

A. I. N°. - 206891.3059/16-1
AUTUADO - ITAMBÉ ALIMENTOS S/A.
AUTUANTES - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO e
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 25/07/2017

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0139-03/17

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, quando o remetente for o estabelecimento fabricante, caso dos autos, 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. Ajustes realizados, em sede de informação fiscal pelos próprios autuantes, reduziram o valor originalmente cobrado. Infração caracterizada parcialmente. Preliminar de nulidade rejeitada. Negado pedido de cancelamento da multa. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 29/11/2016, exige ICMS no valor de R\$783.586,74, acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal do imposto, nas operações interestaduais com base de cálculo em valor superior à estabelecida em Lei Complementar, Convênios ou Protocolos, (Infração 01.02.23), em relação aos meses de dezembro de 2012 a dezembro de 2013. Consta na descrição dos fatos, que se trata de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto, envolvendo produtos industrializados, em outras unidades da Federação, que foram fabricados exclusivamente pela empresa, através dos estabelecimentos remetentes e transferidos para filial localizada neste Estado, nas operações de entradas por transferência interestadual, previstas no art. 13, inciso II, § 4º, da Lei Complementar 87/96.

O sujeito passivo apresenta impugnação fls.64/77, através de advogado, procuração fl.78. Informa ser pessoa jurídica de direito privado, estabelecida na Rua Acesso “A” Fundo, sala 03, n°. 201, bairro Cia Sul, em Simões Filho, na Bahia, vem, por seu procurador infra-assinado, apresentar impugnação para o Conselho de Fazenda Estadual - CONSEF do Estado da Bahia, em face do presente Auto de Infração, com fundamento nas razões de fato e de direito a seguir aduzidas.

Afirma 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 neste Estado.

Aduz que 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 2013, foi indevidamente majorada. Com isso, a unidade da Bahia estaria se apropriando de crédito do ICMS em valor acima daquele legalmente admitido, o que levou à glosa articulada neste auto de infração.

Comenta que o Auditor considerou na sua apuração o somatório de matéria prima, acondicionamento, material secundário e mão de obra e expurgou determinadas rubricas do item material secundário, quais sejam: energia térmica, gás, óleo, lenha, material de higienização de equipamentos industriais e material de laboratório. Ocorre que, da leitura da sua planilha “demonstrativo do custo unitário”, percebe-se que o item material secundário foi integralmente excluído da apuração fiscal.

Explica que a coluna K do demonstrativo, que indica o custo considerado pelo Auditor na apuração da base de cálculo da transferência, resulta da soma apenas das colunas A (matéria-prima), B (Embalagem) e C (mão de obra). Ou seja, a coluna D (material secundário) foi simplesmente excluída da apuração.

Frisa que o Auditor não está considerando nenhum valor detalhado como material secundário, composto pelos materiais e insumos consumidos direta ou indiretamente na produção, como: estabilizantes, corantes, conservantes, edulcorantes, fermentos, aromas, citratos, fosfatos, complexo de vitaminas, bicarbonatos, maltodextrina, amido, lecitina, lactase, pectina, dextrose, fibra vegetal, aditivo polifostato, coagulante, cloreto de cálcio, mix de vitaminas, proteínas, carboximetil celulose, premix lactato, fita crepado, fio de cobre.

Entende ser nulo o auto de infração que exclui integralmente o item material secundário, especialmente, porque o referido item (material secundário), não se resume a energia térmica, gás, óleo, lenha, material de higienização de equipamentos industriais e material de laboratório, tal como explicitado em e-mail.

Em relação ao período autuado, diz que já realizou estorno de crédito no percentual de 2% dos produtos originários de Goiás, em razão de Regime Especial que limita o crédito de ICMS a 10%. Portanto, independente da discussão de mérito do lançamento, requer a reformulação do crédito tributário para considerar os valores que já foram estornados.

Sustenta que a Lei Complementar 87/96 regulamenta no art. 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. Afirma que as mercadorias recebidas do Estado de Minas Gerais são provenientes de Centros de Distribuição, como se vê por simples consulta aos CNPJs dos estabelecimentos remetentes.

Explica que os Centros de Distribuição 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.

Aduz 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. Explica 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 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.

Assevera que se a Lei Complementar estabelece como base de cálculo para o estabelecimento comercial (CD) o valor da entrada mais recente, o estabelecimento CD, 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. Sobre a matéria 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.

Frisa que a base de cálculo adotada nas saídas dos Centros de Distribuição (estabelecimentos comerciais), destinadas ao seu estabelecimento da Impugnante na Bahia, está em conformidade com o disposto no inciso I, do artigo 13 da Lei Complementar 87/96, sendo indevida a glosa articulada pela fiscalização baiana. Em relação às transferências provenientes das fábricas localizadas em Goiás, afirma que adotou corretamente o custo de produção como base de cálculo (art. 13, II), por se tratar de estabelecimento industrial.

Explica 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 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.

Apresenta entendimento de que 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. Afirma que a questão já foi apreciada pelo Tribunal de Justiça da Bahia, que deixou claro que o procedimento por ela adotado está correto, não merecendo prosperar a autuação em tela.

Assevera que não há dúvida 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 87/96.

Aduz que em relação aos demais custos, de depreciação, materiais de higienização de equipamentos industriais e material de laboratório, 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”. Salienta que segundo a NPC 22 do IBRACON, enquadram-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, aqueles excluídos apenas e tão-somente, aqueles cuja ocorrência é imprevisível.

Salienta 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”. Informa que no exercício de suas funções editou o Pronunciamento Técnico CPC 16, que deixa claro que no conceito de custos estão incluídas exatamente aquelas parcelas glosadas pela fiscalização neste feito. Sobre o tema cita ensinamentos de Eliseu Martins.

Explica que 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: (i) os gastos realizados na produção antes de o bem estar pronto para a venda serão “custos de produção”; (ii) 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”. Entende não haver dúvida, que os gastos com depreciação, material de laboratório e energia térmica devem compor o custo de produção na condição de material

secundário.

Frisa que o Regulamento do ICMS Baiano e a Lei Complementar nº 87/96 admitem que os custos sejam formados pela mão-de-obra, e na medida em que não especificam o que se entende por mão-de-obra, fica patente que prevalece o conceito contábil, amplamente admitido, de que tal despesa incluiria os materiais de higienização de equipamentos industriais, materiais de laboratórios e de depreciação. Registra ser impossível fabricar os produtos sem os materiais e a mão-de-obra tecnológica, o que significa dizer que os gastos com estas máquinas, porquanto essenciais para a obtenção do produto final, integram os custos de produção. Ou seja, são gastos incorridos para a produção e não pela produção.

Notícia que neste sentido, o Estado de Minas Gerais apenas explicitou que o custo tecnológico integra o custo da mão de obra para fins de definição da base de cálculo na transferência. E não poderia ser diferente porque a Lei Complementar prevê que a mão-de-obra de maneira ampla irá ser agregada ao custo de produção, não podendo esta circunstância ser alterada ou limitada por vontade unilateral de um Estado.

Aduz que nos termos do artigo 100, I, e § único, do CTN, ainda que fosse devido algum estorno de crédito de ICMS, nenhuma multa ou juros poderiam ser cobrados, já que a apuração da base de cálculo da transferência foi feita com estrita observância da norma de regência. Diz ser indiscutível que a norma aplicável para a definição da base de cálculo na saída de mercadoria é a legislação do Estado de origem da mercadoria, ou seja, Minas Gerais e Goiás. Portanto, ainda que possa a fiscalização do Estado da Bahia questionar as normas emitidas pelos Estados de Minas Gerais e Goiás (guerra fiscal), fato é, que tais normas são de observação obrigatória pelos estabelecimentos de onde saíram as mercadorias. Ou seja, a base de cálculo nas transferências não foi apurada de acordo com sua vontade, mas em estrita observância às normas vigentes no Estado de origem, razão pela qual, as multas e juros não podem ser exigidos. Conclui que seus estabelecimentos, remetentes das mercadorias (fábricas e CDs) adotaram a base de cálculo correta para as operações interestaduais, razão pela qual, pede o cancelamento integral do auto de infração.

Caso assim não se entenda, requer a reformulação do crédito tributário para considerar os valores já estornados no percentual de 2% sobre as mercadorias procedentes de Goiás e também para cancelar a multa e os juros, nos termos do artigo 100 do CTN.

A equipe de autuantes produz a informação fiscal fls.237/280. Reitera as informações que constam do próprio corpo do Auto de Infração em comento, sobre a metodologia e os fundamentos utilizados na elaboração do lançamento fiscal. Aduz que se tratar 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 do auto de infração. Foi feito o ajuste da alíquota para 10% referente às operações oriundas de Goiás, em virtude do “Termo de Acordo Atacadistas” que possui com o Estado da Bahia.

Sobre a alegação de preliminar de nulidade por ter sido excluído a rubrica material secundário da composição do custo de produção, diz que a Autuada foi intimada a apresentar a abertura da composição da rubrica material secundário. A empresa atendeu a esta Intimação, entregando planilha com os itens que compõem a conta material secundário.

Explica que dos 41 (quarenta e um) itens listados (material apenso), foram excluídos apenas 11 (onze), conforme a descrição da função dos mesmos no processo produtivo, os mesmos não fazem parte do conceito de material secundário, quais sejam: itens 29 – Gás Combustível Natural; 30 – Água; 31 – Cavaco/Lenha; 32 – Óleo Combustível; 33 – Soda Cáustica; 34 – Ácido Nítrico; 35 – Complexo Orgânico coagulante; 36 – Desinfetante; 38 – Sanitizante; 39 – Detergente; e 41- Hipoclorito de Sódio.

Diz que novos demonstrativos foram elaborados e anexados (tanto em meio físico quanto em meio eletrônico), considerando a situação mencionada nos tópicos 1 (alíquota) e 2.1. (material secundário) acima descritos, ficando o débito reduzido de R\$ 783.586,74 para R\$ 327.097,34.

No que tange 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 ressalta que essa questão já foi enfrentada diversas vezes, tanto pelo CONSEF quanto pela procuradoria fiscal da PGE que chegou a exarar um Parecer, objeto de consulta formulada pela DAT METRO, com o "de acordo" do procurador-chefe da PROFIS, datado de 29.12.2014. Esse parecer foi revalidado pelo atual chefe da procuradoria fiscal.

Ainda, comenta o posicionamento assente no CONSEF, após a edição do referido parecer exarado 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.

Argumenta que não se pode conceber que uma mera movimentação do estoque de uma fábrica para uma filial, seja considerada como uma aquisição realizada por terceiros, pois o inciso I do § 4º, do art. 13 da LC 87/96, trata apenas de compras feitas junto a terceiros: 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.

Seguindo esse direcionamento da PGE/PROFIS, foi editada a Instrução Normativa 52/13, à qual deve total obediência. Cita alguns julgamentos do CONSEF corroborando com o quanto decidido pela PROFIS/PGE (Parecer anexo), e com o constante da I.N. 52/13.

A respeito do princípio da autonomia dos estabelecimentos, prevista no art. 11, § 3, II da LC 87/96, reitera que a referida LC nº 87/96 dispõe que nas operações interestaduais, tal como aquelas realizadas pela impugnante, a base de cálculo será o valor da entrada mais recente. No caso de estabelecimento comercial, é este o valor que deve preponderar, não obstante o fato de que os bens tenham sido adquiridos de terceiros ou de outro estabelecimento do mesmo titular. Vale dizer, a lei não faz qualquer distinção nesse sentido.

Assevera ter demonstrado que a operação realizada entre o Centro de Produção e o Centro de Distribuição não ostenta natureza tipicamente 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.

Sustenta que o princípio da autonomia dos estabelecimentos não inibe a ausência de circulação jurídica da mercadoria. A própria lei complementar preconiza que em alguns casos, ainda que exista autonomia entre os estabelecimentos do mesmo titular, não ocorre a circulação jurídica da mercadoria, como se observa do artigo 11, § 5º, da LC 87/96. Acrescenta que o § 5º estabelece que, quando a mercadoria for remetida para armazém geral ou para depósito fechado do próprio contribuinte, no mesmo Estado, a posterior saída considerar-se-á ocorrida no estabelecimento do depositante, salvo se para retornar ao estabelecimento remetente.

Aduz que 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 (artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96), como bem decidiu o acórdão recorrido.

Alega que deveria ser considerada 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.

Diz que a Autuada alega 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.

Afirma 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. Já 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".

Comenta 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.

Explica 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. Conclui que o comando contido no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo (além dos elencados pela fiscalização). Ou seja, 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.

Reitera o que já decidiu o Superior Tribunal de Justiça - STJ – vide ementa constante do corpo do Auto de Infração. Cita artigo publicado em <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10263>, onde, de forma bastante esclarecedora, o autor registra que a manifestação do STJ arremata com maestria a questão em debate. A base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias deve se constituir dos elementos dispostos *numerus clausus* no artigo 13, § 4º, II, da LC no 87/96.

Neste esteio conceitual, diz ser fácil se entender 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.

Frisa que a própria decisão do STJ (RE 707635 – RS) esclarece essa questão ao estatuir que Lei estadual não pode alterar o sentido e o alcance do que está expressamente definido na Lei complementar 87/96 sobre a composição da base de cálculo nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades Federadas. 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.

Mostra que a definição de efeitos tributários pela lei tributária toma como pressuposto válido, o fato de que a Lei complementar 87/96 fixou ou elegeu taxativamente, literalmente, os elementos de custo de produção (matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento), que, somados, formarão a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados. Da mesma forma, a precisa advertência de Amaro (2004) 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 expreso.

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

Afirma que o 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, é de grande valia a transcrição do trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, 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. “São três os elementos básicos do Custo industrial: Materiais; Mão-de-obra; Custos indiretos de fabricação.

Segundo essa definição, 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.

Aduz que a doutrina contábil determina que os Gastos Gerais de Fabricação (GCF) representam todos os custos relacionados com a produção, necessários à fabricação, porém, não identificáveis diretamente com a unidade produzida. Como exemplo, cita os materiais indiretos, a mão de obra de supervisão, aluguéis e arrendamento mercantil dos bens de produção, o seguro do estabelecimento industrial, as depreciações das máquinas industriais, energia elétrica, manutenção dos bens, vigilância, limpeza, etc.”

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

Invocam os ensinamentos do nobre Auditor Fiscal e Professor de Contabilidade de Custos, Creso Cotrim Coelho, com referência a mão-de-obra. Desse modo, 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. Mencionam a análise sobre 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.

Entende que o 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. Aduz 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. Frisa ter demonstrado a impossibilidade de a 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.

Assevera 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).

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

Corroborar com este entendimento do 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.

Afirma que energia elétrica (e outras formas de energia), lubrificantes e combustíveis também não se enquadram nos conceitos de produtos intermediários, nem de materiais secundários, tampouco no de matéria-prima. Ademais, afirma que 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). 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. Lembra que a segunda hipótese favorece a autuada quando do pagamento de tributos federais.

Comenta sobre o direito a creditamento do ICMS que 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.

Diz 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, consequentemente, os limites de sua competência e ferindo mortalmente os princípios da Federação.

Aduz 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.

Registra, 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.

O mesmo pode ser dito quando elaborou a ficha 04 a 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”.

Também reitera outro aspecto relevante: para ser possível que as rubrica energia elétrica e depreciação sejam parte integrante da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, 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).

Sustenta 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.

Remata que, para que isso ocorra, esse componente precisa ser considerado, repito, pelas normas contábeis, como matéria-prima ou como material secundário.

Nesse mesmo sentido tem decidido o CONSEF (nas duas Câmaras). É o que pode ser observado no subitem mencionado abaixo. Cita diversas Decisões do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia - CONSEF: acórdão_CJF nº 0250-11/09 (anexo): acórdãos CJF nº 0250-11/09 e 0251-12/10 (anexos): Acórdão JJF Nº 0288-04/10, 24 de setembro de 2010 (anexo).

No tocante a 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, afirma que também falece razão à Impugnante. Frisa que o STJ já decidiu que a filial é uma mera extensão do estabelecimento industrial e deve, portanto, ser aplicada a regra do custo da mercadoria produzida previsto no art.13, § 4º, II, da LC 87/96.

Lembra que o Estado da Bahia publicou a Instrução Normativa 52/2013, sobre a matéria objeto deste Auto de Infração, versando sobre a interpretação da base de cálculo nas operações de transferência interestadual e a vinculação à mesma por força do disposto no código tributário nacional (CTN) e a exclusão da multa (penalidade). Esta instrução normativa também interpreta como deve ser compreendido o conceito de custo da mercadoria produzida e a questão específica da energia elétrica. Como se trata de norma de caráter meramente interpretativo, a mesma retroage para atingir fatos geradores anteriores à publicação da mesma. Afirma que como pode ser observado, a presente Auditoria Fiscal-contábil (objeto da autuação) obedeceu literalmente ao contido na mencionada I.N., pois a mesma nada inova. Apenas extrai o sentido e o alcance do contido na Lei Complementar 87/96. Conclui que o que deve ser decidido pelo CONSEF, portanto, é a questão da dispensa da multa, tendo em vista a edição da mencionada Instrução Normativa. Lembra que 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. Tal raciocínio deve 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. Por outro lado, afirma 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 exposto, diz que 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 trabalho.

Ressalta que o Auto de Infração lavrado (número 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.

Remata opinando pela Procedência Parcial deste Auto de Infração, ficando o débito reduzido de R\$ 783.586,74 para R\$ 327.097,34.

Ao tomar ciência da informação fiscal com os novos demonstrativos elaborados pelos autuantes, o contribuinte voltou a se manifestar fls.308/310.

Afirma que a fiscalização acatou parcialmente a defesa outrora apresentada, tendo (I) ajustado para 10% a alíquota nas operações oriundas de Goiás, bem como (II) admitido parcialmente os custos com material secundário suportados pela Impugnante, e que integraram o valor de transferência das mercadorias.

Aduz que em síntese, dentre as rubricas que compõe o material secundário, as seguintes não foram aceitas pelo auditor fiscal: (a) Gás Combustível Natural; (b) Água; (c) Cavaco/Lenha; (d) Óleo Combustível; (e) Soda Cáustica; (f) Ácido Nítrico; (g) Complexo Orgânico Coagulante; (h) Desinfetante; (i) Sanitizante; (j) Detergente; (l) Hipoclorito de Sódio.

Comenta que todos os demais itens que integram o material secundário foram reconhecidos pela fiscalização, o que levou à redução do crédito tributário.

Reitera todas as alegações contidas em sua defesa, notadamente porque entende ter demonstrado que os itens não admitidos integram o custo das mercadorias, e como tal, tendo em vista a legislação de regência, fazem parte da base de cálculo adotada nas transferências.

Frisa que todos estes valores representam gastos incorridos para a produção, e não pela produção. Ou seja, sem tais elementos, os produtos não poderiam ser fabricados, sendo os mesmos essenciais e indispensáveis, o que permite classificá-los como material secundário. Aduz que mesmo que assim não fosse, o simples fato de ter adotado como referência a legislação vigente no Estado de origem das mercadorias, afasta a aplicação das penalidades, não sendo adequado punir o contribuinte que não poderia adotar procedimento diverso.

Pede o integral cancelamento do auto de infração, eis que os estabelecimentos remetentes das mercadorias (fábricas e CDs) adotaram a base de cálculo correta para as operações interestaduais. Caso assim não se entenda, requer a reformulação do crédito tributário para cancelar a multa e os juros, nos termos do artigo 100 do CTN.

Os autuantes em nova informação fiscal fl.314, afirmam que conforme demonstrado e comprovado o acerto do presente PAF, concluem pela procedência parcial do auto de infração, nos termos da informação fiscal produzida inicialmente.

VOTO

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

Observe que a Fiscalização destacou, entre outros pontos, que: O presente trabalho tem amparo nas decisões deste Conselho de Fazenda do Estado da Bahia (CONSEF), que, no caso presente, diz respeito à verificação da base de cálculo (custo da mercadoria produzida) nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados (em outras unidades da Federação) que foram fabricados exclusivamente pela empresa, através dos estabelecimentos remetentes, e transferidos para a filial localizada neste Estado.

Por força de disposição constitucional (artigos 155, § 2º, XII, 'i', e 146, III, 'a'), a Lei Complementar 87/96, através do art. 13, § 4º, II, prescreve que nessa situação, a base de cálculo deve corresponder aos custos da mercadoria produzida, que equivalem à soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. A LC 87/96 dá amparo à Lei 7.014/96 (art. 17, § 7º, II) que, por sua vez, respalda o disposto no art. 310, § 7º do RICMS/2012, que exige a glosa de crédito fiscal decorrente de base de cálculo a mais, nas situações aqui tratadas. Nesse caso, conclui-se que o comando contido no art. 13, § 4º da Lei Complementar 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo além dos elencados, (matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento).

O defendente alegou que a Fiscalização teria desconsiderado na apuração da base de cálculo todos os componentes referentes a material secundário. Apresentou entendimento de que seria nulo o auto de infração, que exclui integralmente o item material secundário, nestes casos.

Observe que a citada alegação trata-se de mérito e como tal, será devidamente apreciada oportunamente.

Na análise de todos os elementos que integram o presente Auto de Infração constato que a sua composição, processamento e formalização se encontram em total consonância com o RICMS/12, com o RPAF-BA/99 e com a lei 7.014/96. Ou seja, o lançamento tributário contém todos os pressupostos materiais e essenciais, pois, a sua lavratura obedeceu ao disposto no art. 39 do

RPAF/99. Os fatos geradores do crédito tributário estão constituídos nos levantamentos, demonstrativos e documentos fiscais e CD, constantes nos autos, necessárias à demonstração dos fatos arguidos, todos entregues cópias a preposto do contribuinte autuado, que exerceu com plenitude a ampla defesa e o contraditório.

Assim, observo que o PAF está revestido de todas as formalidades legais, não havendo violação aos princípios que regem o direito administrativo, em particular os inerentes do processo administrativo fiscal, não se encontrando no presente PAF qualquer dos pressupostos de nulidades previstos no art. 18 do RPAF/99.

No mérito, o Autuado foi acusado de ter utilizado indevidamente crédito fiscal do imposto, nas operações interestaduais com base de cálculo em valor superior à estabelecida em Lei Complementar, Convênios ou Protocolos.

O defendente apontou equívocos na apuração da base de cálculo, visto que em relação ao período autuado, já teria realizado estorno de crédito no percentual de 2% dos produtos originários de Goiás, em razão de Regime Especial que limita o crédito de ICMS a 10%. Portanto, independentemente da discussão de mérito do lançamento, entende que se faz necessária a reformulação do crédito tributário para considerar os valores que já foram estornados.

Alegou também, que o Auditor considerou na sua apuração, o somatório de matéria prima, acondicionamento, material secundário e mão de obra e expurgou determinadas rubricas do item material secundário. No entanto, afirmou que da leitura da sua planilha “demonstrativo do custo unitário”, percebe-se que o item material secundário foi indevidamente e integralmente excluído da apuração fiscal.

Os autuantes em sede de informação fiscal acolheram a alegação do sujeito passivo e refizeram o levantamento fiscal, ajustando a alíquota para 10% referente às operações oriundas de Goiás, em virtude do “Termo de Acordo Atacadistas” que o autuado possui com o Estado da Bahia.

Sobre a alegação a respeito da rubrica material secundário na composição do custo de produção, elaboraram novos demonstrativos, cuja exclusão se restringiu aos produtos: (a) Gás Combustível Natural; (b) Água; (c) Cavaco/Lenha; (d) Óleo Combustível; (e) Soda Cáustica; (f) Ácido Nítrico; (g) Complexo Orgânico Coagulante; (h) Desinfetante; (i) Sanitizante; (j) Detergente; (l) Hipoclorito de Sódio.

A discussão em lide sustentada pelo contribuinte trata da não ocorrência dos fatos geradores pela exclusão de elementos na composição do custo de transferência e da legalidade em relação ao direito de utilização do crédito fiscal pago no Estado de origem.

Observo que a Lei Complementar, por ser lei nacional, abarca todos os estabelecimentos localizados no território nacional, que a ela se submetem, logo o procedimento fiscal encontra-se legitimado e não configura uma extrapolação de territorialidade. Ademais, a ação fiscal empreendida fundamentou-se nas normas do Estado da Bahia, que estão amparadas pela Constituição Federal (art. 155, § 2º, XII, “i” e 146, III, “a”) que estabeleceu competências aos Estados para instituir o ICMS e o disposto no art. 146, III, “a” do mesmo diploma legal, determinando que cabe à Lei Complementar estabelecer normas gerais, em relação aos fatos geradores, base de cálculo e contribuinte.

Neste passo, foram aplicadas as regras previstas no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar (LC) 87/96, em consonância com a Lei Estadual (7.014/96), que são aplicáveis em todo território nacional, o que confere legitimidade à ação fiscal. Conforme destacado pela equipe de Autuantes, os valores que compuseram a base de cálculo do imposto aqui exigido foram obtidos de planilhas a respeito de seu processo produtivo, elaboradas pelo próprio Autuado. O levantamento fiscal contido no CD devidamente entregue ao autuado fl. 04 cd fl. 05, contém os demonstrativos que consolidam valores relativos a matéria prima, material secundário, embalagens (acondicionamento) e o valor da mão de obra (custo de pessoal e encargos sociais) informados no seu livro Razão Analítico.

Assim, depois da apuração do custo de produção unitário, este valor foi confrontado com a base de cálculo consignada em cada nota fiscal de transferência, determinando a diferença entre o valor previsto no art. 13 § 4º, inciso II da LC 87/96 e o que foi consignado a maior, de acordo com o demonstrativo Estorno de Crédito – Custo de Transferência, aplicando-se a alíquota interestadual prevista na legislação, sobre a diferença apurada para calcular o valor do crédito utilizado a mais do que aquele que seria de direito.

Neste caso, a Constituição Federal atribui à Lei Complementar, papel importante na apuração dos valores do ICMS, estando previsto no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar 87/96, *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;

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

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

(...)

§ 8º. Na saída de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado em outra unidade da Federação a base de cálculo do imposto é:

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

Por se tratar de crédito fiscal relativo às operações interestaduais envolvendo produtos industrializados, transferidos para filial localizada neste Estado, aplica-se o disposto no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, reproduzido.

Cabe registrar que o comando contido no artigo 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96 é específico e taxativo, não admite nenhum outro tipo de custo além dos elencados, por uma questão de política tributária entre os entes Federados.

O defendente arguiu que as mercadorias recebidas do estado de Minas Gerais são provenientes de Centros de Distribuição, como se vê por simples consulta aos CNPJs dos estabelecimentos remetentes. Apresentou entendimento que os Centros de Distribuição 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.

Saliento que esta matéria foi submetida a apreciação da PGE/PROFIS do estado da Bahia, que exarou entendimento através de Parecer, 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. Não se pode conceber que uma mera movimentação do estoque de uma fábrica para uma filial, seja considerada como uma aquisição realizada por terceiros, pois o inciso I do § 4º, do art. 13 da LC 87/96, trata apenas de compras feitas junto a terceiros: 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, como quer o autuado.

Seguindo esse direcionamento da PGE/PROFIS, (Parecer anexo), foi editada a Instrução Normativa 52/13, à qual os julgamentos neste CONSEF, vem corroborando com o quanto ali decidido, e com o constante da I.N. 52/13.

Observo que a operação realizada entre o Centro de Produção e o Centro de Distribuição não ostenta natureza tipicamente 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.

Assim, nas operações de transferências de mercadorias produzidas em um Estado e remetidas para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, localizado em outra unidade da Federação, o tratamento a ser dispensado necessariamente deve ser aquele previsto na Lei Complementar. Caso o remetente tenha destacado o ICMS em valor superior ao devido, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias dentro do limite legal estabelecido, consoante previsto no artigo art. 310, § 7º do RICMS/2012. Ao agir da maneira como a autuada vem se pautando, impõe-se ao Estado da Bahia a absorção de um crédito fiscal superior àquele efetivamente devido, e o contribuinte deve se adequar ao citado artigo regulamentar, que assim rege a matéria.

Nesta toada, não resta dúvida que se o remetente destacou ICMS em valor superior ao devido por ocasião da realização de operação de transferência de mercadorias em operações interestaduais, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa. O imposto devidamente destacado na nota fiscal, só pode gerar crédito ao destinatário das mesmas, respeitando-se o limite legal estabelecido.

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

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

Assim, a exigência fiscal consubstanciada no presente Auto de Infração está lastreada nos dispositivos legais citados neste voto, encontrando-se em consonância com os princípios constitucionais, inclusive em relação à não-cumulatividade do ICMS.

Cabe registrar que a matéria objeto do presente lançamento de ofício, já foi exaustivamente debatida por este órgão julgador, sendo preponderante o entendimento de que a Lei Complementar nº 87/96 de forma expressa e restritiva determina qual a base de cálculo a ser aplicada nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, nos termos levados a efeito pela Fiscalização. Dessa forma, existem inúmeras Decisões deste Órgão nesse sentido, a exemplo dos Acórdãos nº CJF 0239-02/12, CJF 0231-12/12 CJF 0289-12/12 e CJF 0196-12/10.

Nessa esteira, concluo pela subsistência parcial da autuação, nos termos dos novos demonstrativos que foram elaborados e anexados fls. 281/293, (tanto em meio físico quanto em meio eletrônico), pelos autuantes quando da informação fiscal, considerando a situação mencionada nos tópicos 1 (alíquota) e 2.1. (material secundário) pelo sujeito passivo, ficando o débito reduzido de R\$ 783.586,74 para R\$ 327.097,34.

No que diz respeito às multas e juros, observo que estão legalmente previstas na legislação tributária estadual. Quanto à alegação de inconstitucionalidade dos atos normativos ou leis estaduais, cabe consignar que este órgão não tem competência para afastar a aplicabilidade da

Legislação Tributária Estadual, assim como não lhe cabe competência para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167, I do RPAF/BA.

Em relação ao pedido do autuado para cancelar a multa e os juros aplicados na presente autuação, nos termos do artigo 100 do CTN, observo que esta Junta de Julgamento Fiscal não possui competência para dispensa de multa por descumprimento de obrigação principal.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.3059/16-1**, lavrado contra **ITAMBÉ ALIMENTOS S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 327.097,34**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de julgamento recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de julho de 2017.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR