do rol exemplificativo do art. 13, §4º, da LC 87/96 e cita a Decisão Normativa CAT-5; alega também que a Instrução Normativa não pode tratar sobre a matéria; e, por fim, de que a multa é confiscatória e desproporcional”*, destacam que como registrado no próprio corpo do Auto de infração sob comento, a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, que o fez tanto em meio físico, quanto em meio eletrônico onde consta a discriminação dos itens dos CUSTOS DE PRODUÇÃO, por código de produto. Assim sendo, em consonância com a mencionada LC 87/96 e com os julgados citados, em especial a decisão do STJ, foi considerado, para a definição da correta base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, o somatório de MATÉRIA PRIMA, ACONDICIONAMENTO, MATERIAL SECUNDÁRIO E MÃO-DE-OBRA (rubricas estas listadas nos demonstrativos e no corpo do auto de infração sob apreciação).

No tocante ao argumento da autuada que teria o direito de formar a base de cálculo para as operações de transferências de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação com a utilização da legislação do Estado de São Paulo, com a inclusão, portanto, de TODOS os elementos de custo de produção, pois os mesmos são imprescindíveis para se chegar ao produto final. Ainda, assevera que a Decisão Normativa CAT 05/2005 de SÃO PAULO reforça o entendimento da Autuada, frisam que a autuada tem que obedecer, em primeiro lugar, ao que está prescrito expressamente na nossa Constituição Federal e, ato-contínuo, ao que prevê a Lei Complementar do ICMS, na forma abaixo.

Chamam a atenção para o papel da LC 87/96 no campo do ICMS. Discorrem sobre o art. 155, § 2º, XII, ‘i’ e 146, III, ‘a’ da CF/88, no que se refere ao valor tributável, bem como o art. 13, § 4º, II da LC 87/96. Assim, o art. 56, V, ‘b’, do RICMS/BA, tido como infringido, está respaldado no art. 17, § 7º, II da Lei nº. 7.014/96. Manifestam que é legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular e, conseqüentemente, destaque e utilização a mais do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Resumem, então, que o comando contido no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo, além dos elencados na própria norma. Assim, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF) etc. devem ser excluídos para efeitos da determinação da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

Ainda, com relação ao FRETE, esclarecem que a cláusula CIF é, juridicamente falando, inaplicável às transferências, pois não tem as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador (pessoas jurídicas distintas). Esse valor (despesa com FRETE-CIF), quando incluído na base de cálculo objeto das transferências, também foi expurgado, não foi considerado para fazer parte da base de cálculo prevista no multicitado art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, pois não mais diz respeito a custo de produção e sim a uma despesa operacional para a realização da operação de transferência do produto já fabricado.

No tocante a *“Definição de efeitos tributários pela lei tributária e referência a institutos de direito privado nas normas tributárias”*, destacam que a lei complementar 87/96 fixou ou elegeu taxativamente, literalmente, os elementos de custo de produção (matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento), que, somados, formarão a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados, resta, nesta oportunidade, colher o que existe na doutrina e nas normas gerais de Direito Tributário (em

especial nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional), com o fito de construir a melhor exegese quanto ao conceito desses elementos de custo de produção.

Abordam a seguir, o teor do artigo 109 do CTN, para inferir que o instituto de direito privado é “importado” pelo direito tributário, com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações. A compra, a venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente etc., têm conceitos postos no direito privado, que ingressam na cidadela do direito tributário sem mudar de roupa e sem outro passaporte que não o preceito da lei tributária que os “importou”.

Inferem, portanto, que se o direito tributário, através da LC 87/96 (somente mediante Lei Complementar, ressalta, poderia fixar ou definir a base de cálculo dos impostos previstos na CF/88, em especial o ICMS), por permissão explícita da Carta Maior, tivesse a intenção de alterar a identidade do instituto da Ciência Contábil ou de direito privado (especificamente com relação à definição do que seja matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento), teria que fazê-lo de modo expresso para poder surtir e operar os efeitos fiscais.

Afirmam que é exatamente isso que leciona a doutrina: a identidade do instituto, no direito privado e no direito tributário, dá-se sempre que o direito tributário não queira modificá-lo para fins fiscais, bastando, para que haja essa identidade, que ele se reporte ao instituto sem ressalvas. Se, porém, o direito tributário quiser determinar alguma modificação, urge que o diga de modo expresso. Inexistindo modificação do instituto de direito privado pela lei tributária, ele ingressa, pois, no campo fiscal com a mesma vestimenta que possuía no território de origem.

Trata de igual modo, do teor do artigo 110 do CTN, e após mencionar, mais uma vez a doutrina, arguem que em surgindo controvérsias e dúvidas, buscar a solução nas normas tributárias, e havendo silêncio destas, como ocorre no presente caso (LC 87/96), procura-se então guarida nas normas de direito privado, atentando, sempre, para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas no texto da Carta Magna, nem mesmo o Direito Tributário infraconstitucional pode alterá-los. Nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado.

A seguir, abordam a questão dos conceitos contáveis, transcrevendo, mais uma vez, a doutrina, para estabelecer que a diferença entre “matéria-prima” e “material secundário” é que a primeira é mais importante, porque entra em maior quantidade no processo produtivo, enquanto que o segundo entra em menor quantidade no processo produtivo, ao passo que a semelhança entre “matéria-prima” e “material secundário” é que ambos são materiais, integram o produto final e são custos diretos no processo produtivo.

Informam que os elementos de custo formadores da base de cálculo prevista no artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96 estão claramente identificados nesta planilha: matéria-prima (materiais de produção principais); materiais secundários (materiais de produção suplementares ou secundários); Acondicionamento (material de embalagem); e Mão-de-obra (direta e indireta).

Estes seriam, em seu entender, os quatro elementos de custo de produção que, somados os seus valores, formaria a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência de produtos industrializados. Os demais componentes do custo de produção ficariam excluídos dessa base de cálculo por imposição taxativa da Lei Complementar 87/96.

Nessa mesma linha de raciocínio citam que o Segundo Conselho de Contribuintes da Secretaria da Receita Federal do Brasil editou várias súmulas, dentre elas a de nº 12 que versa especificamente acerca de energia elétrica, que não se enquadraria no conceito de matéria-prima ou produto intermediário.

Inferem, após uma leitura mais acurada do disposto legal, que os “materiais de produção principais” são as “matérias-primas” e os “materiais de produção não-principais” são os próprios “materiais secundários”. Ambos, matéria-prima e material secundário, são materiais diretos.

Fazem parte, diretamente, do processo produtivo e se incorporam na mercadoria produzida. O mesmo poderia dizer para o material de embalagem ou acondicionamento, pois a mercadoria produzida não se apresenta para o mercado consumidor sem estar devidamente acondicionada ou sem a respectiva embalagem.

Apontam impropriedades nas legislações dos Estado de Minas Gerais e São Paulo transcrevendo doutrinas e jurisprudência relativas ao tema.

Transcrevem decisão do Superior Tribunal de Justiça – STJ, sobre PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. ESTABELECIMENTOS. MESMO TITULAR. TRANSFERÊNCIA ENTRE FÁBRICA E CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO. ARTIGO 13, § 4º, DA LC 87/96.

Transcrevem trecho do *PARECER DA PROCURADORIA FISCAL DA PROCURADORIA GERAL DO ESTADO DA BAHIA - PROCESSO PGE/2011405993-0*:

Consta da p. 6 deste Parecer:

[...]

*“Tem-se, portanto, que nenhum item que não possa ser enquadrado numa dessas categorias expressamente arroladas pode entrar composição da base de cálculo em questão, uma vez que a própria norma, em enumeração tipicamente numerus clausus, cuidou de restritivamente delimitar os específicos e estritos gastos que podem e devem ser computados no cálculo do aludido “custo da mercadoria produzida”.”*

*Já na página 7 está registrado:*

*“[...] Em face da enumeração restritiva constante da norma legal, somente integram o custo de produção, para fins do art. 13, §4º, II, da LC 87/96, as despesas concernentes a matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, de maneira que gastos outros, que com estes não se identifiquem, devem ficar de fora da base de cálculo, naquelas hipóteses de transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.”*

Sobre a retroatividade da INSTRUÇÃO NORMATIVA 52/2013 por ser norma ESCLARECEDORA (INTERPRETATIVA) e também por ser norma PROCEDIMENTAL ao instituir novos critérios de apuração, trazem à tona os dispositivos do CTN sobre a norma interpretativa e sobre a necessidade de obediência à legislação, aqui incluído-se a Instrução Normativa:

*Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:*

*I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;*

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

*Art. 96. A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.*

Destacam que é de conhecimento de todos que as Portarias, em algumas situações, e as Instruções Normativas são normas complementares ao Decreto. Da mesma forma, como a referida I.N. esclarecem a matéria disciplinada, deixou claro se tratar de norma expressamente interpretativa. De igual modo, o RPAF, aprovado pelo Decreto 7.629 de 09 de Julho de 1999 e alterações, assim preceitua no art. 167, inciso III:

*Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:*

*III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.*

Ademais, além de deixar claro que a I.N. 52/13 é uma norma nitidamente esclarecedora ou interpretativa, de modo a poder retroagir a fatos geradores anteriores à sua edição, ela também não deixa de ser uma norma de caráter PROCEDIMENTAL, pois adota mecanismos ou novos critérios claros para se fixar a base de cálculo para definição do que deve ser compreendido por VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE (VCEMR). Nesse diapasão, a I.N. 52/13 diz que para se compor o VCEMR deve-se utilizar o PROCEDIMENTO de exclusão dos tributos recuperáveis para se encontrar o valor que foi objeto de contabilização na ENTRADA DAS

MERCADORIAS NO ESTOQUE da empresa. Com o emprego desse PROCEDIMENTO, chega-se ao VCEMR.

Corroborando com o afirmado acima, frisam que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento de que as regras ou as normas procedimentais, com supedâneo no artigo 144, § 1º, do Código Tributário Nacional (CTN), possuem aplicação imediata, ainda que os fatos geradores tenham ocorrido em data anterior à vigência desses diplomas.

Quanto ao argumento de que a multa aplicada foge ao conceito de razoabilidade por ser confiscatória e desproporcional, frisam que cabe ao CONSEF analisar se, ao Editar a Instrução Normativa 52/2013 transcrita no corpo do Auto de Infração, não estaria a empresa amparada pela aplicação da regra do CTN que prevê a não aplicação de PENALIDADE À INFRAÇÃO nos casos de se tratar de lei interpretativa. Nesse sentido, citam o disposto nos artigos 100, 106, inciso I, e 96, todos do CTN, que levaram a esse entendimento:

*Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:*

*I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;*

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

*Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.*

Destacam que da mesma forma, como a referida I.N. esclarece a matéria disciplinada, deixou claro se tratar de norma expressamente interpretativa, assim como diz respeito a uma norma PROCEDIMENTAL que tem previsão de ser editada por meio de LEGISLAÇÃO, de acordo com o art. 144 do CTN. Pelo exposto, afirmam que a Impugnante tem o direito do benefício da DISPENSA DA PENALIDADE pelo cometimento da infração constante deste Processo.

Concluem que o Auto de Infração deve ser julgado totalmente procedente.

## VOTO

Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que os autuantes lavraram o Auto de Infração em tela para constituir o crédito tributário ao ICMS, em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal, em função de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem em montante superior àquele estabelecido em lei complementar.

Observei que no campo *Descrição do Fatos* os autuantes destacaram, entre outros pontos, já reproduzido no relatório do presente acórdão, que o trabalho fiscal tem amparo nas decisões do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ), RECURSO ESPECIAL Nº 1.109.298 - RS (2008/0279009-9) e do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia (CONSEF) e na Instrução Normativa, abaixo transcritas, que, no caso deste Auto de Infração, diz respeito à verificação da BASE DE CÁLCULO (CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA) nas OPERAÇÕES INTERESTADUAIS envolvendo PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (em outras unidades da Federação) que foram fabricados exclusivamente pela empresa, através dos estabelecimentos remetentes, e transferidos para a filial localizada neste Estado. Por força de disposição constitucional (artigos 155, §2º, XII, 'i', e 146, III, 'a'), a Lei Complementar 87/96, através do art. 13, §4º, II, que prescreve que nessa situação a base de cálculo deve corresponder aos custos da mercadoria produzida, que equivalem à soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. A LC 87/96 dá amparo à Lei 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. Nesse diapasão, conclui-se que o comando contido no art. 13, § 4º da Lei Complementar 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo (além dos elencados, matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento). Isso posto, frisam que os gastos, por

exemplo, com depreciação, manutenção, material de limpeza, e energia elétrica, devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal. Finalmente, asseguram que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, do período de Janeiro a Dezembro de 2011, que o fez tanto em meio físico (fls. indicadas no índice) quanto em meio eletrônico (fls. indicadas no índice) onde consta a discriminação dos itens dos Custos de Produção, por código de produto: Matéria Prima; Embalagem; M.O.D.; Utilidades; GGF/Fretes; Manutenção; D.I.F.; Outros; Depreciação e ICMS. Assim sendo, em consonância com o mencionada LC 87/96 e como os julgados citados, em especial a decisão do STJ, foi considerado para a definição da correta base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, o somatório de Matéria Prima; Acondicionamento; Material Secundário e Mão de Obra. Por outro lado, foram expurgadas as seguintes rubricas: Utilidades; GGF/Fretes; Manutenção; D.I.F.; Outros; Depreciação e ICMS. Para confirmar o acerto e a qualidade da Auditoria, transcrevem decisões de tribunais administrativos e judiciais que têm decidido sobre esta matéria, objeto deste Auto de Infração, fls. 04 a 07, e Instrução Normativa nº 052/2013, fls. 07 e 08, todas do Auto de Infração.

Em relação a arguição de inconstitucionalidade quanto ao direito ao crédito, ressalto que o art. 167, I, do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração da mesma, razão pela qual me abstenho de manifestar a respeito.

Quanto ao pedido de perícia, formulado pelo autuado, indefiro, haja vista que os elementos de prova constantes nos autos são suficientes para a formação da minha convicção, e a prova do fato não depende de conhecimento especial de técnicos, conforme previsto no art. 147, inciso II, “a” e “b”, do RPAF/99.

Acerca do pedido de diligência formulado pelo sujeito passivo, indefiro o mesmo, com fulcro no art. 147, I, “a”, do RPAF/99, por entender que os elementos acostados aos autos são suficientes para formação de minha convicção em relação aos itens constantes do Auto de Infração, possibilitando decidir a presente lide.

Não acolho as preliminares de nulidade requerida pela defesa, pois não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, pois os autuantes expuseram com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descrevem a infração, fundamentando com a indicação dos fatos, normas e documentos, bem como de seus dados, assim como indicam o supedâneo jurídico. Não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do Processo Administrativo Fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados pelos aspectos abordados na impugnação, bem como pela narrativa dos fatos e correspondente infração imputada.

Quanto à alegação da nulidade por vício de motivo e capitulação, não pode ser acolhida, pois o Auto de Infração, de 8 - oito - folhas, é rico quando à forma, aos motivos e também faz a devida capitulação da infração praticada.

De igual forma, não cabe acolhimento o argumento defensivo de necessidade de intimação para apresentar esclarecimento antes da lavratura do Auto de Infração. A Intimação para apresentação de defesa ocorre após a lavratura e registro do Auto, o que foi observado na presente lide.

Portanto, ante ao acima exposto, entendo que não pode ser acolhido a alegação de nulidade da autuação vez que não vislumbro nos autos qualquer mácula que inquene de nulidade o lançamento de ofício ora em lide.

No mérito, observo que o sujeito passivo em momento algum nega a realização das operações através das notas fiscais utilizadas no levantamento fiscal e constante no CD acostados aos autos, e, portanto, que recebeu em transferência do seu estabelecimento matriz fabril situado em outro Estado da Federal para comercialização neste Estado, apenas alegou que o estabelecimento

mente fabrica e compra os produtos transferidos, sem apresentar qualquer comprovação de sua alegação de existências de compras.

Devo ressaltar que o art. 123, do RPAF/99, assegura ao sujeito passivo o direito de fazer a impugnação do Auto de Infração, devendo a defesa ser acompanhada das provas que o contribuinte tiver, inclusive levantamentos e documentos referentes às suas alegações, haja vista que a simples negativa de cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de veracidade da autuação fiscal, conforme previsto no art. 143, do mesmo regulamento.

Na análise das peças processuais, verifico que o trabalho fiscal foi realizado apurando a base de cálculo de acordo com a prescrição contida no art.13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, que estabelece que, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, a base de cálculo deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, de forma não ser admitido nenhum outro tipo de custo, a exemplo de energia, depreciação, etc.

De acordo com o art. 155, § 2º, XII, “i” da Constituição Federal, cabe à lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre. Neste caso, a Constituição Federal atribui à lei complementar o papel importante na apuração dos valores do ICMS, estando previsto no art. 13, § 4º, da Lei Complementar 87/96:

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

*(...)*

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

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

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

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

Da análise efetuada a partir do texto constitucional, passando pela Lei Complementar, que traça as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à coerência do ordenamento jurídico nacional, entendo que a base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, § 8º, inciso II da Lei nº. 7.014/96:

*Art. 17. A base de cálculo do imposto é:*

*§ 8º Na saída de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado em outra unidade da Federação 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;*

Por se tratar de crédito fiscal relativo às operações interestaduais envolvendo produtos industrializados, transferidos para filiais localizadas neste Estado, aplica-se o disposto no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, acima reproduzido. Portanto, observo que o levantamento fiscal foi realizado no sentido de apurar se a base de cálculo estava de acordo com o estabelecido no citado art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, ou seja, o custo da mercadoria produzida, assim entendida como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Desta forma, considerando que nas operações interestaduais de transferências a definição da base de cálculo é matéria reservada à Lei Complementar, a mesma não pode ser modificada por nenhuma lei ou norma estadual. Permitido fosse a cada estado interpretar a LC 87/96 de acordo com os seus interesses, importaria em insegurança jurídica, além de implicar em prejuízo ao pacto federativo. Tratando de transferências entre filiais para o estabelecimento autuado, o

legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como sendo " o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento", dando sua interpretação para o que significa este custo. Não foi dada liberdade ao intérprete para adotar conceito diverso ou para integrar o texto de modo a completar-lhe o sentido. O valor ao qual faz referência o legislador é exatamente o valor do custo da mercadoria contendo os custos acima citados. Também não podem ser feitas alterações, em atenção ao regramento da hierarquia presente em nosso ordenamento jurídico, mediante a imposição de decretos ou mesmo normas ditas complementares, citadas pelo autuado.

Cabe registrar que o comando contido no artigo 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96 é específico e taxativo, não admite nenhum outro tipo de custo além dos elencados, por uma questão de política tributária entre os entes federados. Logo, outros custos relativos, por exemplo, a manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia elétrica, combustível, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, conforme constante do lançamento tributário realizado.

Assim, nas operações de transferências de mercadorias produzidas em um Estado e remetidas para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, localizado em outra unidade da Federação, o tratamento a ser dispensado necessariamente deve ser aquele previsto na Lei Complementar.

Caso o remetente tenha destacado o ICMS em valor superior ao devido, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias dentro do limite legal estabelecido, consoante previsto nos artigos 93, § 5º, inciso II e 97, inciso VII do RICMS/97, sendo que agindo da maneira como a autuada vem se pautando impõe ao Estado da Bahia a absorção de um crédito fiscal superior àquele efetivamente devido, devendo adequar-se a tais artigos regulamentares que assim regem a matéria:

*"Art. 93 Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

*(...)*

*§ 5º Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado:*

*(...)*

*II - quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou quando o imposto houver sido recolhido com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.*

*Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, qualquer que seja o regime de apuração ou de pagamento do imposto:*

*(...)*

*VIII - nas situações do § 5º do art. 93, relativamente à parte excedente;"*

Resta cristalino que, se o remetente destacou ICMS em valor superior ao devido, por ocasião da realização de operação de transferência de mercadorias em operações interestaduais, cabendo ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o imposto devidamente destacado na nota fiscal, só pode gerar crédito ao destinatário das mesmas, respeitando o limite legal estabelecido.

Em suma, nas operações de transferências de mercadorias entre o estabelecimento fabricante remetente, localizado em outro Estado, e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, segundo dispõe o inciso II do § 4º do art. 13 da LC 87/96. Tal regra de tributação não pode ser desprezada em função da imposição de outros

diplomas legislativos, sob pena de se ver descaracterizada toda a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual.

Cumprе salientar que, conforme decisão proferida pelo STJ nº RE 707.635- S/2004, a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à lei complementar. No presente caso, o disposto no art. 13, §4º, inciso II da LC nº 87/96 não pode ser modificado por lei estadual e muito menos por decisões normativas ou pareceres, tendo em vista que são regras hierarquicamente inferiores à mencionada Lei Complementar. Caso se entenda o contrário, cada estado poderia interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, o que certamente geraria insegurança jurídica.

Entendo que o legislador, ao estabelecer regra limitativa e componentes do custo de produção para determinar uma base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, quis promover uma partilha mais justa entre os Estados produtores e consumidores, tendo em vista que o consumidor final é quem arca com o montante do ICMS pago em todas operações de circulação, cujos valores pagos em determinadas fases são compensados nas operações subseqüentes.

No tocante as decisões citadas pela defesa, não são capazes de ilidir a autuação, pois não refletem a jurisprudência dominante do CONSEF.

Devo registrar que a matéria objeto do presente lançamento de ofício já foi exaustivamente debatida por este órgão julgador, inexistindo qualquer discordância quanto ao entendimento de que a Lei Complementar nº 87/96 de forma expressa e restritiva determina qual a base de cálculo a ser aplicada nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, podendo citar inúmeras decisões deste órgão, a exemplo dos Acórdãos nº CJF 0239-02/12, CJF 0266-11/09, CJF 0012-11/10, CJF 0231-12/12 CJF 0289-12/12 e CJF 0196-12/10.

No tocante ao argumento de exclusão da multa, levantado pelos autuantes na informação fiscal, devo registrar que a multa indicada no presente Auto de Infração tem previsão na Lei nº 7.014/96, em seu artigo 42 e esta Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciar pedido de cancelamento ou redução de multa decorrente de obrigação principal.

Ante o exposto, voto pela **PROCEDÊNCIA** do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0007/15-2**, lavrado contra **PANDURATA ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$548.780,11**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de março de 2016.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA - RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR