

**PROCESSO** - A. I. Nº 206891.3069/16-7  
**RECORRENTE** - SEARA ALIMENTOS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0084-01/17  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - PUBLICAÇÃO: 27/12/2017

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C/JF Nº 0437-12/17

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA EM LEI COMPLEMENTAR. Para fins de utilização de créditos fiscais nas transferências interestaduais de produtos fabricados, entre estabelecimentos da mesma sociedade empresária, a base de cálculo é o valor correspondente ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, nos termos do art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96 e art. 17, § 7º, II, da Lei nº 7.014/96. Cálculos efetuados em conformidade com as disposições legais e os ditames da ciência e das normas contábeis. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, com base no art. 169, I, “b”, do RPAF/BA, contra a Decisão da 1ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado em 12/12/2016, para exigir ICMS em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. Fatos geradores ocorridos nos meses de maio a dezembro do exercício de 2012. Valor principal exigido - R\$745.454,60, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, letra “a”, da Lei nº 7.014/96.

Consta na descrição dos fatos que a exigência fiscal foi baseada na planilha de custos de produção apresentada pela própria empresa, fornecida em meio físico e em meio magnético, onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção, por código de produto, envolvendo as seguintes rubricas: *matéria-prima, embalagem, mão-de-obra, ingredientes, custo fixo, depreciação, custo variável e frete*.

Para a determinação correta da base de cálculo foram expurgadas da base de cálculo das transferências interestaduais as seguintes rubricas: *custo fixo, depreciação, custo variável e frete*, por não integrarem a *matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento*. Os autuantes sustentam que os elementos excluídos não integram o descritivo contido no texto do art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96. Após essas exclusões foi elaborado “DEMONSTRATIVO DE ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO TRANSFERÊNCIA – FÁBRICAS – PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO”, cujo conteúdo se encontra reproduzido às fls. 09 a 12 dos autos e CD anexo (fl. 07).

A 1ª JJF, através do Acórdão nº 0084-01/17 (fls. 103/108), decidiu a lide administrativa, na 1ª Instância de julgamento, proferindo o voto a seguir transcrito:

### **VOTO da JJF**

*Inicialmente, verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõe o Auto de Infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.*

*Considerando que os demonstrativos anexados aos autos e as explicações trazidas pelos autuantes e pelo autuado são suficientes para a formação de juízo acerca da lide, entendo desnecessária a realização de qualquer diligência ou perícia.*

*Apesar de não se constituir em problema o envio das intimações referentes a este processo diretamente para o advogado estabelecido pelo autuado, o não atendimento deste pedido não implica em nulidade do ato quando a sua formalização ocorrer nos termos do art. 108 do RPAF.*

*Rejeito o pedido de nulidade do Auto de Infração, formulado pelo autuado, sob a argumentação de que não foi investigada a ocorrência do fato gerador nem apurada a formação da base de cálculo. O Auto de Infração consiste na verificação da correta apropriação do valor de crédito fiscal admitido nos recebimentos de mercadorias em transferências interestaduais, com base em interpretação de norma de lei complementar federal que define base de cálculo do ICMS nas transferências de mercadorias produzidas no estabelecimento do remetente.*

*A verificação partiu da planilha de custos apresentada pelo autuado. Foram expurgados os custos que os autuantes entenderam não estarem previstos no art. 13, §4º, inciso II da LC nº 87/96. Após elaboração de planilha com o custo unitário de cada produto, os autuantes calcularam em cada nota fiscal de aquisição os valores da base de cálculo que extrapolaram a definida na citada lei complementar e apuraram o consequente valor de crédito fiscal que não deveria ter sido destacado no documento fiscal.*

*Desse modo, entendo que foi verificada a suposta ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, mediante a constatação da extrapolação da base de cálculo estabelecida na legislação. Foi elaborado demonstrativo com o cálculo do montante do tributo devido, identificado o sujeito passivo e aplicada a penalidade cabível, conforme art. 142 do CTN.*

*Da análise do disposto no inciso II do § 4º do art. 13 da lei Complementar nº 87/96, entendo que a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias produzidas pelo remetente deve ser composta apenas pelos itens do custo de produção expressamente estabelecidos. Se a intenção do legislador fosse estabelecer como base de cálculo o custo de produção na forma entendida pela contabilidade de custos, não haveria de redefini-lo expressamente como fez na lei complementar.*

*Se a intenção fosse apenas ser exemplificativo, não haveria de utilizar expressão que indica redefinição restritiva "assim entendida a soma do custo da matéria-prima...", mas utilizaria expressão que revelasse intenção de apenas citar itens que fizessem parte do conceito aplicado, como "assim entendida a soma de itens como custo da matéria-prima...".*

*Como há na Lei Complementar nº 87/96 uma redefinição restritiva da expressão "custo de mercadoria produzida" de forma taxativa, e não uma citação de seus itens de forma exemplificativa, não é possível dar uma interpretação extensiva a esta norma. De fato, a base de cálculo estabelecida na lei complementar contraria propositalmente a metodologia contábil de apuração de custo, à medida que apenas admite na hipótese em lide a utilização de parte dos itens que compõe os custos relacionados ao sistema produtivo.*

*Considerar que é taxativa a interpretação dada pela lei complementar à expressão "custo da mercadoria produzida" não viola os ditames do art. 110 do Código Tributário Nacional, como sugeriu o autuado. O conceito de custo de mercadoria produzida para efeito de tributação não foi utilizado nem expressamente nem implicitamente na Constituição Federal. Logo, tal interpretação não altera a definição nem a limitação das competências tributárias estabelecidas pela Magna Carta.*

*Impedir o uso indevido de crédito fiscal, objeto do presente Auto de Infração, não se caracteriza como afronta ao princípio constitucional da não-cumulatividade. A compensação do imposto devido em operações sujeitas ao ICMS com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado é garantia constitucional. Mas para que se tenha direito à utilização do imposto cobrado nas operações anteriores é necessário que o imposto cobrado não ultrapasse o estabelecido como devido pela legislação.*

*A base de cálculo do imposto devido nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa é definida pela Lei Complementar nº 87/96 e não pelas legislações estaduais. Assim, a cobrança que excede a devida não pode ser admitida pelo Estado de destino como crédito fiscal para o destinatário. O princípio da não-cumulatividade não está sendo ferido, pois o remetente não está obrigado a estornar os créditos referentes aos outros itens do custo de produção que não fizeram parte da base de cálculo das mercadorias.*

*O uso indevido de crédito fiscal, objeto deste Auto de Infração, não representa uma invasão ao poder do Estado de localização do remetente em instituir o ICMS incidente na operação. Não cabe ao Estado da Bahia definir o imposto incidente nestas operações. Espera-se, entretanto, que sejam observados os limites estabelecidos na Constituição Federal e em lei complementar. Qualquer cobrança de imposto em operação interestadual que exceda os limites estabelecidos na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 87/96 não obriga o Estado destinatário da mercadoria a absorver estes créditos.*

*A presente cobrança por uso indevido de crédito fiscal não representa tratamento discriminatório, mas observância dos limites estabelecidos na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 87/96 e visa evitar prejuízos na repartição das receitas tributárias entre os Estados. Aceitar créditos fiscais decorrentes de utilização de base de cálculo que extrapola os limites citados seria o mesmo que aceitar créditos fiscais decorrentes de aplicação de alíquota superior ao estabelecido pelo Senado Federal para as operações interestaduais.*

*Os autuantes recalcularam o custo unitário mensal dos produtos produzidos no estabelecimento fabril remetente, pertencente à mesma empresa, com base nas informações do custo de produção prestadas pelo próprio autuado (arquivo denominado “custo de produção - 2012” em CD à fl. 07), retirando os valores relativos ao custo variável, custo fixo, depreciação e frete por não se enquadrar no conceito de matéria-prima nem no de material secundário, em conformidade com o estabelecido no inciso II do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, que determina que a base de cálculo nas transferências interestaduais deve ser o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.*

*De acordo com a definição dada pelo próprio autuado em mensagem de correio eletrônico anexado à fl. 23, custo fixo são os custos operacionais necessários para a produção de um produto que não varia com a quantidade produzida. Exemplificou dizendo que são os gastos com manutenção, com serviços de terceiros, com viagens, com uniformes e pertences, com materiais de higiene e limpeza, materiais gerais, etc. Explicou, ainda, que os custos variáveis são os custos operacionais necessários para a produção de um produto que o gasto varia conforme a quantidade produzida. Deu como exemplos a energia elétrica, lenha, água, etc.*

*Desse modo, entendo acertada a ação dos autuantes de retirarem do cálculo da base de cálculo os custos fixos e variáveis, bem como a depreciação e o frete, por não estarem previstas no inciso II do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96.*

*Com o valor do custo de produção de cada produto, calculado em cada mês, os autuantes calcularam a diferença a maior da base de cálculo constante em cada nota fiscal emitida pelo estabelecimento fabril e o consequente valor do ICMS que deve ser estornado pelo autuado. Neste cálculo eles consideraram a inclusão do valor do ICMS na formação da base de cálculo, nos termos do § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, conforme pode ser observado na coluna “custo unitário” do demonstrativo denominado “custo transferência - fábricas”, apresentado pelos autuantes (CD à fl. 07).*

*O ICMS foi considerado pelo autuante na formação da base de cálculo das transferências, para efeito de cálculo do valor do crédito fiscal que deveria ser estornado. Na coluna “f” do demonstrativo “custo de transferência – fábricas”, fl. 07, está claro que o valor do ICMS compôs a base de cálculo, conforme determina o § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Inconformado com a r. decisão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em petição apensada às fls. 118/126, subscrita por advogado devidamente habilitado através do instrumento anexado à fl. 47 deste PAF.

Inicialmente a recorrente consignou que nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, a fiscalização tem o dever de investigar pormenorizadamente a ocorrência do fato gerador, aprofundando o trabalho fiscal mediante a realização das diligências e perícias que entender necessárias, não sendo admitido o lançamento pautado em mera presunção.

Disse que no caso em exame as autoridades fiscais presumiram, com base em planilha gerencial da Autuada, que a empresa Recorrente teria aproveitado crédito de imposto decorrente de entradas por transferências entre filiais de produtos em valores superiores ao seu custo, ou seja, superfaturados, aumentando o crédito a ser aproveitado e reduzindo o valor do ICMS a recolher para este Estado.

Afirmou que nos âmbitos federal e estadual é mansa e pacífica a jurisprudência administrativa no sentido de que a fiscalização deve apurar as circunstâncias elementares e essenciais relacionadas à autuação, sob pena de o levantamento fiscal ser decretado precário. Transcreveu na peça recursal decisões administrativas relacionadas com essa temática.

Argumenta que no caso em exame a fiscalização NÃO aprofundou o trabalho fiscal mediante a realização de diligências e perícias - o que demonstraria que a suposta supervalorização do valor contábil das transferências em discussão não possui amparo técnico contábil por parte de um trabalho fiscal independente – dando origem a um lançamento absolutamente precário e pautado

em mera presunção simples de ocorrência do fato gerador, em total afronta ao disposto no artigo 142 do CTN, razão pelo auto de infração seria manifestamente insubsistente, pedindo, em decorrência, o cancelamento e a nulificação do ato administrativo de lançamento.

Ao ingressar nas razões de mérito a recorrente pontuou que durante a Fiscalização, conforme consta no relatório fiscal, a Autuada apresentou ao Fisco Baiano planilhas com a composição do custo de produção de todos os produtos recebidos de outras filiais em transferência.

Na autuação os gastos com manutenção, depreciação, frete (CIF, acaso existente), energia, combustível, etc., foram expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal. A exigência fiscal estaria baseada, portanto, nas planilhas de custos de produção apresentada pela Autuada no decorrer dos trabalhos de fiscalização.

Discorreu em seguida que a Lei Complementar nº 87/96, em seu artigo 13, §4º, inciso II, estabeleceu o regramento atinente à composição da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular situados em Unidades Federais diferentes, com a seguinte redação, “*in verbis*”:

*“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.”*

Todavia ponderou que o custo da mercadoria produzida engloba SIM os itens “Custo Fixo”, “Depreciação”, “Custo Variável” e “Frete”. O entendimento pela exclusão dos mencionados gastos da base de cálculo estaria em contrariedade do entendimento firmado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, exarado no Pronunciamento Técnico CPC 16(R1), com o seguinte teor:

*“10. O valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.*

*(...)*

*12. Os custos de transformação de estoques incluem os custos diretamente relacionados com as unidades produzidas ou com as linhas de produção, como pode ser o caso da mão-de-obra direta. Também incluem a alocação sistemática de custos indiretos de produção, fixos e variáveis, que sejam incorridos para transformar os materiais em produtos acabados. Os custos indiretos de produção fixos são aqueles que permanecem relativamente constantes independentemente do volume de produção, tais como a depreciação e a manutenção de edifícios e instalações fabris, máquinas e equipamentos e os custos de administração da fábrica. “*

Sustenta a recorrente que a expressão “*custo de produção*” engloba: (i) os incorridos e necessários na produção de determinado bem até a etapa em que ele (o bem) estiver em condições de ser comercializado; (ii) em relação aos bens em estoque produzidos pela própria empresa, considera-se “custo de produção” a soma dos gastos com matéria-prima, mão de obra direta e quaisquer outros gastos fabris (como mão de obra indireta, energia, depreciação etc.), excluídos apenas e tão somente aqueles cuja ocorrência seja imprevisível.

Afirmou em seguida que ao contrário do que foi afirmado na peça acusatória, o texto da Lei Complementar NÃO contraria a metodologia contábil, devido à inteligência do art. 110 do CTN, pois “*a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados (...) para definir ou limitar competências tributárias*”.

Declarou que o entendimento doutrinário majoritário é no mesmo sentido, qual seja: “*Não há dúvidas de que a interpretação ampla do art. 13, §4º, II, da Lei Complementar 87/96, aliada ao que disciplinam as normas de natureza contábil, reflete bem a intenção do legislador, já que*

*corporifica à base de cálculo da transferência interestadual todos os valores que efetivamente compuseram seu custo de produção.* A preterição ao modelo interpretativo restritivo evita que o conceito estabelecido pela Lei Complementar nº 87/96 colida com o conceito de caso previamente definido pela ciência contábil e, em decorrência, agrida ao preceito veiculado no art. 110 do CTN, que determina a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, conteúdo ao alcance de conceitos adotados pelo direito privado. Logo, não é lícita a vedação expressa da inclusão de valores inerentes ao custo de produção, conforme têm feito alguns Fiscos”. (BERGAMINI, Adolpho, Coleção Curso de Tributos Indiretos – Volume I – ICMS, 3ª Ed., fls. 361/362).

Registrou que a separação dos custos efetuada pela Recorrente, se deu por razões meramente gerenciais, não descaracterizando a qualificação, como custo propriamente dito, dos subitens mencionados. Que tal separação serviu, tão somente, para um melhor gerenciamento do orçamento e não poderia servir de amparo para a cobrança ora guerreada.

Entende, portanto, a recorrente que a sociedade empresária agiu de forma correta quando da composição da base de cálculo, uma vez que o CUSTO foi composto pelos elementos legais (art. 13, §4º, inciso II da LC nº 87/96), nos termos do conceito de Direito Privado, em respeito ao art. 110 do CTN. Pede, no mérito, a reforma da decisão de primeira instância em razão dessa deliberação administrativa ter distorcido o que se encontra determinado no texto da Lei Complementar.

Reiterou em seguida a necessidade de remessa dos autos para diligência e revisão de todo o feito. Na mesma ocasião protestou pela juntada de novos documentos no decorrer do processo administrativo, sempre visando a comprovação da inexistência da autuação, em homenagem ao princípio da VERDADE MATERIAL.

Ao finalizar a peça recursal formulou os seguintes pedidos:

- 1) seja REFORMADA integralmente a decisão de primeira instância ANULANDO o auto de infração, ante a evidente precariedade no levantamento fiscal;
- 2) caso não seja acolhido o pedido acima, ou, ainda que o tenha sido acolhido parcialmente, requer que no mérito, seja julgado totalmente IMPROCEDENTE o presente AIIM, conforme argumentos alhures, e
- 3) caso remanesçam dúvidas por parte desta douta autoridade julgadora, requer-se a baixa dos autos em diligência a fim de que sejam esclarecidas as matérias de fato, com a devida instrução do processo.

Requeru, ainda, que todas as intimações e notificações sejam direcionadas ao advogado da Recorrente, Dr. Fabio Augusto Chilo, inscrito na OAB/SP 221.616, com endereço na Avenida Marginal Direita do Tietê, nº 500, São Paulo-SP, CEP 05.118-100, inclusive para se fazer presente no julgamento e realizar sustentação oral.

## VOTO

No Auto de Infração em lide a acusação fiscal refere-se à utilização indevida de crédito fiscal, nas operações interestaduais de transferência de mercadorias industrializadas com o uso de base de cálculo superior a estabelecida em Lei Complementar nº 87/96.

Consta na descrição dos fatos que a exigência fiscal foi baseada na planilha de custos de produção apresentada pela própria empresa, fornecida em meio físico e em meio magnético, onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção, por código de produto, envolvendo as seguintes rubricas: *matéria-prima, embalagem, mão-de-obra, ingredientes, custo fixo, depreciação, custo variável e frete.*

Para a determinação correta da base de cálculo foram expurgadas da base de cálculo das transferências interestaduais as seguintes rubricas: *custo fixo, depreciação, custo variável e frete,*

por não integrarem a *matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento*. Os autuantes sustentam que os elementos excluídos não integram o descritivo contido no texto do art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96. Após essas exclusões foi elaborado “DEMONSTRATIVO DE ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO TRANSFERÊNCIA – FÁBRICAS – PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO”, cujo conteúdo se encontra reproduzido às fls. 09 a 12 dos autos e CD anexo (fl. 07).

Consta na peça acusatória a descrição detalhada do fato considerado infração, relacionado à utilização de crédito fiscal em valor superior ao permitido na legislação. Teriam os estabelecimentos remetentes, situados em outras unidades da Federação, em operações de transferências de produtos industrializados produzidos em suas unidades fabris, nas remessas para a unidade da empresa localizada no território da Bahia, incluído na base de cálculo das operações, elementos de custos que no entendimento dos autuantes não estão contemplados na enumeração contida no texto da LC 87/96, na redação do art. 13, § 4º, inc. II.

Por sua vez o trabalho de exclusão dos elementos de custos considerados não enquadrados na lei complementar tiveram por base probatória as planilhas apresentadas pela empresa, solicitadas ao contribuinte mediante intimação, no curso da ação fiscalizatória. Improcede o argumento defensivo, alinhado em razões preliminares de que os resultados apurados na ação fiscal estão baseados em mera presunção e sustentados em bases probatórias precárias, necessitando de remessa dos autos para revisão de todo o feito. Não se mostrar razoável, portanto, acolher a tese defensiva de se encaminhar PAF para a realização de diligência e/ou perícia, visto que os elementos constitutivos do lançamento e a metodologia aplicada foram detalhados de forma minuciosa no corpo da peça acusatória e nos demonstrativos com ela relacionados. Os autuantes especificaram os itens de custo que foram objeto de estorno, relacionados com as rubricas contabilizadas pela empresa a título de depreciação, custos fixos, custos variáveis e fretes, por não fazerem parte do conceito de matéria-prima, material secundário ou material destinado a acondicionamento. O expurgo de todos aqueles elementos de custo da base impositiva do ICMS, nas transferências dos produtos fabricados pela SEARA ALIMENTOS para a unidade da empresa localizada na Bahia foi, portanto, fartamente explicada e documentada no corpo do Auto de Infração e nas planilhas que o compõem, constituindo partes integrantes e inseparáveis do ato de lançamento, conforme já ressaltado linhas acima.

Pelos motivos acima expostos considero que o Auto de Infração em exame não padece dos vícios formais e materiais apontados pela defesa, visto que o mesmo contém a indicação clara e precisa dos fatos que ensejaram a cobrança de ICMS e respectivo enquadramento legal, garantindo ao contribuinte o exercício pleno do direito de defesa e contraditório. Se essa metodologia de apuração é correta ou não é questão que será enfrentada na abordagem de mérito do Recurso.

Frente a contexto fático acima exposto observo que no mérito há neste processo um aspecto fundamental a ser analisado: *a definição dos elementos formadores da base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa de produtos industrializados, elementos esses que se encontram listados em norma específica do ICMS – o art. 13, § 4º, inc. II, a LC nº 87/96.*

Tomo com pressuposto válido o fato de que a Lei Complementar nº 87/96 fixou ou elegeu, de forma taxativa e literal, os elementos do custo de produção (matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento), que, somados, formam a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados. Na hipótese, não é possível ser acrescida à base de cálculo outros itens não previstos expressamente na lei, sob pena de se vulnerar o princípio federativo que assegura igualdade entre os membros da Federação, cujo propósito é definir um critério razoável de repartição da receita tributária entre o Estado de origem e o Estado de destino das mercadorias.

Nessa diretiva é pacífica a jurisprudência do CONSEF, conforme se pode deduzir das decisões exaradas nos Acórdãos nºs 0160-11/16, 0373-12/14, 0238-02/13 e 098-01/15. Observo ainda que contra a

empresa recorrente houve a lavratura Auto de Infração envolvendo idêntica questão, fato que se encontra relatado no corpo da peça de lançamento, tendo o CONSEF proferido decisão no sentido de acolher a tese de que a LC 87/96 não comporta interpretação ampliativa no tocante a definição dos elementos de custos a serem aplicados nas transferências interestaduais de mercadorias objeto de produção industrial. Nesse sentido o Acórdão proferido no PAF nº 206891.0046/14-0, cujo teor da Ementa reproduzimos abaixo:

**4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**  
**ACÓRDÃO JJF Nº 0118-04/15**

**EMENTA. ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA.** Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais dos produtos fabricados pelo mesmo titular, entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, assim definido em lei: o custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração comprovada. Não acolhidas as preliminares suscitadas. Negado o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

Na mesma diretiva do CONSEF e precedendo as manifestações deste órgão administrativo, as decisões originárias do STJ, no Resp. 1.109.298-RS e no Resp. 707.635-RS e do STF, no RE 79452-RS, também citados na peça inaugural do presente Processo Administrativo Fiscal.

Ainda, na mesma trilha da jurisprudência administrativa e judicial, a manifestação da Procuradoria Geral do Estado da Bahia (PGE/PROFIS), no Parecer vinculado ao Processo PGE/2011405993-0, merecendo destaque o seguinte trecho:

*Consta da p. 6 deste Parecer originário:*

*[...]*

*“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.”*

O que se extrai da jurisprudência administrativa e judicial majoritária é que a norma da LC nº 87/96, em enumeração taxativa, delimitou os gastos que podem ser computados no custo das mercadorias produzidas, para efeito da formação da base de cálculo nas transferências interestaduais.

Ocorre que as 4 (quatro) rubricas mencionadas na norma legal – MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO, MÃO DE OBRA DIRETA e ACONDIONAMENTO não são definidas na LC nº 87/96 e em nenhuma outra norma tributária. Em razão disso o interprete do direito tributário, para aplicá-lo, deve necessariamente recorrer aos conceitos oriundos da ciência contábil.

Lastreado no texto Constitucional (art. 146, III), o Código Tributário Nacional (CTN) – lei ordinária com *status* de lei complementar – estabeleceu as “normas gerais em matéria de legislação tributária”. Os autuantes, por sua vez, ancorados no CTN, foram buscar a definição e o alcance daquelas expressões da lei complementar do imposto. O art. 109 do CTN prescreve que os princípios gerais de direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos efeitos tributários. No silêncio da lei tributária o instituto pode ser importado do direito privado, com a mesma conformação, sem deformações, nem transfigurações. Assim, por exemplo, a compra e venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente etc., têm conceitos postos no direito privado, que ingressam na cidadela do direito tributário, sem

mudar de roupa e sem outro passaporte que não o preceito da lei tributária que os “importou”. Já o art. 110 do CTN, que estabelece que: *“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.”*

Havendo silêncio das leis tributárias, como ocorre no presente caso em relação à LC nº 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.

Os autuantes foram buscar na regulação normativa que orienta e define os conceitos aplicáveis contabilidade empresarial, o que seja matéria-prima, mão-de-obra; material secundário e acondicionamento, haja vista que a Lei Complementar nº 87/96, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu ou fixou, de forma taxativa, os elementos do custo de produção que deverão compor ou formar a base de cálculo nas transferências de produtos industrializados, mas não conceituou o que seria cada um deles.

A partir da Contabilidade de Custos e das normas que disciplinam os regimes de escrituração e classificação das contas e tomando por referência o trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, verifico a há nos autos argumentos e provas técnicas suficientes a fundamentar a metodologia de apuração da base de cálculo de transferência adotada pelos autuantes. Transcrevo abaixo os pontos relevantes relacionados com o citado estudo:

***“São três os elementos básicos do Custo industrial:***

*Materiais;*

*Mão-de-obra;*

*Custos indiretos de fabricação.*

***Materiais:*** *Os materiais utilizados na fabricação podem ser classificados em:*

***Matérias-primas:*** *são os materiais principais e essenciais que entram em maior quantidade na fabricação do produto. A matéria-prima para uma indústria de móveis de madeira é a madeira; para uma indústria de confecções é o tecido; para uma indústria de massas alimentícias é a farinha.*

***Materiais secundários:*** *são os materiais que entram em menor quantidade na fabricação do produto. Esses materiais são aplicados juntamente com a matéria-prima, complementando-a ou até mesmo dando o acabamento necessário ao produto. Os materiais secundários para uma indústria de móveis de madeira são: pregos, cola, verniz, dobradiças, fechos etc.; para uma indústria de confecções são: botões, zíperes, linha etc.; para uma indústria de massas alimentícias são: ovos, manteiga, fermento, açúcar etc.*

***Materiais de embalagens:*** *são os materiais destinados a acondicionar ou embalar os produtos, antes que eles saiam da área de produção. Os materiais de embalagens, em uma indústria de móveis de madeira, podem ser caixas de papelão, que embalam os móveis desmontados; em uma indústria de confecções, caixas ou sacos plásticos; em uma indústria de massas alimentícias, caixas, sacos plásticos.*

*Você poderá encontrar, ainda, outras nomenclaturas a respeito dos materiais, como: materiais auxiliares, materiais acessórios, materiais complementares, materiais de acabamento etc. Dependendo do interesse da empresa, essas subdivisões poderão ser utilizadas. Para efeito didático, consideraremos todos esses materiais como materiais secundários.*

***Mão-de-obra:*** *Compreende os gastos com o pessoal que trabalha na empresa, envolvendo salários, encargos sociais, refeições e estadias etc.*

***Custos Indiretos de Fabricação:*** *Compreendem os demais gastos necessários para a fabricação dos produtos, como: aluguéis, energia elétrica, serviços de terceiros, manutenção da fábrica, depreciação, seguros diversos, material de limpeza, óleos e lubrificantes para as máquinas, pequenas peças para reposição, telefones e comunicações etc.” [...]*

Nesse contexto, os custos com depreciação, manutenção e demais custos diretos ou indiretos não estão albergados no conceito de matéria-prima, material secundário ou acondicionamento.



Corroborando este mesmo entendimento cito trechos do livro “*Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações*”, de autoria dos professores Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke, editado pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras da Universidade de São Paulo (FIPCAFI), um dos Institutos mais respeitados do País, donde fica claro que:

- *Os custos dos materiais diretos equivalem à valoração dos consumos efetuados pela produção (...);*
- *Os custos de mão-de-obra direta incluem salários do pessoal que trabalha direta e produtivamente na fabricação do produto, adicionados a eles os respectivos encargos sociais, trabalhistas e previdenciários;*
- *Os gastos gerais de fabricação, também chamados custos indiretos industriais, incluem todos os demais custos incorridos na produção (inspeção, manutenção, almoxarifado, supervisão, administração da fábrica, depreciação, energia, seguros, etc.) e são, em geral, atribuídos aos produtos por meio de rateios. Tais custos são geralmente aplicados com base no número de horas ou valor da mão-de-obra direta, ou de horas-máquina etc.”*

(Ob. cit. 6ª ed. rev. e atual. Editora Atlas: São Paulo, 2003. P. 126).

Sob o aspecto contábil observo que foi pontuado corretamente no Auto de Infração e na peça informativa firmada pelos autuantes, a partir de literatura especializada, a diferença entre “matéria-prima” (MP) e “material secundário” (MS). A primeira (MP) é a mais importante porque entra em maior quantidade no processo produtivo, enquanto que a segunda (MS), entra em menor quantidade no processo produtivo. Já a semelhança entre “matéria-prima” e “material secundário” é que ambos são materiais, integram o produto final e são custos diretos no processo produtivo. A título exemplificativo, podemos tomar como referência uma empresa do ramo de vestuário com os seguintes elementos de custos: MATERIAIS DE PRODUÇÃO (MATÉRIA-PRIMA): tecido de algodão; tecido sintético; MATERIAIS SECUNDÁRIOS: linha, botões, etiquetas; MATERIAL DE EMBALAGEM: envelope plástico, caixa e papelão.

Fazendo um paralelo com o caso concreto em exame, na produção industrial dos produtos alimentícios fabricados pela SEARA ALIMENTOS, as carnes e demais produtos comestíveis derivados de abate de animais constituiriam as principais matérias-primas a serem processadas nas unidades fabris da empresa. Já os condimentos aplicados na conservação dos produtos alimentícios seriam os materiais secundários. As embalagens seriam as caixas e os plásticos destinados a acondicionar os produtos resultantes da fabricação (carnes processadas, miúdos etc). Porém todos esses elementos vão compor fisicamente o produto final, a ele se incorporando, enquadrando perfeitamente nas rubricas contábeis “matéria-prima”, “material secundário” e “acondicionamento”. Já a depreciação, por exemplo, corresponde à diminuição de valor dos bens do ativo imobilizado resultante de desgaste pelo uso, ação da natureza ou obsolescência normal, nada tem haver com os gastos vinculados aos itens que são incorporados ao produto final (matérias-primas, material secundário e embalagens). Mesmo sendo computada a depreciação no custo dos bens utilizados na produção (máquinas, equipamentos, ferramentas), esse item do custo industrial não se confunde com aqueles vinculados aos bens tangíveis destinados a serem empregados ou consumidos na atividade de produção de mercadorias destinadas a posterior venda ou para uso próprio da sociedade empresária.

A mesma linha interpretativa foi adotada pela empresa recorrente no intuito de buscar o sentido e o alcance das expressões contidas na Lei Complementar no tocante aos itens matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, porém se valendo o contribuinte do processo hermenêutico da ampliar aqueles conceitos com o recurso à analogia, integrando definições contidas em outras normas postas no ordenamento (Lei das Sociedades Anônimas e Regulamento do Imposto de Renda Federal). Esse recurso hermenêutico não pode ser acolhido visto que os conceitos contábeis relacionados aos custos listados o no art. 13, § 4, inc. II, da LC 87/96 foram ali estabelecidos com o propósito de estabelecer o “quantum” de imposto seria destinado, respectivamente, ao estado de origem e ao estado de destino das mercadorias produzidas, considerando que o ICMS mesmo sendo um tributo de amplitude nacional, a competência para sua instituição e cobrança nos termos da Constituição Federal foi conferida aos

Estados Membros e ao Distrito Federal. Nessa perspectiva deve prevalecer na definição dos itens integrantes do art. 13, § 4º, inc. II, da LC nº 87/96 o parâmetro contábil.

Passo agora analisar o mérito da autuação sob a ótica ou dimensão normativa. Sob essa perspectiva a base impositiva ou base de cálculo constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário por conter a dimensão da obrigação, quantificando o objeto da imposição fiscal.

Relativamente às operações com mercadorias aplicam-se as regras da Lei Complementar nº 87/96 que, em comando da própria Constituição Federal diz caber à essa espécie normativa fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais definindo os fatos geradores, o regime de compensação do imposto e os seus respectivos contribuintes ( art. 146, III, “a” e art. 155, § 2º, XII, “c”). Reproduzo abaixo os mencionados comandos normativos da Lei Maior:

*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.*

*Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

*(...)*

*II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

*(...)*

*XII - cabe à lei complementar:*

*(...)*

*c) disciplinar o regime de compensação do imposto;*

Assim sendo, as regras para o estabelecimento da base de cálculo do ICMS devem ser buscadas a partir do texto constitucional. Este remete para a Lei Complementar, que traçará linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e coerência do ordenamento jurídico nacional

A base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC nº 87/96 (texto reproduzido no Estado da Bahia no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96).

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

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

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

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

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

A Lei Complementar veicula regras de estrutura que se projetam sobre as demais normas do ordenamento, exceto, óbvio, a Constituição Federal, porque dela recebeu o papel de estabelecer os pilares que serão fundamentos da materialidade (fato gerador, base de cálculo) e arrecadação do ICMS.

A matéria em questão, envolvendo a operação de transferência de mercadorias produzidas em um Estado e remetidas para estabelecimento localizado em outro Estado, ainda que pertencente ao mesmo titular, deve ser tratada necessariamente na forma prevista na Lei Complementar. Ainda mais porque nas operações de transferência de mercadoria, apesar da circulação física, não se observa um negócio jurídico mercantil. Não existe transmissão de titularidade. Apesar da

circulação física não há circulação jurídica, porque a operação não foi realizada entre duas pessoas distintas. Em outras palavras, não houve a mudança de proprietário ou de possuidor. Não ocorrendo, portanto, a mudança de titularidade. No entanto, tais transferências, são consideradas, por ficção, fatos geradores de ICMS tendo em vista opção exercida pelo legislador das normas gerais que produz reflexos tributários nas pessoas envolvidas no processo de transferência, ou seja no estabelecimento de origem e no estabelecimento de destino das mercadorias como também no valor do imposto a ser debitado na respectiva operação, definindo-se o montante a ser recolhido na unidade federativa de origem das mercadorias e o crédito fiscal a ser suportado no Estado de destino.

A partir de então fácil é o entendimento: desconsiderada a *circulação jurídica* na transferência interestadual de mercadorias de um estabelecimento para o outro do mesmo titular, não haveria tributação e, nesse caso, o Estado de origem nada poderia arrecadar. Em sentido contrário tributando em excesso, fora do contexto alinhavado pela LC nº 87/96, o Estado de destino seria prejudicado, porque teria que suportar um crédito fiscal maior. É o que acontece no caso concreto e que se combate com a lavratura do presente Auto de Infração.

Importante destacar ainda que o ICMS é um imposto sobre o consumo, e que o encargo dele decorrente é a final, suportado, pelo consumidor final. Produtor, industrial, distribuidor e comerciante se resolvem mediante o sistema de crédito do imposto pago na etapa anterior, diante do princípio não cumulatividade do imposto (sistema de compensação do imposto). Mantido o procedimento do autuado, a lógica do ICMS estaria comprometida, uma vez que o Estado onde localizado está o consumidor final, tendo recebido transferência superavaliada, deixa de receber parcela do produto que lhe compete no sistema de repartição engendrado pelo ICMS pela CF/88 e pela LC 87/96. Isto não bastasse, tal situação fere o pacto federativo que é princípio constitucional expresso (art. 18 e 60, § 4º, CF/88) - além do princípio da autonomia distrital - a não admitir que Estados e Distrito Federal se locupletem uns às custas dos outros. Ademais, a Constituição Federal veda expressamente a União de “instituir tributo que implique distinção ou preferência em relação a Estado, em detrimento de outro” (art. 151, I). Como consequência lógica, é vedado o favorecimento de qualquer unidade da Federação, no exercício de sua competência legislativa concorrente (art. 24, I, CF/88).

Assim é que a Lei Complementar ao sujeitar todas as pessoas políticas da Federação, tem a função impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo do ICMS. Mesmo tendo a competência legislativa, os Estados e Distrito Federal devem estrita obediência às regras gerais emanadas do texto complementar. Nessa política tributária é que o legislador procurou delimitar a base de cálculo nas operações de transferências, elegendo os 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 estado consumidor.

Na situação presente, agindo o contribuinte em desconformidade com as regras previstas na citada Lei Complementar nº 87/96, gerou débito de ICMS a maior na operação de origem e consequentemente apropriou-se de crédito fiscal de ICMS a maior no estabelecimento destinatário, situado na Bahia. Em decorrência, infringiu o disposto no art. 93, § 5º, II do RICMS/97, com correspondente previsão no art. 309, § 7º, do RICMS/12 (Decreto nº 13.780/2012). Essas regras estabelecem a admissão de crédito fiscal no valor do imposto corretamente calculado, quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em norma contida no art. 13, § 4º da lei Complementar nº 87/96.

Pelas razões acima expostas nos posicionamos pela legalidade e legitimidade dos procedimentos adotados na autuação, através dos estornos dos créditos fiscais de ICMS das rubricas DEPRECIAÇÃO; CUSTO VARIÁVEL, CUSTO FIXO E DESPESAS COM FRETE, por não fazerem parte do rol dos elementos taxativamente previstos no texto do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 (*matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra*).

Ressalto mais uma vez que a Lei Complementar do ICMS (LC 87/96), em atendimento ao princípio constitucional do Pacto Federativo e da repartição equilibrada das receitas tributárias entre as unidades federadas, enumerou de forma taxativa os itens de custo que devem compor a base de cálculo nas transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de mercadorias resultantes de processos de produção industrial. Veda-se, via o sistema de compensação do imposto, através de débitos e créditos, que uma unidade federada se locuplete em desfavor de outra, incorporando na base de cálculo das operações de transferências elementos de custos estranhos àqueles que foram fixados na norma geral tributária.

Frente ao acima exposto, nosso voto é pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

Observe por fim que as intimações relativas ao presente deverão ser realizadas em nome da empresa autuada e de seu patrono, o advogado **FABIO AUGUSTO CHILO**, inscrito na OAB/SP sob o nº 221.616, com endereço profissional na Av. Marginal Direita do Tietê, nº 500, São Paulo - SP, CEP 05.118-100.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.3069/16-7**, lavrado contra **SEARA ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente a efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$754.454,60**, 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, 13 de dezembro de 2017.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS