

**A. I. Nº** - 206891.0024/15-4  
**AUTUADO** - COOPERATIVA CENTRAL DOS PRODUTORES RURAIS DE MINAS GERAIS  
- LTDA.  
**AUTUANTES** - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO e  
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 09.05.2017

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACÓRDÃO JJF Nº 0060-04/17

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EFETUADAS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação do imposto: custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Os gastos com os demais elementos de custo de produção, assim como a energia elétrica, não se enquadram nos itens acima, à luz do art. 13, §4º II da LC 87/96, constitui insumo, pois não incorpora ao produto final e, consequentemente, não integram a base de cálculo para fins de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 10/08/2015, exige crédito tributário através de ICMS no valor de R\$724.473,54, e multa de 60%, em decorrência à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, trata-se de ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL em decorrência de ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO, tudo em consonância com o detalhamento registrado no próprio corpo deste Auto de Infração.

O autuado ingressa com defesa através de representante, fls. 83 a 92, inicialmente, descreve os fatos da autuação imputada.

Pontua que promove em suas fábricas localizadas no Estado de Minas Gerais e Goiás a industrialização do leite e seus derivados. A sua produção é distribuída para os seus diversos estabelecimentos espalhados em todo o Brasil, tal como o situado na Bahia, que se incumbe da comercialização das mercadorias no Estado da Bahia.

Disse que por meio do presente lançamento, o auditor entendeu que a base de cálculo utilizada nas transferências interestaduais de mercadorias entre seus estabelecimentos de Minas Gerais e Goiás para a Bahia, ocorridas no exercício de 2011, foi indevidamente majorada. Com isso, salienta que a unidade da autuada na Bahia estaria se apropriando de crédito do ICMS em valor acima daquele legalmente admitido, o que levou à glosa articulada neste auto de infração. Reproduz fundamento destaque do fiscal referente ao lançamento:

*“A Lei Complementar nº 87/96 em seu art. 13, § 4º, II prescreve que a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da 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”

Defende quanto à base de cálculo, nas saídas do CD – entradas mais recentes. Registra que a Lei Complementar nº 87/96 regulamenta em seu artigo 13, §4º, acerca da base de cálculo a ser adotada nas hipóteses de transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, distinguindo a base de cálculo para cada hipótese prevista.

Ressalta que as mercadorias recebidas de Minas Gerais, como se vê do cadastro/SIAREs dos CNPJs dos estabelecimentos remetentes (doc.3), são provenientes de Centros de Distribuição, que são estabelecimentos comerciais e não industriais, razão pela qual, a base de cálculo a ser adotada é a prevista no artigo 13, § 4º, inciso I (entrada recente), e não o inciso II como adotado na autuação. Transcreve o art. 13, §4º, incisos I e II.

Refuta que o CD não produz mercadoria, não podendo adotar como base de cálculo o custo de *mercadoria produzida*. O CD é um estabelecimento que distribui as mercadorias entre diversos estabelecimentos, sendo portanto, única e exclusivamente, comercial.

Assevera que o artigo 11, § 3º, II, da LC 87/96 estabelece a autonomia dos estabelecimentos do mesmo titular: “*é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular*”. O estabelecimento CD da Impugnante tem existência regular e recolhe o seu ICMS de forma completamente autônoma do estabelecimento industrial. Ou seja, os Centros de Distribuição de titularidade da Impugnante são estabelecimentos comerciais autônomos, e nos termos do artigo 13, §4º, inciso I da LC nº 87/96, as transferências interestaduais deles decorrentes estão sujeitas à base de cálculo correspondente ao valor da entrada mais recente.

Salienta que se a Lei Complementar estabelece como base de cálculo para o estabelecimento comercial (CD) o valor da entrada mais recente, o estabelecimento CD da Impugnante, ao adotar como base de cálculo da transferência interestadual, o valor pago ao estabelecimento industrial (entrada recente), atendeu ao disposto na LC, sendo totalmente ilegal o presente estorno do crédito.

Nesse sentido, cita Ives Gandra Martins no Parecer “*ICMS. Transferência de Mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa situados em diferentes unidades da federação. Base de cálculo. Lei Complementar nº 87/1996, art. 13 parágrafo 4º, I, conceito de valor da entrada mais recente*”, publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 218, novembro 2013.

Portanto, sustenta que a base de cálculo adotada pela Impugnante, nas saídas dos Centros de Distribuição (estabelecimentos comerciais), localizados em Minas Gerais, destinadas ao estabelecimento da Impugnante na Bahia, está em conformidade com a disposto no inciso I, do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96, sendo indevida a glosa articulada pela fiscalização baiana.

Alega em relação às transferências provenientes das fábricas localizadas em Goiás (doc.4). Afirma que adotou corretamente o custo de produção como base de cálculo (art. 13, II), por se tratar de estabelecimento industrial.

Declara que no processo industrial a energia é indispensável na combinação dos fatores de produção, tanto é verdade que a Lei Complementar nº 87/96, no seu artigo 33, II, “b”, com a redação da Lei Complementar nº 102/00, admite o aproveitamento do crédito de ICMS da energia consumida no processo industrial. Ou seja, é a própria Lei Complementar nº 87/96, citada diversas vezes pelo Auditor Fiscal, que reconhece que a energia é insumo necessário ao processo produtivo e, como tal, deve compor o custo do produto e, por consequência, a base de cálculo na operação de transferência, na condição de material secundário.

Disse que, inclusive, a energia é um bem, tanto que se submete ao ICMS, mas não se trata de um bem tangível. Por isso, em um processo industrial, a energia não se agrega diretamente ao produto, mas é integralmente consumida no processo produtivo (material secundário) no exato momento em que aciona as máquinas e equipamentos utilizados na produção. E não é por outro motivo que a LC 87/96 confere direito a crédito de ICMS na aquisição de energia.

Acosta sobre a questão a apreciação do TJ-Ba (Proc. nº 34041-0/2006. 5ª Câmara Cível. Relatora Vera Lúcia Freire de Carvalho. Data do Julgamento: 10/02/2009), que deixou claro que o procedimento adotado pela autuada está correto, não merecendo prosperar a autuação em tela.

Afirma que não há dúvida, pois, que os gastos com energia elétrica e energia térmica consumidas no processo produtivo devem compor a base de cálculo nas operações de transferências, conforme estabelecem as normas contábeis em vigor e a Lei Complementar nº 87/96.

Em relação aos demais custos de depreciação, materiais de higienização de equipamentos industriais e material de laboratório, argui que os itens 08 e 11 da Norma de Procedimento Contábil (NPC) nº 22 do IBRACON definem claramente o que é "custo" e "custo de produção" (transcreve).

Logo, frisa que segundo a NPC 22 do IBRACON, enquadra-se no conceito de "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 é imprevisível.

Ademais, aduz que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) foi criado pela Resolução CFC nº 1.055/05, tendo como objetivo "o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais". E no exercício de suas funções editou o Pronunciamento Técnico CPC 16 (reproduz), que deixa claro que no conceito de custos estão incluídas exatamente aquelas parcelas glosadas pela fiscalização neste feito.

Cita ensinamento de Eliseu Martins (Contabilidade de Custos, São Paulo, Ed. Atlas, 1996, cap.2, p.46), "custos de produção". E, de acordo com o autor, *"é bastante fácil a visualização de onde começam os custos de produção, mas nem sempre é da mesma maneira simples a verificação de onde eles terminam"*, razão pela qual propõe a seguinte regra:

*Os gastos realizados na produção antes de o bem estar pronto para a venda serão "custos de produção";*

*Os gastos realizados após a industrialização do bem (ou seja, quando estiver pronto à venda) não serão "custos de produção", mas sim "despesas de venda".*

Sustenta que não há dúvida, portanto, que os gastos com depreciação, material de laboratório e energia térmica devem compor o custo de produção na condição de material secundário.

Conclui-se que os estabelecimentos da Impugnante, remetentes das mercadorias (fábricas e CDs) adotaram a base de cálculo correta para as operações interestaduais, razão pela qual, a Impugnante pede o cancelamento integral do auto de infração.

Na informação fiscal, fls. 125/153, inicialmente, os fiscais reproduziram as informações adicionais do corpo do Auto de Infração, depois informam e ressaltam que, em nenhum momento, foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao PAF, também, acrescentam que não houve alegações de preliminares.

No mérito, sobre a alegação da *"incidência do princípio da autonomia dos estabelecimentos para prevalecer como base de cálculo o valor correspondente à entrada mais recente e não o custo da mercadoria produzida"*.

Ressaltam que essa questão já foi enfrentada diversas vezes, tanto pelo CONSEF quanto pela Procuradoria Fiscal da PGE que chegou a exarar um Parecer de lavra da Dra. Leila Von Ramalho, em 28.07.2011, validado pela Procuradora Assistente Dra. Paula Gonçalves Matos em 05.08.2011, objeto de consulta formulada pela DAT METRO, com o "de acordo" do Procurador-Chefe da PROFIS, Dr. Elder Verçosa, datado de 29.12.2014, como pode ser observado abaixo. Esse parecer foi revalidado pelo atual chefe da Procuradoria Fiscal:

Nos dizeres das Procuradoras: *"[...] Segundo o entendimento exarado pelo STJ no acórdão de fls. 16/39, a definição da base de cálculo como sendo o custo de produção deverá se dar pela*

*identificação da atividade industrial que caracteriza a sociedade empresária como um todo, sendo irrelevante que a mercadoria tenha saído diretamente do próprio estabelecimento fabril ou tenha passado anteriormente por alguma outra filial." (g.n.)*

Aduzem ainda, que a exemplo dos julgados reproduzidos, o posicionamento assente no CONSEF, após a edição do referido parecer exarado pela Doutora LEILA VON RAMALHO em 28 de julho de 2011 (fls. ora anexadas), é no sentido de considerar o custo da mercadoria produzida, mesmo quando a mercadoria foi fabricada pela empresa e transferida por uma filial ou centro de distribuição (CD) que, obviamente, não fabricou a mesma.

Nesse sentido, salientam que não se pode conceber que uma mera movimentação do estoque de uma fábrica para uma filial seja considerado como uma aquisição realizada por terceiros, pois o inciso I do §4., do art. 13 da LC 87/96 trata apenas de compras feitas junto a terceiros (item 2., fls. 48 do Parecer mencionado): "2. [...] *Se a empresa não fabricou a mercadoria, tendo-a adquirido de terceiro, a base de cálculo a ser considerada é o valor da entrada mais recente, na forma do quanto estabelecido no art. 13, §4. I, da LC 87/96.*"

Juntam direcionamento da PGE/PROFIS, foi editada a Instrução Normativa nº 52/13, à qual devemos total obediência. Acosta alguns julgamentos do CONSEF corroborando com o quanto decidido pela PROFIS/PGE (Parecer anexo), e com o constante da Instrução Normativa nº 52/13 (A-0097-11/14; A-0373-12/14).

Registram reproduzindo, novamente, o entendimento do STJ ao analisar esta questão da AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS no REsp. 1109298, citado no corpo do Auto de Infração sob comento.

Quanto à alegação *"de que deveria ser considerado a totalidade dos custos de produção e que os itens referentes à depreciação, material de higienização e de laboratório, assim como e em especial a energia elétrica deveriam ser considerados e mantidos"*.

Verificam que a alegação 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 inclusão de todos os elementos de custo de produção, pois os mesmos são imprescindíveis para se chegar ao produto final. No entanto, afirmam 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. Reproduzem o papel da Lei Complementar no campo do ICMS – Art. 155, § 2º, XII, "i", combinado com o art. 146, III, "a", ambos da CF/88.

Esclarecem que a Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 13, § 4º, II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao *"custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento"*.

Como visto, salientam que por força de mandamento constitucional, fica evidente que a base de cálculo do ICMS, nesta situação, está disposta na Lei Complementar nº. 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu art. 13, § 4º, II. Assim, o art. 56, V, "b", do RICMS/BA, tido como infringido, está respaldado na Lei nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, que por sua vez está respaldada na Lei Complementar acima indicada, sendo legítima esta 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 maior do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Assim sendo, declaram que na realização desta auditoria, foi utilizado como parâmetro para a definição da base de cálculo o somatório dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Nesse diapasão, concluíram que o comando contido no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo (além dos elencados citado).

Sustentam que os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal. Reiteram o que já decidiu o STJ – vide ementa constante do corpo deste Auto de Infração.

Para elucidar melhor esta questão, chamam a atenção para o artigo publicado em <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10263>, onde, de forma bastante esclarecedora, o autor registra.

Ainda, sobre o papel da Lei Complementar do ICMS, citam o brilhante prof. Alexandre Freitas. Pontuam que a dicção do texto normativo inserto no inciso III do art. 146 da Suprema Carta (PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 10 ed. Ver. Atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2008, p. 91; SANTI, Eurico Marco Diniz de. Decadência e Prescrição no Direito Tributário. Max Limonad, 2000, p. 86; CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 14ª edição. Saraiva, 2002, p. 208; SOUZA, Hamilton Dias de, in MARTINS, Ives Gandra da Silva. Comentários ao Código Tributário Nacional, vol. I, Saraiva, 1998, p. 15), já transcrito linhas atrás, é de clareza solar, como pode ser constatado com a revelação, de forma inequívoca, dos juristas sobre o papel da lei complementar tributária.

Explicam que, neste esteio conceitual, fácil se entremostra que os atos declinados pelos legisladores ordinários de referência a definição ou fixação da base de cálculo devem rigorosa e especial obediência ao estatuído em lei complementar, evitando-se operar conflitos interpretativos entre os entes políticos que possuem o poder de império e, de igual modo, garantir a isonomia de tratamento entre as unidades federadas.

Nesse passo, ainda sobre o papel da Lei Complementar do ICMS anteriormente ressaltada, citam ensinamento de Márcio Alexandre Freitas (FREITAS, Márcio Alexandre O. S. A base de cálculo do ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte e a Decisão Normativa CAT/SP n.05/2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10263>>. Acesso em: 21 jan. 2008).

Registram que, com efeito, retirar do âmbito da Lei Complementar a definição ou fixação da base de cálculo dos impostos, em especial o ICMS, é subtrair a própria efetividade da reserva constitucional.

Afirmam que na realidade, (...) *“é possível extrair na interpretação dos diversos dispositivos constitucionais que estabeleceram reserva de matéria à disciplina da Lei Complementar que a esta espécie legislativa foi atribuída a missão de fixar normas com âmbito de eficácia nacional (...)”*. Normas editadas por Leis Complementares *“tratam-se de normas com maior espectro, a serem seguidas por todas as esferas políticas com competência tributária de maneira uniforme, seja por direta incidência sobre relações jurídico-tributárias, seja como fator delimitador da edição da legislação ordinária em matéria fiscal.”*

Assinalam que não se justifica, ao menos por meio de legislação ordinária, a criação de hipóteses de base de cálculo do ICMS, *“...sob pena de admitirem-se diferenciações em cada um dos Estados (...) com evidente prejuízo à vedação constitucional de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente e à segurança jurídica”*, valor jurídico maior, que fundamenta o mecanismo da fixação da base de cálculo ora examinado – extraído do voto do Ministro Gilmar Mendes no RE 560626/RS, Plenário, 12.06.2008 (BRASIL. Supremo Tribunal Federal STF. Informativo STF N° 510. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/arquivo/informativo/documento/informativo510.htm#Prescri%20e%20Decad%20e%20tribut%20arias%20Lei%20Complementar%20-%201>>. Acesso em: 18 jul. 2008).

Como dito, declaram que a própria decisão do STJ (RE 707635 – RS, ementa adiante transcrita) esclarece essa questão ao estatuir que Lei estadual não pode alterar o sentido e o alcance do que está expressamente definido na Lei complementar nº 87/96 sobre a composição da base de cálculo nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades federadas.

Arguiram que essa é uma questão de limitação constitucional ao poder de tributar para manter o equilíbrio entre as Federações. Acrescentam que se cada unidade federada pudesse e resolvesse editar uma norma, da forma que bem entendesse, para fixar a base de cálculo do ICMS nas

operações interestaduais de transferência de mercadorias/produtos industrializados ou para definir, conceituar ou expressar o significado de matéria prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento? Resultado: teríamos 27 legislações diversas, pois cada uma elaboraria a sua norma legal para aumentar o seu bolo na arrecadação do ICMS.

Reafirmam que por esse motivo que a CF/88 reservou para a Lei Complementar a tarefa de fixação e de definição da base de cálculo do ICMS.

Dizem que tomando como pressuposto válido o fato de que a Lei Complementar nº 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-nos, 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. Quanto ao CTN, art. 109 – reproduz e reproduzem as referências feitas por Leandro Paulsen (*ibidem.*, p. 869).

Da mesma forma, destacam que a precisa advertência de Amaro (AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 214-215): o silêncio da lei tributária significa que o instituto foi importado pelo direito tributário sem qualquer ressalva. Se o direito tributário quiser determinar alguma modificação nos efeitos tributários há que ser feita de modo expresse.

Em suma, discorrem 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 e venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente etc. 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 que se o direito tributário, através da LC 87/96 (somente mediante Lei Complementar, ressalte-se, 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 expresse para poder surtir e operar os efeitos fiscais.

Afirmam ser exatamente isso que leciona os citados doutrinadores: 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 expresse*.

Em relação ao art. 110 do CTN, também reproduzem o caminho que percorreu o escólio dos preclaros juristas Sacha Calmo Navarro Coelho, Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado e Aliomar Balleiro, procurando a melhor interpretação para a questão sob comento.

Observam que segundo Coelho (COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 3ª ed. - Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 575-576), o artigo 110 do CTN veda que o legislador infraconstitucional possa alterar conceitos e institutos de direito privado, com o fito de expandir a sua competência tributária prevista no Texto Constitucional. O objetivo é preservar a rigidez do sistema de repartição das competências tributárias entre os entes políticos da Federação.

Continuam com ensinamento de Coelho (*ibidem.*, p. 576): Isto posto, só para exemplificar: mercadoria, salário, bem imóvel, contrato de seguro, quando usados para articular fatos geradores (e adiciono, Base de cálculo) dos impostos, não podem ser desarrazoadamente alterados pelo legislador infraconstitucional, federal, distrital, estadual ou municipal, com o fito de tributar (ou alargar a Base tributável) realidades não previstas ou já atribuídas a outra ordem de governo.

Nesta mesma toada, Luciano Amaro (Op. cit., p. 215/216), que o art. 110 do CTN é preceito dirigido ao legislador e não ao intérprete jurídico. É matéria tipicamente de *definição de competência tributária*. Explicita que o legislador não pode expandir o campo de competência tributária que lhe foi atribuído, mediante o artifício de ampliar a *definição*, o *conteúdo* ou o *alcance* de institutos de direito privado.

Destacam a visão de Machado (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 14ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1998, p. 82), se a Constituição fala de mercadoria ao definir a competência dos Estados para exigir o ICMS, o conceito de mercadoria há de ser o existente no Direito Comercial, não podendo o legislador modificá-lo, sob pena de admitir-se a alteração da Constituição via lei ordinária.

Por fim, salientam que Baleeiro (BALEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. atualizada por Mizabel Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 687-688), combinado com o art. 109, o art. 110 (do CTN) faz prevalecer o império do Direito privado – civil ou comercial – quanto ao conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas daquele Direito, sem prejuízo de o Direito Tributário modificar-lhes os efeitos fiscais. Por ex., a solidariedade, a compensação, a remissão etc. podem ter efeitos tributários diversos. A quitação fiscal, por ex., é dada sob a ressalva implícita de revisão do crédito fiscal (cf. CTN, art. 158).

Adiciona Baleeiro (*idem.*, p. 691): Pois bem, o art. 110 é uma limitação à discricionariedade do legislador tributário. Diz que o conceito, forma ou instituto utilizado pela Constituição carrega em si a predicação, a conotação completa que lhe é dotada no Direito Privado. Fica o legislador tributário, que já recebeu a competência, definida segundo aquele conceito, forma ou instituto privado, proibido de expandi-lo por meio da atribuição de novo sentido ou predicação ao objeto delimitado pela Constituição. (g.n.)

Nessa linha de pensamento, afirmam ser natural e lógico, em surgindo controvérsias e dúvidas, buscar a solução nas normas tributárias. 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.

Numa ou noutra situação, sustentam que não pode o legislador, para o caso abordado neste trabalho, dizer, de forma diferente do que está previsto no Direito Privado, em especial na Ciência Contábil, 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, fixou os elementos de custo de produção que deverão compor ou formar a Base de cálculo, mas não conceituou o que seria cada um deles, isto é, o que se entende por matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento. Para tanto, o correto é recorrer às normas da Ciência Contábil, da Contabilidade ou de outros institutos de Direito Privado. Reafirma que mãos à obra, portanto.

Quanto às alegações das normas da contabilidade dos custos ou de outros institutos de direito privado, no exame dos estudos doutrinários revela-se bastante expressivo no ponto de suprir a lacuna deixada pelo legislador infraconstitucional, assim como para facilitar a percepção dos termos ou expressões utilizadas pela LC 87/96 (art. 13, §4º, II).

Para tal desiderato, chama atenção a transcrição do belíssimo trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo (FACULDADES INTEGRADAS DE ITACARÉ - SP (FAFIT – FACIT). Elementos Básicos do Custo Industrial. Disponível em: <[http://fafitfacic.com.br/curso/apoio/apoio060820075859\\_696.doc](http://fafitfacic.com.br/curso/apoio/apoio060820075859_696.doc)>. Acesso em: 20 ago. 2007), que define os quatro elementos de custo de produção ou as rubricas listadas na Lei Complementar nº 87/96 (art. 13, §4º, II), de forma bem simples e esclarecedora.

Segundo essa definição, verificam que a diferença entre “matéria-prima” (MP) e “material secundário” (MS) é que a primeira (MP) é mais importante porque entra em maior quantidade no

processo produtivo, enquanto que o segundo (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. Essa percepção também pode ser verificada ao analisar a resposta à consulta feita ao Portal de Auditoria [mailto:portaldeauditoria@portaldeauditoria.com.br]), de lavra de Paulo H. Teixeira (TEIXEIRA, Paulo H. Base de cálculo do ICMS nas Operações de Transferência Interestadual. Mensagem recebida por mcarneiro@sefaz.ba.gov.br em 20 ago. 2007).

Registram que a definição de “matéria-prima” e a equiparou a “material direto”, dizendo que representa todo o material incorporado ao produto. Nesse contexto, inseriu a “embalagem” e o “material secundário” na própria conceituação de “matéria-prima” ou “material direto”.

Explicam também a menção às rubricas “energia elétrica”, “depreciação” e “manutenção” e as engloba no rol dos “materiais indiretos”. Da mesma forma, dizem que ao mencionar o vernáculo “mão-de-obra” a vincula ao pessoal que trabalha e não às máquinas e equipamentos.

Trazem à tona resposta à consulta formulada ao Presidente do CRC-SE, Dr. Romualdo Batista de Melo (MELO, Romualdo Batista de. Base de cálculo do ICMS nas Operações de Transferência Interestadual. Mensagem recebida por mcarneiro@sefaz.ba.gov.br em 27 ago. 2007), para sedimentar o entendimento sobre os elementos de custo de produção previstos na LC 87/96, tendo em vista que o mesmo define-os semanticamente e de modo sintético, com a competência que lhe é peculiar. Cita Leone e Leone (LEONE, George Sebastião Guerra e LEONE, Rodrigo José Guerra. Dicionário de Custos. São Paulo: Atlas, 2004).

Ressaltam que os materiais de produção mais importantes do processo de industrialização são as matérias-primas e os materiais de produção menos importantes, suplementares, auxiliares ou secundários são exatamente os materiais ditos secundários.

Nesse mesmo direcionamento, não poderiam deixar de fazer o registro do magistério notável, lúcido e extremamente atual de Leone e Leone (*Ob. cit.*, p. 123) que também autoriza proclamar e ratificar o que está pacificado nas normas contábeis, consoante exposto a seguir, refutando, portanto, as incongruências da legislação de Minas Gerais (RICMS- MG - aprovado pelo Decreto nº 43.080/2002, art. 43, §2º, incisos I a IV) que distorce e modifica o que a Ciência Contábil define como depreciação e mão-de-obra. Reiteram que a depreciação, no dizer da Ciência Contábil, nada tem a ver, portanto, com a mão-de-obra de pessoal da produção e sim com o ativo imobilizado da fábrica. Cita Leone e Leone (*Ob. cit.*, p.190).

Afirmam que não se pode ignorar que a Ciência Contábil sempre relaciona mão-de-obra à “pessoal”, ao “homem”, e nunca à “máquina” e aos “equipamentos”. De igual modo, é de sobremaneira importância aflorar os ensinamentos do nobre Auditor Fiscal e Professor de Contabilidade de Custos, Dr. Creso Cotrim Coelho (COELHO, Creso Cotrim. Base de cálculo do ICMS nas Operações Interestaduais. Custo - Transferência – entendimento art. 13, §4º, II da LC 87/96 (matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento). Mensagens recebidas por mcarneiro@sefaz.ba.gov.br em 27 jun. 2007 e em 10 e 11 de jul. 2007), com referência a mão-de-obra. Reproduzem palavras do Professor Creso Cotrim (COELHO, Creso Cotrim. Base de cálculo do ICMS nas Operações Interestaduais. Custo - Transferência – entendimento art. 13, §4º, II da LC 87/96 (matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento). Mensagens recebidas por mcarneiro@sefaz.ba.gov.br em 27 jun. 2007 e em 10 e 11 de jul. 2007).

Relembrem a definição do que seja mão-de-obra e, para tanto, nada melhor que nos reportar ao magistério brilhante e constantemente atualizado do conceituado mestre Martins (MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos. 9ª ed. – 6. reimpr. – São Paulo : Atlas, 2006, p. 133-134).

Desse modo, refutam que nada pode justificar a alteração desse conceito, que prima pelo vínculo do vernáculo “mão-de-obra” ao homem, ao pessoal, ao operário, ao trabalhador, nada tendo a ver, portanto, com máquinas, equipamentos (ativo imobilizado) e respectivas depreciações como pretendeu, de forma equivocada, o legislador mineiro.

Agora, outra questão precisa ser bem analisada: a que diz respeito a um componente denominado frete CIF (Cost Insurance Freight), que se verifica quando o fornecedor se



responsabiliza pelo frete e o inclui no preço da mercadoria, em contraponto ao frete FOB (Free on Board) que é o frete por conta do destinatário e, portanto, neste caso, este montante não é embutido no orçamento do fornecedor.

Observam que a importância do estudo desta matéria reside no fato de que, em trabalho realizado pelo Fisco da Bahia (não divulgado por força do sigilo fiscal), foi constatado que a maioria das empresas, nas operações de entradas de mercadorias industrializadas em transferência interestadual, faz a inserção da parcela do frete denominado “frete CIF” quando da composição da base de cálculo do ICMS, pois está consignada nas notas fiscais das empresas remetentes a expressão “frete pago pelo emitente” (código “1”), i.e., o valor do frete está incluso no “preço” da mercadoria.

Ocorre que esse procedimento adotado pelas empresas não tem amparo legal e, da mesma forma, não é o mais adequado tecnicamente, pois, pela Ciência Contábil, a parcela desse frete não é elemento de custo de produção. Assim sendo, pelo simples fato de não ser parte integrante do custo de produção, não poderia compor a base de cálculo nas operações de transferência interestadual prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96.

De igual pensamento, Leone e Leone (Ob. cit., p. 126) expressa que *“despesas de vendas são todos os gastos que a empresa realiza relacionados diretamente à atividade de vendas: comissões aos vendedores..., frete de vendas (...) etc.”*

Esclarecem que como não poderia deixar de ser, a parcela do frete nas operações subseqüentes de vendas ou transferências (após o produto acabado ou a mercadoria já produzida) é uma despesa, pois somente é conhecida quando do processo de comercialização ou de transferência dessa mercadoria, pronta para o consumo, não existindo nenhum vínculo (direto nem indireto) com o custo de produção.

Para a Ciência Contábil, e assim assevera o Profº Creso Cotrim, entende-se como despesa *“...todos os gastos incorrido pelas organizações tendo-se por objetivo a obtenção de receitas. As despesas são contas de período e em assim sendo não compõem o custo da produção (tanto as despesas variáveis como as fixas).”*

Nesta senda, também é de bom alvitre esclarecer que a cláusula CIF, juridicamente falando, é inaplicável às transferências, pois não temos as figuras do “remetente - vendedor” e do “destinatário-comprador” (pessoas jurídicas distintas).

Reafirmam que é palmar que a operação realizada com a cláusula CIF tem o valor do frete classificado como uma despesa operacional e nunca como custo de produção e, por conseguinte, essa parcela também deve ser desconsiderada quando da formação da base de cálculo prevista no nominado art. 13, § 4º, II, da LC 87/96.

Reiteram que ficou demonstrada a cristalina e irrefragável impossibilidade da empresa considerar uma despesa operacional (frete - CIF), incorrida e materializada após o produto já estar pronto e acabado, como um elemento de custo de produção.

Com o objetivo de melhor contextualizar a questão sob exame, e para uma melhor visualização dos elementos de custo de produção de uma empresa industrial, recorre ao magistério do ilustre mestre Leone (LEONE, George S.G. Curso de Contabilidade de Custos. 2. ed. – 4. reimpr. – São Paulo : Atlas, 2006, p. 78), onde pode ser verificada a classificação dos diversos elementos de custo, com o subsequente agrupamento dos mesmos, cujos excertos, pela clarividência.

Verificam que os elementos de custo formadores da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 estão claramente identificados nesta planilha: *“1) matéria-prima (materiais de produção principais); 2) materiais secundários (materiais de produção suplementares ou secundários); 3) Acondicionamento (material de embalagem); e 4) Mão-de-obra (direta e indireta)”*.

Salientam que estes seriam, sem sombra de dúvidas, 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 nº 87/96.

Nessa mesma linha de raciocínio e consoante publicação no Diário Oficial da União (UNIÃO. Diário Oficial da União, de 26/09/2007, Seção I, p. 28. Súmula nº 12 do Segundo Conselho de Contribuintes. Disponível em: <https://www.in.gov.br/imprensa/visualiza/index.jsp?jornal=do&secao=1&pagina=28&data=26/09/2007>. Acesso em 11 ago. 2008), o Segundo Conselho de Contribuintes da Secretaria da Receita Federal do Brasil editou várias súmulas. Corrobora com este entendimento o ínclito Prof. Creso Cotrim (*Ob. cit.*), ao ratificar que a legislação define custo para transferência com os elementos que já conhecemos (art. 13, §4º, II da LC 87/96) e a inclusão da energia elétrica na composição da base de cálculo do ICMS só será possível se houver alteração na legislação vigente.

Enfatizam, ainda, que o STJ, em vários julgados, reafirmou essa orientação e firmou jurisprudência no sentido de que a energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representa insumo, matéria-prima, nem produto intermediário, pois não se incorpora nem é consumida em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de “bens de uso e consumo” (AgRg no RE 731885 – PR – Rel. Ministro Luiz Fux, DJ de 20/03/2006; RESP 518656-RS – Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 31/05/2004; AgRg no AG 623105-RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21.03.2005; AgRg no RE 826689-RJ – Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 22/06/2006).

Pelo exposto, asseveram que energia elétrica (e outras formas de energia), lubrificantes e combustíveis também não se enquadra nos conceitos de produtos intermediários, nem de materiais secundários, tampouco no de matéria-prima.

Ademais, pontuam a questão da imprescindibilidade da energia elétrica também não pode ser avocada para justificar o seu enquadramento como matéria-prima ou material secundário, visto que, da mesma forma, o maquinário também é imprescindível para que ocorra a produção (por exemplo).

Ressaltam que a empresa autuada contabiliza a energia elétrica como matéria-prima ou material secundário ou como gastos ou despesas indiretas de fabricação? com certeza, como despesas ou como outros custos.

Lembram que a segunda hipótese favorece a autuada quando do pagamento de Tributos Federais.

Refutam que querer um tratamento para o ICMS (energia = matéria-prima ou material secundário) e outro para tributos federais (energia = despesas ou gastos indiretos de fabricação) é, no mínimo, temerário, pelo simples fato de que foi registrada na sua contabilidade a rubrica energia elétrica como despesas ou outros custos.

Por fim, registram que o direito a crédito do ICMS também não é parâmetro para enquadrar a energia elétrica como matéria-prima ou como material secundário, haja vista que a mão-de-obra não dá direito a crédito de ICMS e faz parte da base de cálculo prevista na multicitada LC 87/96.

Diante do que foi amplamente demonstrado, abordam que o legislador infraconstitucional (via lei ordinária, decreto, decisão normativa etc.), com o único objetivo de ampliar a sua participação no “bolo da arrecadação do ICMS”, não pode nem deve contrariar o que a própria Ciência Contábil define e conceitua os seus institutos, a exemplo de matéria-prima; mão-de-obra, material secundário e acondicionamento (Embalagem), desvirtuando o sentido e o alcance do que está prescrito no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, ultrapassando, conseqüentemente, os limites de sua competência e ferindo mortalmente os princípios da Federação.

Inferre-se que, após uma leitura mais acurada do disposto acima, 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.

Percebe-se, que energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação, frete (despesas de vendas) etc., segundo a clássica e a atual lição da Ciência Contábil, não podem ser inseridos nos elementos de custos mencionados no §4º, II, do art. 13 da LC 87/96.

Destacam que as várias concepções teóricas existentes sobre o tema, como destacado, levam ao mesmo ponto comum: que energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação etc. não são enquadráveis pela Ciência Contábil nos elementos de custo denominados de matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento.

Pontuam que a vontade do Parlamento, ao aprovar esse regramento, foi no sentido de limitar, reduzir a formação da base de cálculo do ICMS nas transferências de produtos industrializados (ou mercadorias produzidas) para filiais localizadas em diferentes unidades da Federação, na forma do art. 13, §4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96, definindo, taxativamente, literalmente, a parte que seria cabível a cada ente público da Federação.

Destacam a impropriedades contidas na legislação do Estado de Minas Gerais (art. 43, §2º, incisos I a IV do Regulamento do ICMS).

Frisam que na legislação de Minas Gerais (art. 43, §2º, incisos I a IV do Regulamento do ICMS) encontramos a estranhíssima figura da “mão-de-obra tecnológica” que corresponde aos custos de locação, manutenção, reparo, prevenção e os encargos de depreciação dos bens, representados pelas máquinas, equipamentos, ferramentas, instalações e similares, utilizados direta e indiretamente na produção, inclusive impostos sobre a propriedade e seguros.

Esclarecem que o mesmo ocorre com relação ao conceito de “acondicionamento”, onde o citado Regulamento prescreve que o mesmo corresponde aos “custos diretos e indiretos necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica”.

Assim, na conformidade das considerações feitas, afirmam não há senão concluir que a única alternativa exegética em tese suscetível perante o tema deste artigo merecedora de endosso, por enquanto. Citam lição de Márcio Alexandre Freitas (Ob. cit.).

Para robustecer e encerrar as críticas à legislação de Minas Gerais, assinalam decisão do Min. Luiz Gallotti, no Voto Preliminar que proferiu no julgamento do RE nº 71.758/GB (BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). RE nº 71.758/GB - Guanabara. Tribunal Pleno, Rel. Min. Thompson Flores, julgado em 14/06/1972. RTJ 66/140. Disponível em: <http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp>. Acesso em 11 ago. 2008).

Destacam impropriedades contidas na legislação do Estado de São Paulo (Decisão Normativa CAT-5 de 15/06/2005). Citam lição de Márcio Alexandre Freitas (Ob. cit.). Pontuam que esse entendimento do ICMS, também foi avalizado pelo STJ, consoante Acórdão transcrito no corpo deste Auto de Infração.

Registram, mais uma vez, que os livros Razão e Diário da Autuada constam a contabilização da energia elétrica como despesa e não como matéria-prima ou material secundário. Ainda, reforçando este entendimento, a própria autuada, ao apresentar as planilhas de custo (fls. indicadas no índice do auto de infração), indica as rubricas mat. prima, mat. sec., embalagem e mão de obra e mais depreciação e energia. Ou seja, por serem despesas as rubricas energia e depreciação não podem e não foram incluídas pela Autuada nas rubricas matéria prima e material secundário quando da formação dos custos de produção.

Arguem que o mesmo pode ser dito quando elaborou a Ficha 04A da DIPJ entregue à RFB (fls. indicadas no índice deste Auto de Infração), pois esta Ficha 04 A da DIPJ diz respeito ao custo dos produtos vendidos e classifica a energia no item “outros custos”.

Reiteram o seguinte aspecto relevante: para ser possível que as rubrica ENERGIA ELÉTRICA e DEPRECIÇÃO sejam parte integrante da base de cálculo prevista no art. 13, §4, II da LC87/96, as mesmas teriam que ser enquadradas, pela ciência contábil (visto que a LC não o fez) como sendo

MATÉRIA-PRIMA ou como MATERIAL SECUNDÁRIO (dois dos quatro elementos listados no dispositivo acima mencionado).

Esclarecem que, independentemente da imprescindibilidade da energia elétrica e da depreciação (máquinas e equipamentos) ou de qualquer outro elemento que os substituam no processo produtivo, faz-se necessário, para que eles possam ser objeto de creditamento, que os mesmos sejam parte integrante da base de cálculo prevista no art. 13, §4º, II da LC 87/96. Por fim, para que isso ocorra, esse componente precisa ser considerado, repito, pelas normas contábeis, como MATÉRIA-PRIMA ou como MATERIAL SECUNDÁRIO.

Dizem que pelas pesquisas realizadas junto a CRC; Portais de Contabilidade; Livros; artigos da área; decisões judiciais; decisões do Conselho de Contribuintes da RFB etc., não é possível enquadrar a ENERGIA ELÉTRICA e DEPRECIAÇÃO, no caso ora em apreciação, como Matéria-prima ou Material secundário. Observam que mesmo sentido tem decidido o CONSEF (nas duas Câmaras). Juntam Decisões do CONSEF (A-0250-11/09; A-0251-12/10; A-0288-04/10).

Quanto à alegação de que deveria ser utilizado o valor correspondente à entrada mais recente, pois a filial de MG não produz as mercadorias objeto de transferência que o Estado da Bahia publicou uma Instrução Normativa nº 052/2013 (reproduzida) sobre a matéria objeto deste Auto de Infração, onde é observado, a presente Auditoria Fiscal-contábil (objeto desta autuação) obedeceu literalmente ao contida na mencionada Instrução Normativa.

Trazem à tona os dispositivos do CTN sobre a norma interpretativa e sobre a necessidade de obediência à legislação, incluindo a Instrução Normativa – Arts. 96, 100, 106 do CTN. Reiteram que é de conhecimento de todos que as Portarias, em algumas situações, e as Instruções Normativas são normas complementares ao Decreto, de acordo com o §1º do art. 144 do CTN – reproduz. Da mesma forma, como a referida instrução normativa esclarece a matéria disciplinada, deixou claro se tratar de norma expressamente interpretativa. De igual modo, o RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09 de Julho de 1999 e alterações, assim preceitua no art. 167, inciso III, o que deve ser decidido pelo CONSEF, portanto, é a questão da dispensa da multa, tendo em vista a edição da mencionada IN.

Em suas considerações finais, pontuam que a questão debatida neste PAF consistiu em saber se é lícito a um Estado ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações, via legislação tributária (Lei Ordinária, Decreto, Decisão Normativa etc.) exclusiva do ente político interessado em obter mais recursos de impostos, no caso ICMS, em detrimento das demais unidades da Federação.

Declaram que, ainda, se esse procedimento não estaria ferindo mortalmente o pacto federativo, pois, de forma oblíqua, ocorreria interferência na repartição de receitas tributárias prevista na Carta Magna, haja vista que uma unidade federada receberia mais recursos de ICMS e transferiria, de maneira inconstitucional, crédito de imposto para outro Estado, que, pelo princípio da não-cumulatividade, arcaria com o ônus de perceber uma parcela menor de tributos.

Notam que a Unidade que faz essa ampliação indevida da base de cálculo concede, em muitos casos, benefícios fiscais e consequentemente não arrecada, nessas operações de circulação de mercadorias, a totalidade do imposto que foi destacado na nota fiscal de origem. No entanto, o Ente Público que fica na outra ponta do sistema (destinatário) suporta integralmente o crédito fiscal de ICMS.

O pleno do STF (RE 572.762-9/SC) reconheceu que as comunas têm o direito subjetivo de exigir a parte que lhes cabe na arrecadação daquele tributo, devendo tal raciocínio estender-se, pelas mesmas razões jurídicas, à parcela do ICMS a que têm direito, por força de expressa disposição constitucional que deferiu à Lei Complementar definir ou fixar a base de cálculo do ICMS. Cita lição de Aliomar Baleeiro (BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. 15ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 126).

Explicam que o imposto a que se refere o art. 13, §4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, visto que, com o inapropriado alargamento da base de cálculo pela legislação de uma unidade federada, a

integralidade desse tributo (por força da ampliação indevida da base de cálculo) não constitui receita do Estado (origem) que assim procedeu, mas, sim, diz respeito, efetivamente, a parcela do ICMS (receita pública) que pertence de pleno direito ao Estado de destino das mercadorias industrializadas. Citam palavras lúcidas e brilhantes do Ministro do STF, Gilmar Mendes (560626/RS, Plenário, 12.06.2008 - BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. Informativo STF Nº 510. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/arquivo/informativo/documento/informativo510.htm#Prescriçã%20e%20Decadência%20Tributárias:%20Lei%20Complementar%20-%201>>. Acesso em: 18 jul. 2008).

Em face do todo exposto, é vedado às legislações ordinárias dos Estados (como o fizeram São Paulo e Minas Gerais, via Decisão Normativa e Decreto, respectivamente), ampliarem a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para outras unidades da Federação, pois estarão violando o disposto no artigo 155, § 2º, XII, “i (para o ICMS)”, bem como no art. 146, III, “a” (para todos os impostos), ambos da CF/88, combinado com o art. 13, §4º, II da Lei Complementar nº 87/96.

Com espreque no que foi exaustivamente demonstrado, prefacio trazer à baila o que pode ocorrer na prática, terminando com uma simples indagação: caso uma empresa (contribuinte) seja selecionada pelo Fisco de determinada unidade federada para a realização de auditoria fiscal-contábil e o preposto do Estado venha a identificar (como ocorreu neste caso dos autos) que, nas operações de transferência interestadual entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, o valor da base de cálculo do ICMS está maior que a fixada na LC 87/96, não seria legítima, portanto, na lição de Hans Kelsen (infraescrita), a adoção de procedimento de fiscalização para efetivação da glosa ou estorno de crédito fiscal indevido? Transcrevem palavras de KELSEN, 1999 (KELSEN, Hans. Teoria pura do direito. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 130).

Neste esteio legal, alicerçada na autonomia administrativa conferida aos Estados Membros pela Constituição Federal (art. 18 da CF/88) e lastreado no texto Constitucional e na LC 87/96, é natural e evidente que: *“(1) ao detectar operações interestaduais de transferência de produtos industrializados em que houve destaque de ICMS (pelo estabelecimento de origem) em valor acima do permitido e a consequente utilização a maior (como crédito fiscal) do imposto a que o estabelecimento destinatário teria direito, (2) o Fisco de determinado Estado proceda, adote e utilize todos os meios e estratégias possíveis para efetuar a constituição do crédito tributário (auto de infração), de sorte a eliminar essa parcela (indevida) do ICMS que, ao final, teria que suportar, evitando, destarte, um ônus financeiro inaceitável”*.

Afirma ser palmar, consoante a intelecção das normas balizadoras contidas no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96, que o legislador adotou um comando bastante específico, qual seja o da não admissão de nenhum outro tipo ou elemento de custo de produção além dos elencados no dispositivo citado, matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento.

Isso posto, pontuam que os gastos com os demais elementos de custo de produção, tais como manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível etc., podem e devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando ou possibilitando, como mencionado alhures, o subsequente estorno (em auditoria ou fiscalização) do respectivo crédito fiscal que foi tomado indevidamente pelo estabelecimento destinatário das mercadorias.

Dessa forma, sustentam que fica patenteado que o não cumprimento do regramento expresso na referida LC 87/96 pode gerar conflitos entre as unidades da Federação (Estados e Distrito Federal).

Por outro lado, abordam que os contribuintes ou as empresas que não se enquadrarem nesse instrumento normativo poderão sofrer sérios impactos financeiros que poderiam ser evitados, utilizando-se tão-somente do que está claramente estatuído na multicitada Lei Complementar, ignorando as legislações tributárias das unidades da Federação que contrariem a Lei Maior.

Assim, em face do expendido, um exame pontual do disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 nos conduz inequivocadamente à conclusão de que não pode um ente político utilizar o seu poder de

império para alterar a base de cálculo do ICMS ao seu talante, sob pena de grave ofensa ao pacto federativo, principalmente nas operações interestaduais tratadas neste modesto trabalho.

salientam que o Auto de Infração nº 206891.0005/09-5, referente ao exercício de 2005 contra a empresa ora autuada, literalmente igual ao que está sendo objeto desta discussão, foi quitado pela COOPERATIVA DOS PRODUTORES RURAIS DE MINAS GERAIS, aproveitando-se dos benefícios de uma lei de anistia, fato este que também torna bastante fragilizados os fundamentos alegados na defesa que consta deste processo.

Solicitam que os ilustres e competentes julgadores concluam pela Procedência Total deste Auto de Infração.

Na fl. 158, a relatora converteu os autos em diligência para que a Inspeção de origem/autuantes para que fosse adotado o seguinte procedimento: *“-Separar em duas planilhas as notas fiscais objeto da autuação. A primeira relativa às Notas Fiscais provenientes do Estado de Minas Gerais (provenientes do Centro de Distribuição), e a segunda concernentes às Notas Fiscais originárias do Estado de Goiás (referente à Indústria)”*. Após conclusão deveriam retornar os autos ao CONSEF para prosseguimento do trâmite processual.

Na conclusão da diligência, fls. 162/164, os autuantes informam que tendo em vista a uniformização de procedimentos, o Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF) formulou uma CONSULTA junto à Procuradoria Geral do Estado sobre a matéria objeto do pedido de DILIGÊNCIA de fl. 158, tendo como resposta o Parecer ora anexado.

Por esta razão, deixam, no momento, de fazer a separação em duas planilhas as notas fiscais objeto da autuação: a primeira relativa à notas fiscais provenientes do Estado de Minas Gerais (Centro de Distribuição) e a segunda, concernente à notas fiscais originárias do Estado de Goiás (referente a Indústria). Reproduzem o Parecer PGE/PROFIS nº 2014.407815-0 (SIPRO nº 419553/2013-5).

A PGE/PROFIS, instada a se manifestar sobre consulta formulada pela Presidência do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, vem, respeitosamente, com arrimo no art. 118, I, do RPAF, externar seu OPINATIVO:

**Consta da p. 6 e seguintes desse Parecer:**

[...]

*"No caso, a recorrente, diante da magnitude da atividade desenvolvida e com a finalidade de aumentar a eficiência, desmembrou do núcleo fabril o setor de distribuição de mercadorias entre suas unidades, criando o Centro de Distribuição[...]. Se não fosse esse desmembramento, não haveria qualquer dúvida de que a base de cálculo do ICMS na transferência da mercadoria [...] seria aquela prevista no inciso II: 'o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento', já que estaria diretamente atrelada ao caráter industrial da atividade desenvolvida pela recorrente.*

*O acórdão registra que também houve operações diretas (entre fábrica e filial...) que observaram esse inciso e tiveram por base de cálculo o custo da mercadoria produzida. Todavia, quando a transferência de mercadorias ocorreu entre estabelecimentos distintos (Fábrica e Centro de Distribuição), pertencentes ao mesmo titular, destinados à mesma atividade ou, em outras palavras, os estágios da cadeia produtiva se realizaram em estruturas apartadas, mas pertencentes à mesma sociedade empresária, decidiu que deve incidir igualmente o inciso II ('custo da mercadoria produzida...').*

*Ora, se o mero desdobramento dessa atividade pudesse alterar a base de cálculo do tributo haveria insegurança jurídica quanto ao montante devido a cada um dos Estados envolvidos na transferência interestadual, com séria ameaça, inclusive, à estabilidade do pacto federativo.*

*Alem disso, conforme ocorre nos autos, se a base de cálculo for o valor da entrada mais recente, permite-se ao sujeito passivo direcionar o valor do tributo ao Estado que melhor lhe convier, o que não se harmoniza com o espírito da norma. Com efeito, a majoração da base de cálculo no Estado de origem direciona para ele uma maior parcela do ICMS, competindo ao Estado de destino apenas certificar a compensação dos créditos. Evidentemente a vontade do sujeito passivo, desmembrando a estrutura produtiva, não pode ser suficiente para alterar a base de cálculo do imposto e nem a sua sujeição ativa.*

*[...] não há alteração na titularidade dos produtos na relação entre a Fábrica e o Centro de Distribuição[...]*

*Por não haver circulação jurídica da mercadoria, mas simples deslocamento, o Centro de Distribuição deixa de praticar, nessas operações, atos de natureza mercantil. A base de cálculo, então, deve ser aquela prevista para o exercício de atividade indústria, no inciso II, - o custo da mercadoria produzida - e não aquela estabelecida para a atividade comercial (inciso I).*

[...]

*Entretanto, conforme demonstrado, a operação realizada entre o Centro de Produção e o Centro de Distribuição não ostenta natureza mercantil, pois este último não adquire produtos para repasse a terceiros. Constitui, na verdade, apêndice do parque industrial, fase da cadeia produtiva, deslocado fisicamente apenas para aumentar a eficiência da produção.*

*O outro argumento, também não se sustenta. O princípio da autonomia dos estabelecimentos não inibe a ausência de circulação jurídica da mercadoria. A própria lei complementar preconiza que em alguns casos, não ocorre a circulação jurídica da mercadoria, como se observa do artigo 11, §5, da LC 87/96:*

[...]

*Ocorrendo apenas a movimentação da mercadoria dentro do mesmo Estado, o Centro de Distribuição deve ser compreendido como mero prolongamento da atividade iniciada no estabelecimentos fabril, e a base de cálculo do ICMS deve ser o custo da mercadoria produzida (art. 13, §4., II, da LC 87/96), como bem decidiu o acórdão recorrido."*

[...]

*"Assim é que, portanto, corroboramos o opinativo lançado por Dra. Leila Von Sohsten Ramalho nos autos do processo n. PGE 2011.229512-0, para concluir que, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, passando por entreposto de distribuição, o crédito fiscal a ser suportado pelo Estado da Bahia deve corresponder ao "custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, consoante previsão inserta no art. 13, § 4., II, da LC 87/96."*

Assim, ressaltaram que referido parecer foi lavrado pela Procuradora Rosana Maciel Bittencourt Passos e validado pelo Procurador-Chefe da PROFIS, Dr. Nilton Almeida Filho e pelo Procurador Geral do Estado, Dr. Paulo Moreno Carvalho em 10 de agosto de 2015 e encaminhado ao Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF). Por isso, caso ainda entenda ser necessário fazer a separação mencionada à fl. 158, que seja o processo devolvido para os Autuantes.

Em nova solicitação de diligência, a JJF converteu os autos à inspetoria de origem para dar ciência dos documentos acostados pela diligência, por ter sido verificado que o contribuinte não teve acesso a estes documentos e para que sejam adotadas as seguintes providências: "1- Intime-se o contribuinte para receber cópia da diligência e demais documentos, de fls. 158, 161 a 180; 2 – Com a ciência do autuado, abre-se-lhe o prazo de 10 (dez) dias para que se possibilite a sua manifestação". Após manifestação, pediu-se que o autuante prestasse nova informação fiscal, com subsequente retorno ao CONSEF para prosseguimento processual.

Em manifestação o contribuinte, fls. 188/189, repete que a diligência requereu a separação das notas fiscais entre os estados provenientes (Minas Gerais e Goiás) em relação ao Centro de Distribuição e a Indústria, mas não foi cumprida. Ao invés disso, os autuantes apresentaram argumentos de mérito, com fundamento em pareceres da Procuradoria do Estado, no sentido de que tanto nas remessas provenientes do CD, quanto das originárias da indústria, a base de cálculo do ICMS na transferência seria o custo de produção.

Explica que o CONSEF é um órgão administrativo de julgamento, cujos os conselheiros não estão vinculados ao entendimento exarado pela PGE/PROFIS nas questões de mérito em discussão nos processos administrativos. Portanto, não podem os autuantes negar o cumprimento a uma diligência determinada pela junta julgadora, com base em questões de mérito que devem ser decididas apenas e tão somente pelo CONSEF. Com efeito, pedem que retornem aos autuantes para que cumpram a diligência solicitada.

Em manifestação de fls. 194/196, os fiscais repetem a informação já exposta na diligência, de igual teor.

## VOTO

O presente Auto de Infração exige crédito tributário de ICMS em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela

unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. Trata-se de ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL em decorrência de ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO, tudo em consonância com o detalhamento registrado no próprio corpo deste Auto de Infração.

Irresignado com a autuação, o sujeito passivo esclarece que a impugnante promove em suas fábricas localizadas no Estado de Minas Gerais e de Goiás, a industrialização do leite e seus derivados, distribuindo entre os seus diversos estabelecimentos espalhados no Brasil, tal como o situado na Bahia, que se incumbe da comercialização das mercadorias neste Estado.

Aduz ainda o sujeito passivo que a fiscalização entendeu que a base de cálculo utilizada nas transferências interestaduais de mercadorias entre seus estabelecimentos de Minas Gerais e de Goiás para a Bahia, ocorridas no exercício de 2011, foi indevidamente majorada, posto que a sociedade empresária teria adotado nas saídas do CD (Centro de Distribuição), a entrada mais recente, prevista no art. 13, § 4º, I da Lei Complementar 87/96. Assim, as mercadorias recebidas de Minas Gerais são provenientes de Centros de Distribuição, que são estabelecimentos comerciais e não industriais, o que justificaria a adoção da base de cálculo adotada pela autuada.

Ademais, em relação às transferências provenientes das fábricas localizadas em Goiás, a impugnante assegura que adotou corretamente o custo de produção como base de cálculo, por se tratar de estabelecimento industrial. Fala que a energia no processo industrial é indispensável na combinação dos fatores de produção, tanto que a LC 87/96, no art. 33, II, “b”, com a redação da LC 102/00, admite o aproveitamento do crédito do ICMS da energia consumida no processo industrial. Assim, tratar-se-ia de insumo, e como tal deve compor o custo do produto e, por consequência a base de cálculo na operação de transferência, na condição de material secundário.

Também clama o sujeito passivo que não há dúvidas de que os gastos com depreciação, material de laboratório e energia térmica devem compor o custo de produção, na condição de material secundário.

Conclui a defendente que os estabelecimentos da impugnante, remetentes das mercadorias (fábricas e CDs), adotaram a base de cálculo correta para as operações interestaduais, razão pela qual, a impugnante pede o cancelamento do Auto de Infração.

Diante das assertivas trazidas na defesa, e do posicionamento adotado pelos autuantes, na informação fiscal, que mantiveram a autuação em sua íntegra, por cautela, e na necessidade de robustecer o entendimento desta Relatora, o processo foi diligenciado à inspetoria de origem/autuantes, para que fossem separadas em duas planilhas as notas fiscais objeto da autuação, ou seja, as provenientes do Estado de Minas Gerais (Centro de Distribuição) e as do Estado de Goiás (Indústria).

Na conclusão da diligência, fls. 162/164, os autuantes informam que tendo em vista a uniformização de procedimentos, o Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF) formulou uma CONSULTA junto à Procuradoria Geral do Estado sobre a matéria objeto do pedido de DILIGÊNCIA de fl. 158, tendo como resposta o Parecer anexado no PAF.

Por esta razão, deixaram de fazer a separação, em duas planilhas, das notas fiscais objeto da autuação: a primeira relativa à notas fiscais provenientes do Estado de Minas Gerais (Centro de Distribuição) e a segunda, concernente à notas fiscais originárias do Estado de Goiás (referente a Indústria).

Constato que o Parecer PGE/PROFIS nº 2014.407815-0 (SIPRO nº 419553/2013-5), traz o posicionamento quanto à consulta formulada pela Presidência do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, com arrimo no art. 118, I, do RPAF, tendo sido externado o seguinte OPINATIVO:

***Consta da p. 6 e seguintes desse Parecer:***

[...]



*"No caso, a recorrente, diante da magnitude da atividade desenvolvida e com a finalidade de aumentar a eficiência, desmembrou do núcleo fabril o setor de distribuição de mercadorias entre suas unidades, criando o Centro de Distribuição[...]. Se não fosse esse desmembramento, não haveria qualquer dúvida de que a base de cálculo do ICMS na transferência da mercadoria [...] seria aquela prevista no inciso II: 'o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento', já que estaria diretamente atrelada ao caráter industrial da atividade desenvolvida pela recorrente.*

*O acórdão registra que também houve operações diretas (entre fábrica e filial...) que observaram esse inciso e tiveram por base de cálculo o custo da mercadoria produzida. Todavia, quando a transferência de mercadorias ocorreu entre estabelecimentos distintos (Fábrica e Centro de Distribuição), pertencentes ao mesmo titular, destinados à mesma atividade ou, em outras palavras, os estágios da cadeia produtiva se realizaram em estruturas apartadas, mas pertencentes à mesma sociedade empresária, decidiu que deve incidir igualmente o inciso II ('custo da mercadoria produzida...').*

*Ora, se o mero desdobramento dessa atividade pudesse alterar a base de cálculo do tributo haveria insegurança jurídica quanto ao montante devido a cada um dos Estados envolvidos na transferência interestadual, com séria ameaça, inclusive, à estabilidade do pacto federativo.*

*Alem disso, conforme ocorre nos autos, se a base de cálculo for o valor da entrada mais recente, permite-se ao sujeito passivo direcionar o valor do tributo ao Estado que melhor lhe convier, o que não se harmoniza com o espírito da norma. Com efeito, a majoração da base de cálculo no Estado de origem direciona para ele uma maior parcela do ICMS, competindo ao Estado de destino apenas certificar a compensação dos créditos. Evidentemente a vontade do sujeito passivo, desmembrando a estrutura produtiva, não pode ser suficiente para alterar a base de cálculo do imposto e nem a sua sujeição ativa.*

*[...] não há alteração na titularidade dos produtos na relação entre a Fábrica e o Centro de Distribuição[...]*

*Por não haver circulação jurídica da mercadoria, mas simples deslocamento, o Centro de Distribuição deixa de praticar, nessas operações, atos de natureza mercantil. A base de cálculo, então, deve ser aquela prevista para o exercício de atividade industrial, no inciso II, - o custo da mercadoria produzida - e não aquela estabelecida para a atividade comercial (inciso I).*

*[...]*

*Entretanto, conforme demonstrado, a operação realizada entre o Centro de Produção e o Centro de Distribuição não ostenta natureza mercantil, pois este último não adquire produtos para repasse a terceiros. Constitui, na verdade, apêndice do parque industrial, fase da cadeia produtiva, deslocado fisicamente apenas para aumentar a eficiência da produção.*

*O outro argumento, também não se sustenta. O princípio da autonomia dos estabelecimentos não inibe a ausência de circulação jurídica da mercadoria. A própria lei complementar preconiza que em alguns casos, não ocorre a circulação jurídica da mercadoria, como se observa do artigo 11, §5, da LC 87/96:*

*[...]*

*Ocorrendo apenas a movimentação da mercadoria dentro do mesmo Estado, o Centro de Distribuição deve ser compreendido como mero prolongamento da atividade iniciada no estabelecimento fabril, e a base de cálculo do ICMS deve ser o custo da mercadoria produzida (art. 13, §4., II, da LC 87/96), como bem decidiu o acórdão recorrido."*

*[...]*

*"Assim é que, portanto, corroboramos o opinativo lançado por Dra. Leila Von Sohsten Ramalho nos autos do processo n. PGE 2011.229512-0, para concluir que, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, passando por entreposto de distribuição, o crédito fiscal a ser suportado pelo Estado da Bahia deve corresponder ao "custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, consoante previsão inserta no art. 13, § 4., II, da LC 87/96."*

Acompanho o Parecer adrede transcrito lavrado pela Procuradora Rosana Maciel Bittencourt Passos e validado pelo Procurador-Chefe da PROFIS, Dr. Nilton Almeida Filho e pelo Procurador Geral do Estado, Dr. Paulo Moreno Carvalho em 10 de agosto de 2015 e encaminhado ao Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF). Deste modo, não vejo a necessidade de se separar as entradas provenientes dos Estados de Minas Gerais e de Goiás.

No mais, o sujeito passivo foi cientificado do resultado da diligência, ocasião em que lhe foi concedido o prazo regulamentar para que se manifestasse.

Assim, em conclusão, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, passando por entreposto de distribuição, o crédito fiscal a ser suportado pelo Estado da Bahia deve corresponder ao "custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, consoante previsão inserta no art. 13, § 4., II, da LC 87/96."

Portanto, para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação do imposto: custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Os gastos com os demais elementos de custo de produção, tais como depreciação, material de laboratório, energia térmica, assim como a energia elétrica, não se enquadram nos itens acima, à luz do art. 13, §4º II da LC 87/96, pois não se incorporam ao produto final e, conseqüentemente, não integram a base de cálculo para fins de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

Realmente é legítimo o creditamento do ICMS relativo à aquisição de energia elétrica por parte do estabelecimento industrial, mas quando empregada no processo industrial (art. 33, II, "b" da LC 87/96).

Entretanto, a questão na situação presente não se refere ao direito de crédito relativo à energia e sim, de que a energia elétrica, mesmo imprescindível ao processo industrial, não incorpora ao produto final, não se caracterizando como "insumo" conforme tem decidido o STJ (RE 782.074-DF; REsp 638.745/SC; RMS 19176/SC; AgRg no AG 623.105/RJ; REsp 518.656/RS; e AgRg no RE 731.885 - PR).

Logo, o valor pago na aquisição da energia elétrica não pode ser computado como custo relativo à matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, para efeitos de integrar a base de cálculo nas operações de transferência, conforme disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96.

Este entendimento tem sido prevalente nas decisões proferidas por este Conselho, a exemplo dos Acórdãos CJF 250-11/09; CJF 251-12/10; CJF 082-12/12 e CJF 070-13/13. Inclusive em estabelecimento similar produtor de leite (Acórdão CJF 0383-11/10) e da mesma empresa (Acórdão CJF 0082-12/12).

Voto pela PROCEDÊNCIA DO Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0024/15-4**, lavrado contra **COOPERATIVA CENTRAL DOS PRODUTOS RURAIS DE MINAS GERAIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$724.473,54**, 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, 25 de abril de 2017

MÔNICA MARIA ROTERS – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - RELATORA

VALTÉRCIO SERPA JUNIOR - JULGADOR