

**PROCESSO** - A. I. Nº 206891.0023/09-3  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A.  
**RECORRIDOS** - PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0379-04/10  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 13/04/2018

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACORDÃO CJF Nº 0032-12/18**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação tributária em vigor: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Rejeitada a preliminar de nulidade suscitada. Modificada a Decisão recorrida. Dispensada a multa sobre a parcela do crédito originária do Centro de Distribuição. Recurso de Ofício **PARCIALMENTE PROVIDO**. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário e de Recurso de Ofício interpostos pela autuada e pela 4ª JJF, respectivamente em razão do Acórdão 4ª JJF Nº 0379-04/10, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração nº 206891.0023/09-3, lavrado em 27/07/09, para exigir ICMS no valor de R\$516.169,70, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

A 4ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 23/11/2010 (fls. 483 a 491) e decidiu pela Procedência em Parte, em decisão unânime, nos termos a seguir reproduzidos.

**“VOTO:**

*O autuado suscitou a nulidade do Auto de Infração, sob o argumento de que foi acusado de utilizar crédito fiscal em valor superior ao fixado em lei complementar, o que não foi comprovado pelo Fisco. Constatou que na descrição da infração que se trata de base de cálculo superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. Rejeito a nulidade pretendida, haja vista que o art. 155, II da Constituição Federal estabeleceu competência aos Estados para instituir o ICMS e o disposto no art. 146, III, “a” do mesmo diploma legal, determina que cabe a lei complementar estabelecer normas gerais, em relação aos fatos geradores, base de cálculo e contribuinte. Na situação presente foram aplicadas as regras previstas na LC 87/96, em consonância com a Lei Estadual (7.014/96), e o autuado compreendeu e se defendeu do que foi acusado, o que será apreciado no mérito, inexistindo convênio ou protocolo aplicado aos fatos ocorridos.*

*No mérito o Auto de Infração exige ICMS a título de utilização indevida, face aplicação de base de cálculo superior à prevista em lei complementar.*

*No mérito, apresentou os seguintes argumentos defensivos relativos à infração apontada:*

- 1) *Inocorrência da infração apontada, visto que os Estados de Santa Catarina, Paraná e Rio Grande do Sul, dos quais originaram as transferências, apresentam legislação coincidente com a LC 87/96 não havendo infringidos os art. 93, §5º, II e 124, I, do RICMS/BA.*
- 2) *Desconsideração dos materiais secundários utilizados na fabricação de produtos, inclusive energia elétrica e que as decisões judiciais trazidas aos autos não se aplicam a situação fática.*
- 3) *Foram incluídas indevidamente operações com a filial de CNPJ 86.547.619/0102-80 do Estado do Paraná,*

que não era estabelecimento fabricante. Pediu que excluisse as notas fiscais correspondentes, cuja base de cálculo é a prevista no art. 13º, I, §4º da LC 87/96 (entrada mais recente), conforme decisão do Acórdão JJF 033/2009 do CONSEF;

Não pode ser acatada a alegação de que cumpriu o que determina a legislação tributária dos Estados do Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul, tendo em vista que as normas interpretativas emanadas pelas legislações daqueles Estados são hierarquicamente inferiores à lei complementar e não pode estabelecer regras que contrariem a determinação expressa na LC 87/96.

Com relação ao questionamento de que não há irregularidade em relação às operações de transferências originárias de Estados em que a legislação tributária é coincidente, verifico que conforme cópia do demonstrativo juntado pelos autuantes às fls. 13 a 25, composto de 689 páginas, foram confrontados os custos unitários dos produtos indicados em cada nota fiscal, a exemplo da nota fiscal 775614 emitida por estabelecimento localizado no Estado do Rio Grande do Sul (fl. 14), que foi indicado custo unitário de transferência de Apresuntado Fat PT 200G PERD a R\$5,48 e confrontado com o custo unitário de R\$5,10, resultou em ICMS a mais de R\$9,81.

Ressalte-se que no rodapé foi esclarecido que foram excluídos os valores na apuração da base de cálculo, dos custos indiretos e de energia elétrica, tomando como base as planilhas de custos apresentadas pela própria empresa, em conformidade com o disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96.

Logo, ao contrário do que foi afirmado, mesmo que a legislação do Estado do Rio Grande do Sul seja idêntica à do Estado da Bahia, a base de cálculo das transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, contempla valores que não correspondem à matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra, de acordo com o citado dispositivo e diploma legal. Pelo exposto, não acato o pedido de exclusão dos valores correspondentes do levantamento fiscal relativo às notas fiscais originárias de empresas instaladas nos citados Estados, já que ao contrário do que foi afirmado existe fato determinante na autuação.

Com relação à energia elétrica, concordo que a energia elétrica compõe o custo de produção. É certo que a energia elétrica é um elemento indispensável que pode ser utilizado em diversos processos de produção, comercialização e prestação de serviços no âmbito de incidência do ICMS. Entretanto, na situação presente, o autuado adquire, industrializa e comercializa derivados de suínos e frangos, é certo que a energia é indispensável ao processo produtivo (fabricação de presunto, patê, almôndega, lingüiça, salsicha, etc.).

Portanto, na maioria das vezes, a energia elétrica é um componente de custo de produção, mas não se enquadra no conceito de "matéria-prima ou material secundário", haja vista que não "não são consumidas em contato direto com o produto, não se enquadram nos conceitos de matéria prima ou produto intermediário". Observo que este posicionamento está contido na Súmula nº 12 do Conselho de Contribuintes da Receita Federal.

Constatou que conforme demonstrativos juntados ao processo foram expurgados da base de cálculo das transferências os valores relativos a custos indiretos e energia elétrica. Concluo que os valores relativos a estes itens não se enquadram como matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, como prescrito no art. 13, § 4º, II da LC 87/96.

Quanto às inconsistências apresentadas no demonstrativo elaborado pela fiscalização, relativo à inclusão de operações com a filial de CNPJ 86.547.619/0102-80 do Estado do Paraná, que não era estabelecimento fabricante, os autuantes acataram o argumento, refizeram os demonstrativos originais considerando o custo de produção (matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra) quando originário de estabelecimento fabricante e o custo da entrada mais recente, no caso do remetente não ser fabricante de acordo com o disposto no art. 13º, I e II, §4º da LC 87/96.

A empresa contestou afirmando que não foram considerados os valores das entradas mais recentes dos estabelecimentos remetentes (atacadistas) o que foi acatado pelos autuantes, que refizeram os demonstrativos considerando os valores das entradas mais recentes (informados pelo autuado).

Verifico que a acusação contida no Auto de Infração é de que o estabelecimento autuado utilizou crédito fiscal relativo à base de cálculo superior ao previsto no art. 13, §4º, II da Lei Complementar nº 87/96 que estabelece:

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

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

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

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

Portanto, os valores exigidos neste lançamento reportam-se a operações enquadradas no art. 13, §4º, II da LC 87/96 que tratam de utilização de base de cálculo de transferências originadas de estabelecimentos industriais aplicando, como base de cálculo, o valor correspondente ao custo da mercadoria produzida, assim considerado

*a soma dos custos da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Logo, não podem ser incluídas no lançamento as operações originárias de transferências de mercadorias recebidas de terceiro com base no valor da entrada da mercadoria mais recente (art. 13, §4º, I da LC 87/96, tendo em vista que muda o fulcro da autuação).*

*Pelo exposto acato o demonstrativo de débito tomando como base de cálculo o custo das mercadorias produzidas (CFOP 6151) (art. 13, §4º, II da LC 87/96) relativo à transferência de estabelecimento fabricante conforme relatórios às fls. 386 a 389 c/c o CD à fl. 394, e considero procedente a exigência fiscal o valor de R\$160.676,32.*

*Considero nula a exigência fiscal relativa ao demonstrativo de débito tomando como base de cálculo o valor da entrada mais recente nas operações com o CFOP 6152 (art. 13, §4º, II da LC 87/96) conforme relatórios às fls. 443 a 449 c/c o CD à fl. 442 o que resultou em débito de R\$219.207,67 por não conter elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator. Ressalto que este entendimento já foi manifestado pela segunda instância deste Conselho, na decisão contida no Acórdão CJF Nº 0144-11/09.*

*Represento a autoridade fazendária para mandar renovar o procedimento fiscal com referência às operações aludidas, a salvo de equívocos.*

*Por tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento produtor e atacadista situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, incluiu valores não previstos na LC 87/96 (custo de produção). Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a estabelecida no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior que o previsto na legislação no estabelecimento remetente e um crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.”*

A 4ª JJF interpôs Recurso de Ofício de sua decisão.

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 500 a 527, mediante o qual aduz as seguintes alegações.

Informa, inicialmente, que tem como atividade econômica o comércio atacadista de carnes e de produtos da carne, mercadorias que são recebidas em operações interestaduais de outros estabelecimentos da mesma empresa, tributadas em 12% ou 7%, conforme a unidade da Federação de origem. Destaca que a maior parte das entradas de mercadorias em seu estabelecimento não é originada de estabelecimentos fabricantes, mas de estabelecimentos atacadistas, mais conhecidos como centros de distribuição. Informa que vem registrando, no livro Registro de Entradas de Mercadorias, sem qualquer dedução, os valores dos créditos de ICMS relativos às operações de entradas, que são aqueles destacados nos correspondentes documentos fiscais emitidos pelos estabelecimentos remetentes.

Informa, ainda, que foi surpreendida com o presente lançamento tributário que tem por referência as operações de entradas ocorridas durante o ano de 2005, sob a acusação de que partes dos créditos fiscais de ICMS foram utilizados indevidamente, porque no entender dos autuantes os estabelecimentos remetentes teriam quantificado suas operações em valores superiores aos estabelecidos em lei complementar, convênios ou protocolo, em obediência às determinações constantes das legislações dos Estados onde situados.

Diante das razões de inconformismo com o lançamento apresentadas na impugnação, relata que a 4ª Junta de Julgamento Fiscal proferiu a decisão contida no Acórdão JJF Nº 0379-04/10, cuja ementa reproduz, bem como parte do conteúdo do acórdão de piso, que julgou procedente em parte o auto de infração, ao tempo em que julgou nula a exigência fiscal relativa ao demonstrativo de débito tomando como base de cálculo o valor da entrada mais recente nas operações com o CFOP 6152.

Relata que, diante da impugnação apresentada e de mais três manifestações oportunizadas pelas autoridades julgadoras, os autores do lançamento reconheceram inconsistências no levantamento fiscal, do que resultou, além das correções que se faziam necessárias, o desdobramento do débito lançado em duas partes, sendo uma parte correspondente às entradas de mercadorias originárias de estabelecimentos atacadistas (centros de distribuição) situados em outros Estados, contendo a

exigência de R\$219.207,70, de ICMS, e a outra correspondente às entradas de mercadorias originárias de estabelecimentos fabricantes, também situados em outros Estados, contendo a exigência de R\$160.676,32, de ICMS.

Explica que, pelo acórdão recorrido, a infração restou caracterizada em relação à segunda parte, que corresponde às entradas de mercadorias originárias de estabelecimentos fabricantes, restando, portanto, para ser decidido, o recurso voluntário, relativo à exigência tributária com referência às glosas de créditos sobre as entradas de mercadorias originárias de estabelecimentos fabricantes, e o recurso de ofício relativo à exclusão da parcela referente às glosas de créditos sobre as entradas de mercadorias originárias de estabelecimentos atacadistas.

Após fazer referência a equívocos contidos na decisão recorrida, afirma que não foi exposto na impugnação que a empresa adotou procedimentos conforme as normas interpretativas dos Estados do Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul, mas que a empresa não adotou procedimentos conforme as normas interpretativas dos Estados de São Paulo e Minas Gerais. Esclarece que quem trouxe interpretação do Paraná foram os autuantes.

Após transcrever trecho da decisão de piso em que está dito que o levantamento tomou por base as planilhas de custos apresentadas pelo sujeito passivo, esclarece que é verdade que as planilhas foram apresentadas pela própria empresa, mas deve ser levado em consideração que a apresentação dos dados brutos seguiu orientações adredemente preparadas pelos agentes fiscais. Assim, a partir das informações estratificadas em colunas, eles só tiveram o trabalho de fazer as exclusões dos valores das colunas que já estavam previamente definidas para tal fim.

Explica que, ao rejeitar a nulidade suscitada na impugnação, o Relator do acórdão recorrido diz que foram aplicadas as regras previstas na LC 87/96, em consonância com a Lei Estadual nº 7.014/96, e que inexiste convênio ou protocolo aplicado aos fatos ocorridos. Argumenta, contudo, que existe, sim, convênio aplicável aos fatos que foram objeto da autuação, os quais contêm disposição a favor da tese defendida pela Recorrente. Explica tratar-se do Convênio ICMS 03/95, que definiu como base de cálculo na saída de mercadoria para estabelecimento da mesma empresa situado em outro Estado o “valor do custo atualizado da mercadoria produzida”, o qual será objeto de outra exposição mais adiante.

Alega que o processo está carente de provas, pois as unidades da Federação estabeleceram base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar, convênio e protocolo; e a Recorrente obedeceu às interpretações constantes de atos expedidos por duas dessas unidades - São Paulo e Minas Gerais já que promoveu operações de transferências de mercadorias a partir de São Paulo e Minas Gerais com valores de base de cálculo quantificados conforme suas respectivas legislações.

Argumenta que uma norma tributária dá os contornos da situação fática que pode ocorrer no mundo real, e que por isso não contém palavras inúteis ou supérfluas. Resulta daí que, um fato só pode ser tributado, ou, uma conduta só pode ser penalizada, se a sua configuração corresponder à exata descrição contida na norma, ou tipo tributário, o que representa o conteúdo do princípio da tipicidade tributária.

Após transcrever dispositivos da legislação, conclui que o lançamento tributário é nulo *in totum*, porque que os seus demonstrativos apresentam elementos fáticos que não se coadunam com a conduta descrita como infração, nem com a proibição contida no inciso II, do § 5º, do artigo 93 do Regulamento do ICMS. Ou seja, é nulo porque os demonstrativos anexos ao Auto de Infração apresentam diferenças que têm a ver com a formação dos custos das mercadorias, e nada a ver com as legislações das unidades de Federação de origem das mercadorias.

Quanto à parte do lançamento que se refere às transferências recebidas de centros de distribuição localizados em outros Estados (declaradas nulas pela decisão de piso), após transcrever dispositivos da legislação, argumenta que uma filial constituída para funcionar como centro de distribuição não pode receber tratamento tributário como se fosse estabelecimento industrial ao

promover operações de saídas internas ou interestaduais. Assim, não sendo o estabelecimento remetente aquele que fabricou ou produziu a mercadoria, entende que a operação de entrada mais recente é a que serve de balizamento para se estabelecer a base de cálculo na operação de saída para outro estabelecimento da mesma empresa, situado em outra unidade da Federação, conforme art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96.

Alega que, diante de situação idêntica, o Egrégio Conselho de Contribuintes do Estado da Bahia – CONSEF, já decidiu favoravelmente à tese da Recorrente, na Sessão nº 033/2009, de 05/06/2009, conforme acórdão cuja ementa reproduz. Diante dessa decisão da segunda instância de julgamento do CONSEF, afirma causar estranheza a decisão da 4.ª JJF que cancelou parte do crédito fiscal exigido com base em uma motivação diferente: “*falta de elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator*”.

Argumenta que, o fato de terem sido incluídas operações interestaduais promovidas por estabelecimentos atacadistas (centros de distribuição) não deixa de ser motivo de nulidade dessa parte do lançamento, em face do princípio da tipicidade, tal como exposto no item III.1 deste recurso. Alega, contudo, que no processo existem elementos de sobra para justificar decisão quanto ao mérito, idêntica àquela da Sessão nº 033/2009, de 05/06/2009, acima transcrita.

Quanto à desconsideração dos gastos com custos indiretos de produção, defende a improcedência da parte mantida do lançamento, conforme a decisão de primeiro grau, mantendo o ônus tributário no que se refere às operações interestaduais com mercadorias produzidas por estabelecimentos industriais da mesma empresa, em relação às quais a base de cálculo do ICMS é aquela prevista no § 4º, inciso II, do artigo 13 da LC nº 87/96. Reproduz o texto legal citado.

Alega ser muito importante destacar que este dispositivo não contém parágrafos, definindo cada subespécie de custo, nem os detalhes quanto à composição de cada um. A este respeito também são omissos os dispositivos da legislação do Estado da Bahia que tratam do mesmo assunto. Apesar disso, afirma que os autores do lançamento e a 4ª Junta de Julgamento Fiscal se julgam ancorados na premissa de que os gastos que são levados à conta de custos indiretos de fabricação, nos quais se incluem os materiais secundários, devem corresponder a mercadorias que se aderem aos produtos durante o processo de fabricação.

Argumenta que as autoridades fiscais e julgadoras se esqueceram do Convênio ICMS 03/95, que assentou, em sua cláusula primeira (cujo texto reproduz), o entendimento de que a base de cálculo nas operações interestaduais é o valor atualizado da mercadoria produzida. Confira-se:

Observa que, embora o Convênio ICM 66/88 seja anterior à LC 87/96, não se pode negar que esta Lei repetiu, no seu artigo 13, § 4º, *ipsis litteris*, o que constava no caput e nos incisos I e II do artigo 9.º do Anexo Único ao Convênio 66/88. Chama a atenção para o fato de que a disposição constante do parágrafo único daquele convênio transformou-se no inciso III do § 4.º da Lei nº 87/96, com redação aperfeiçoada. Transcreve os dispositivos citados em apoio ao seu ponto de vista.

Considera que, sendo o inciso II do § 4º do artigo 13 da LC 87/96 uma cópia fiel do disposto no inciso II do Anexo único do Convênio 66/88, não resta dúvida de que a interpretação celebrada no Convênio ICMS 03/95 foi recepcionada.

Afirma que de nada adianta apresentar decisões de tribunais superiores que afirmam, de forma genérica, que as unidades da Federação não podem divergir do disposto em lei complementar, se em nenhuma delas se vê definição para a expressão “materiais secundários”, ou dos itens de gastos que a mesma pode abranger, para os fins do disposto no inciso II do § 4.º da LC nº 87/96.

Questiona onde, na LC 87/96, ou na jurisprudência relacionada com o ICMS, está escrito que gastos referentes a materiais consumidos no processo industrial, contabilizados como custos indiretos, não podem ser tratados como gastos com materiais secundários, ou mesmo, onde, nas mesmas fontes, está escrito que para serem considerados materiais secundários os insumos de produção precisam ser consumidos em contato direto com as mercadorias produzidas.

Trazendo à baila apenas a decisão do STJ no RE 707.635-RS, colhida diretamente da jurisprudência acessível no site [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br), assegura ver, por sua ementa, que o Estado do Rio Grande do Sul pretendeu cobrar o ICMS tendo por base de cálculo o preço do mercado atacadista da praça do remetente, com suporte em uma pauta de valores. Afirma que, no referido acórdão, não consta qualquer referência à formação do preço de custo do arroz beneficiado, nem sobre o custo da mercadoria produzida, nem sobre a definição de “material secundário”, que são as expressões constantes do inciso II do § 4º, do art. 13, da LC 87/96. Decidiu-se, ali, a impossibilidade de utilização da pauta fiscal como base de cálculo do ICMS. Transcreve a decisão citada.

Afirma que o acórdão diz o óbvio no item 2. Nos demais itens nada se vê a respeito do que pode ou não pode ser incluído nos custos dos materiais secundários. Por isso, entende que tal decisão não pode servir de paradigma para uma decisão no caso em lide, que seria a exclusão dos custos relacionados com materiais indiretos e com energia elétrica consumidos no processo de produção de carnes de aves e de suínos.

Diante do exposto, alega que não se pode negar que, na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo é o valor do custo atualizado da mercadoria produzida, tal como acordado no Convênio ICMS 03/95.

Argumenta, ainda, que, como demonstrado na impugnação apresentada, sem uma definição para “materiais secundários”, que não existe na legislação tributária, nem em decisões jurisprudenciais, não pode o fisco excluir dos valores das transferências de mercadorias, que representam seus custos de produção, os valores que se referem aos custos indiretos e gastos com energia.

Explica que não é sem motivo a falta de uma definição para “materiais secundários”, uma vez que é naturalmente compreensível que: “são aqueles que, não sendo matérias-primas, são empregados ou se consomem no processo de produção”. Afirma que não há como contrariar tal afirmação.

Questiona como se faz, na prática, para apropriar valores componentes do custo dos materiais secundários. Após transcrever a doutrina de George Sebastião Guerra Leone, responde dizendo que *“Se for do interesse da empresa saber especificamente qual é o custo dos materiais secundários empregados na fabricação de seus produtos, em primeiro lugar ela deve elaborar um rol de gastos com bens materiais, a serem extraídos do sistema contábil. Em segundo lugar, ela deve criar um subsistema para onde serão transferidos esses gastos. E se desejar atribuir a cada unidade produzida o custo do material secundário, deve estabelecer um critério de rateio (ou divisão)”*.

Afirma ser incontestável que, em um subsistema montado para apurar o custo dos materiais secundários utilizados na fabricação de produtos derivados de suínos e frangos, as principais fontes de dados são os custos indiretos e os gastos gerais, tendo em mira os itens em que a materialidade lhes seja inerente. Daí porque não podem ser excluídos os gastos com energia (elétrica, térmica, combustíveis), sem dúvida um elemento material (embora não estocável), pois do contrário nem estaria no campo de incidência do ICMS. Também não podem ficar de fora os gastos representados pela depreciação dos bens utilizados na produção. E mais todos os gastos com insumos materiais de produção, independentemente do regime tributário a eles aplicável, como se observa com os materiais de consumo (se não fossem consumíveis não seriam “materiais”).

Argumenta que nas transferências de valores contábeis atribuíveis a materiais secundários não entram apenas os gastos com bens que se identificam ou se “aderem” a um determinado produto imediatamente (na medida em que este vai sendo produzido). Entram também aqueles que representam parcelas de consumo que só podem ser medidas *a posteriori*, e que para apropriação a diferentes espécies de produtos dependem de rateio. Afirma que aqui se encaixam: a energia elétrica; a parcela da máquina, equipamento ou ferramenta gasta na produção e medida pela depreciação; os materiais de manutenção (peças de reposição, óleos, lubrificantes, etc.); os

materiais de limpeza e os utilizados na lavanderia de equipamentos, uniformes e instrumentos de corte; os materiais utilizados no tratamento da água; os materiais utilizados na geração de frio e vapor (ex. combustíveis). Transcreve a doutrina de Carlos Ubiratan da Costa Schier e do o advogado tributarista Adolfo Bergamini, em apoio ao seu ponto de vista.

Concluindo este tópico, entende a Recorrente que não existe base científica ou técnica para desconsiderar, como material secundário, depois da matéria-prima, qualquer bem material consumido no processo de produção, como fizeram os Auditores Fiscais no levantamento fiscal de que resultou a exigência constante do Auto de Infração ora impugnado. Destaca que ali foram desconsiderados os CUSTOS INDIRETOS (DEPRECIAÇÃO, MANUTENÇÃO, etc.) e ENERGIA ELÉTRICA, sob a justificativa de que não fazem parte dos elementos listados pela LC 87/96 (art. 13, § 4, II), sem que tal dispositivo tenha feito qualquer restrição ou citação de elementos, como “depreciação”, “manutenção”, “energia elétrica”.

Afirma ser entendimento reiterado da Diretoria de Administração Tributária do próprio Estado da Bahia, conforme se vê pelas respostas a consultas formuladas por contribuintes, que o direito ao crédito por entradas de mercadorias depende da utilização da mercadoria no processo de fabricação. Tal entendimento está comprovado em vários pareceres, alguns dos quais a Recorrente transcreve. Explica que, em todos os pareceres, a justificativa vem respaldada com citação do artigo 93 RICMS-BA/97, cujo texto transcreve.

Conclui, então que, uma vez reconhecendo que no processo produtivo são consumidos bens que são quantificados como custos de produção, diretos e indiretos, não há como negar a admissibilidade da energia elétrica e de outros materiais consumidos na produção de mercadorias levadas ao mercado como integrantes dos “materiais secundários”, verdadeiramente uma sub-espécie dos custos indiretos.

Argumenta, ainda, que não se pode perder de vista que uma coisa é o direito ao crédito de ICMS em virtude da participação de materiais no processo de fabricação, que exclui os créditos relativos aos materiais de consumo. Outra coisa é a participação do gasto com a mercadoria ou bem no custo indireto de produção, mesmo quando se trata de material de consumo. Ou seja, o conjunto dos custos indiretos é maior do que o conjunto dos créditos, pois este está contido naquele. Ora, se a administração tributária do Estado da Bahia admite o creditamento do ICMS em relação a determinados bens e mercadorias incluídos no conjunto menor, como energia elétrica, combustíveis e lubrificantes, por uma questão de lógica não tem cabimento negar a participação nos custos de fabricação dos gastos incorridos com as mesmas espécies de bens e outras, que também participam do conjunto maior (custos indiretos), em razão da participação no processo de produção.

Alega que, pelo absurdo que encerra, ferindo o senso comum, a natureza das coisas e principalmente o princípio da não-cumulatividade do ICMS, não pode prevalecer a tese de que só podem ser levados à conta de custos indiretos os valores correspondentes aos bens que durante o processo de industrialização se aderem ao produto fabricado. Tal entendimento não se vê no Convênio ICMS 03/95, e principalmente nos pareceres da DITRI, conforme algumas de suas ementas e justificativas transcritas.

Alega, por fim, ser improcedente o lançamento em virtude da distorção (ou desvirtuamento) da finalidade do disposto no § 5º, inciso II, do artigo 97 do RICMS/BA, pois a LC 24/75 (considerada a fonte do direito de agir contra unidades da Federação infratoras de suas disposições), para coibir ou desencorajar a “guerra fiscal”, o disposto no inciso II, do § 5.º, do artigo 97 do RICMS só pode ser invocado quando: 1) a empresa utiliza créditos decorrentes de operações não tributadas pela unidade da Federação de origem da mercadoria, por conta de benefícios fiscais concedidos sem aprovação do CONFAZ, veiculados por convênio ou protocolo, ou benefício fiscal concedido por lei complementar, sendo que esta última hipótese parece inexistir atualmente; e 2) a unidade da Federação de origem da mercadoria cobra, com base em preço de pauta, valor de ICMS maior do que o devido sobre o valor real da operação.

Por força de todo o exposto, a Recorrente requer que seja conhecido o presente recurso e que: a) sejam admitidas as questões preliminares de nulidade em face do princípio da tipicidade, com consequente cerceamento de defesa, visto que: a.1) não foi apontada, nem restou comprovada, a existência de divergência entre as disposições constantes das legislações dos Estados do Rio Grande do Sul, Paraná e Santa Catarina, em confronto com as disposições constantes da LC 87/96; a.2) não se comprovou que, não obstante a existência de atos interpretativos expedidos pelos Estados de São Paulo e Minas Gerais, a Recorrente promoveu operações de transferências de mercadorias obedecendo tais interpretações; b) seja firmado o entendimento de que nas saídas interestaduais promovidas por estabelecimentos atacadistas (centros de distribuição), com destino a outros estabelecimentos da mesma empresa, a base de cálculo do ICMS é o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente, confirmando decisão desse Egrégio Conselho para, em consequência, declarar a improcedência da exigência quantificada em R\$219.207,67, conforme os relatórios de fls. 443 a 449; c) seja reconhecido que nos custos indiretos de produção podem ser incluídos valores de gastos com energia elétrica e com outros materiais secundários, consumidos ou utilizados durante o processo de fabricação, mesmo não se integrando fisicamente ao produto final, conforme se infere de vários pareceres da DITRI; d) seja admitida a interpretação constante do Convênio ICMS 03/95, pelo qual o CONFAZ firmou o entendimento de que, em se tratando de operação interestadual com produto fabricado pelo estabelecimento e destinado a outro estabelecimento da mesma empresa, a base de cálculo do ICMS é o valor do custo atualizado da mercadoria produzida, para que, em consequência, seja declarada a improcedência do lançamento fiscal na parte que exige o valor de R\$160.676,32, conforme os relatórios de fls. 386 a 389 do processo.

Nestes termos, pede deferimento.

Às folhas 536/537, o representante da PGE/PROFIS emitiu parecer, opinando pelo improvimento do recurso voluntário. Aduz que a decisão recorrida aplicou entendimento consolidado em decisões proferidas pelas Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, tais como as proferidas nos autos de infração 206891.0021/09-0, 206891.0036/08-0 e 206891.0019/09-6.

Às folhas 539/541, consta pedido de emissão de parecer jurídico, formulado pela então Presidente do Consef, e dirigido ao Procurador Chefe da PGE, mediante o qual foi feita as seguintes indagações: *“1) em que situações o estabelecimento remetente localizado em outro Estado, em operações de transferências de mercadorias para destinatário situado na Bahia, deve adotar, como base de cálculo do ICMS, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria ou o custo da mercadoria produzida?; 2) que base de cálculo deve ser adotada pelo estabelecimento remetente localizado em outro Estado quando tais operações de transferências de mercadorias ocorrerem entre Centros de Distribuição (atacadista) e uma filial (ou matriz) estabelecida na Bahia (também atacadista ou varejista) – o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria ou o custo da mercadoria produzida?”.*

Traz à lume, ainda, duas indagações: 3) qual o conceito de “material secundário”, inserido no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96; 4) se os valores concernentes a “Energia Elétrica” e “Combustíveis” devem, ou não, ser incluídos na base de cálculo do ICMS, nas operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa.

Às folhas 546/564, o representante da PGE/PROFIS emitiu parecer opinativo, aduzindo o que segue. Quanto às questões “1” e “2” descritas acima, após transcrever a jurisprudência recente do STJ acerca da matéria, conclui afirmando que aquela corte filiou-se à tese de que, mesmo naquelas hipóteses em que a mercadoria não sai diretamente da fábrica para a filial, passando antes pelo centro de distribuição, a base de cálculo deverá corresponder ao custo de produção, tal como previsto no inciso II do § 4º do art. 13 da LC 87/96. Sendo esta a posição do STJ, entende a D. Procuradora que não há margem para sustentação de entendimento diverso.

Quanto à questão “3”, afirma ser impossível definir aprioristicamente e genericamente o que se emoldura na expressão semântica “material secundário”, sendo necessário o estudo de caso a

caso das operações objeto da incidência do ICMS, tendo sempre como norte a técnica da não-cumulatividade, sob pena de ferimento ao pacto federativo.

Quanto à questão “4”, manifesta entendimento no sentido de que os valores concernentes à energia elétrica e combustíveis deveriam ser incluídos na base de cálculo do ICMS nas operações de transferências interestaduais de mercadorias de uma mesma empresa.

Às folhas 569/574, o sujeito passivo volta a se manifestar, aduzindo o que segue. Inicialmente pontua que os valores correspondentes a glosas de créditos em operações provenientes de estabelecimentos atacadistas foram majorados indevidamente, mediante a exclusão do ICMS incidente na entrada e a inclusão do ICMS calculado com uma alíquota menor. Destaca, também, que as diferenças encontradas pela fiscalização decorrem da inadmissibilidade de inclusão dos gastos com energia elétrica e dos custos indiretos na base de cálculo das operações de transferências interestaduais.

Afirma que o entendimento firmado na Cláusula Primeira do Convênio ICMS 03/95 do CONFAZ está condizente com o entendimento do STJ, mencionado pela procuradoria em seu parecer. Após explicitar especificidades do caso julgado pela Corte Superior, explica que deixa de ter importância a identificação de “materiais secundários” quando se tratar de saídas de mercadorias de estabelecimento industrial para outra filial da mesma empresa, pois todos os gastos se subsumirão no conceito de insumos, no que se incluem os gastos com energia elétrica e combustíveis, pois ambas as mercadorias se consomem total e imediatamente na fase anterior de circulação do bem.

Ensina que o conjunto dos elementos formadores do custo das mercadorias produzidas é sempre maior que o conjunto dos elementos geradores de crédito do ICMS. Defende que, considerando que todos os elementos que passam a fazer parte dos custos nas fases de circulação econômica compõe a base de cálculo, o valor desta base tende a ser maior que o custo da mercadoria no momento da sua saída do estabelecimento fabricante, pois faz-se necessário computar os acréscimos relativos a serviços de transporte, pedágios, despesas com motorista, alimentação, aluguel, depreciação, salários, encargos e etc.

Por tal razão defende que o custo da mercadoria produzida é maior no momento da saída do estabelecimento atacadista, relativamente ao custo no momento da saída do estabelecimento industrial.

Considerando que os custos indiretos e os gastos com energia elétrica fazem parte dos custos das mercadorias produzidas, entende que inexistem motivos materiais para a subsistência do presente auto de infração.

Oa autuantes se manifestam às folhas 614/619, aduzindo que, à luz da decisão proferida pelo STJ, no Recurso Especial nº 1.109.298 – RS, o valor total deste auto de infração deve ser mantido na sua integralidade, conforme consta da folha 06, permanecendo o valor de R\$516.169,70.

Às folhas 621/622, a 2<sup>a</sup> CJF deliberou por baixar o feito em nova diligência à PGE/PROFIS com vistas a que o Procurador Chefe se pronunciasse a respeito da resposta dada à consulta formulada, subscrevendo-a ou não.

Às folhas 626/628, a Procuradora Chefe em Exercício emitiu parecer, corroborando integralmente as conclusões contidas no parecer das folhas 546/564.

Atendendo solicitação da PGE, o feito foi encaminhado à Procuradora-Chefe, a qual emitiu um novo opinativo à folhas 630, reconsiderando o parecer de folhas 626/628. Neste ato, a Douta Procuradora entendeu que a IN 052/2013 deve servir como orientação para interpretação das questões objeto da controvérsia suscitada no presente auto de infração.

Às folhas 637/645, o sujeito passivo apresenta nova manifestação, aduzindo o que segue.

Após fazer referência ao voto divergente do Conselheiro José Ribeiro, no Acórdão 0351-12/13, da

2<sup>a</sup> CJF, aponta que a IN 052/2013 representa uma mudança de critério em relação ao que vinha sendo aceito pelo CONSEF, qual seja, nas operações originadas de centros de distribuição, o crédito do ICMS era admitido com base nas entradas mais recentes nesses estabelecimentos, sem exclusões de elementos de custo. Explica que, em face do novo disciplinamento, o crédito do ICMS deve ter por base o valor composto de: matéria-prima e material secundário que tenham sido integrados ao produto de forma física ou química; materiais que tenham sido consumidos ou tenham sofrido desgaste ou alteração de suas propriedades físicas ou químicas no processo industrial; mão-de-obra; e material de acondicionamento. Alega, porém, que a energia elétrica e os combustíveis não podem ser incluídos nesses elementos de custos.

Alega, também, que a reconsideração, por parte da Procuradoria Fiscal do Estado, representa, igualmente, uma mudança de critério. Argumenta que nenhum dos fundamentos citados pela IN serve de supedâneo aos critérios expostos na referida norma, e consequentemente à manutenção do lançamento fiscal constante do AI n.<sup>o</sup> 206891.0023/09-3. Acosta quadro comparativo em apoio ao seu ponto de vista.

Alega, mais uma vez, desrespeito ao teor do Convênio ICMS 03/95, o qual estabelece que a base de cálculo deve ser o custo atualizado da mercadoria.

Argui, por fim, a ilegalidade e a constitucionalidade da IN 052/2013, bem como a sua inaplicabilidade com efeito retroativo. Nestes termos, pede deferimento.

Às folhas 746/747, os autuantes prestam uma nova informação fiscal, reiterando os termos da manifestação proferida às folhas 614/619.

À folha 754 (verso), diante do fato de que houve mudança da chefia da Procuradoria, a 2<sup>a</sup> CJF deliberou por remeter o processo em nova diligência à PGE, com vistas a que fosse emitido um novo opinativo.

Às folhas 755/761 (verso), o representante da PGE emite parecer, opinando pela manutenção da decisão recorrida. Entende, contudo, que a aplicação da Instrução Normativa nº 052/2013 a fatos pretéritos (como é o caso dos autos) aconselha a exclusão da multa, de ofício.

## VOTO

Quanto à alegação de nulidade em face de os demonstrativos de débito não se coadunarem com a infração descrita, penso que não merece ser acolhida, pois a acusação fiscal aponta “*utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à estabelecida em lei complementar ...*”. O cerne da acusação fiscal é o uso do crédito em montante superior ao estabelecido em lei complementar. Esses são os elementos essenciais sem os quais não se perfaz o tipo infracional. Os demais aspectos se constituem em nuances circunstanciais que, uma vez constatadas, não elidem a imputação feita pela fiscalização. Por isso, pouco importa se a base de cálculo utilizada decorreu da legislação da unidade federada de origem, ou mesmo se resultou da compreensão tida da norma pelo sujeito passivo. Eventual dissonância dessa circunstância com o fato ocorrido não invalida a acusação nem, muito menos, resulta em cerceamento do direito de defesa do contribuinte, o qual pode aduzir as razões que julgou suficientes a obstar o lançamento. A materialização, ou não, do ilícito fiscal será apreciada na abordagem de mérito. Rejeito as arguições de nulidade suscitadas.

No pertinente ao Recurso de Ofício, observo que a decisão da 4<sup>a</sup> JJF (Acórdão N<sup>o</sup> 0379-04/10) desonerou o sujeito passivo, reduzindo o débito lançado de R\$561.169,70 para o montante de R\$160.676,31, em valores históricos, o que resultou na remessa necessária do presente feito para reapreciação nesta corte, restando cabível o presente recurso.

Quanto ao mérito do Recurso de Ofício, observo que a redução do valor lançado está relacionada à exclusão das operações de entrada oriundas de estabelecimentos atacadistas (centros de

distribuição) por entender que se deve aplicar, neste caso, o critério previsto no art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96. Julgou a JJF que o demonstrativo de débito não continha elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator, conforme se depreende da leitura de trecho abaixo reproduzido.

*“Considero nula a exigência fiscal relativa ao demonstrativo de débito tomando como base de cálculo o valor da entrada mais recente nas operações com o CFOP 6152 (art. 13, §4º, II da LC 87/96) conforme relatórios às fls. 443 a 449 c/c o CD à fl. 442 o que resultou em débito de R\$219.207,67 por não conter elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator. ...”*

A questão a ser enfrentada é a pertinente à base de cálculo a ser utilizada em operações interestaduais de transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, negócio do qual não resulta em mudança de titularidade jurídica do bem econômico deslocado.

O dispositivo legal que tem ensejado controvérsias é o § 4º do art. 13 da Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir), cujo texto, de redação originária, vai reproduzido adiante, *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:

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

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

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

...”

Inicialmente, é importante que se diga que as transferências interestaduais de mercadorias gozam de tratamento legislativo específico, pois foi vontade do legislador subtrair essas operações da incidência da regra geral prevista no inciso I do mesmo art. 13 da LC em comento, reproduzida adiante, *in verbis*:

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

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;  
...”

Ou seja, a regra geral relativa à base de cálculo nas saídas de mercadorias impõe que se utilize o “valor da operação”, conforme dispositivo legal acima citado, antes de fazer incidir a alíquota prevista. Optou-se por não aplicar essa regra às operações de transferência porque entendeu, o legislador, que tais saídas não possuem “valor”, na linguagem adotada pelo Congresso Nacional (reproduzida, diga-se de passagem, no texto da legislação estadual baiana, conforme art. 17, inciso I da Lei 7.014/96 e art. 56, inciso I do RICMS/97).

Na hipótese de saídas em transferência, não se poderia deixar o sujeito ativo à mercê da boa-vontade do contribuinte, o qual disporia, se assim fosse, de ampla margem de manobra para preencher o documento fiscal com valores de sua livre conveniência.

A Lei Kandir inaugurou, portanto, a regra disposta no § 4º do art. 13 da Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir), reproduzida adiante, *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:

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

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

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

estabelecimento remetente.

..."

Há, portanto, de acordo com o texto acima, três critérios de aferição da base sobre a qual se fará incidir a alíquota para fins de apuração do *quantum debeatur*. Como acontece com qualquer outra norma, o conteúdo fixado pelo legislador complementar possui traço de generalidade, plano no qual permanecerá até que sobrevenha o fato, elemento da realidade que se subsumirá à hipótese legal, deflagrando os efeitos previstos no ordenamento jurídico.

Faz-se necessário, no entanto, estabelecer a forma como será feita a integração entre as hipóteses trazidas pelo texto dos incisos I, II e III do § 4º acima reproduzido, pois inviável será aplicar a norma jurídica em comento sem que se superem algumas dúvidas absolutamente inafastáveis.

Primeiramente, cumpre questionar se a relação entre os três dispositivos citados é de subsidiariedade ou de complementariedade. Ou seja, quer-se saber se as regras enunciadas aplicam-se a setores distintos de atividade econômica (o que quer significar que se complementam) ou se se aplicam a toda e qualquer operação de transferência de mercadorias, independentemente do setor de atividade (o que irá nos conduzir a um raciocínio de subsidiariedade entre elas).

A relação de complementariedade se aplica a regras específicas que, portanto, regulam situações distintas, integrando-se como partes em um todo. Diferentemente, a relação de subsidiariedade pressupõe a priorização de determinado critério (tido como principal ou prioritário e genérico), somente se admitindo o manejo de um outro à medida em que aquele se revele insuficiente.

No seio da jurisprudência atual do Consef, firmou-se o entendimento de que os incisos do § 4º referido guardam entre si uma relação de especialização, devendo se aplicar o inciso I para as transferências operadas por **estabelecimentos comerciais**, enquanto que o inciso II seria aplicável, segundo essa corrente de pensamento, às transferências que se originassem de **estabelecimentos industriais**. Defendem, ainda, que o inciso III somente se aplicaria a operações praticadas por estabelecimentos dedicados a **atividades típicas do setor primário da economia**.

Essa foi a vertente teórica que inspirou o legislador do Regulamento do ICMS do Estado de Pernambuco, aprovado pelo Decreto Estadual nº 14.876/91, o qual reproduziu o texto da LC 87/96, explicitando, contudo, a especialização de suas regras, conforme reproduzido a seguir, *in verbis*.

**"Art. 14. A base de cálculo do imposto é:**

..."  
XV - na saída de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular (Convênio ICM 66/88):  
(Dec. 19.527/96)

- a) o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, tratando-se de estabelecimento comercial;
- b) tratando-se de produto primário, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente, quando produtor, inclusive gerador de energia; (Dec. 19.527/96)
- c) nos demais casos: (Dec. 19.527/96)
  1. na saída interna e interestadual, respeitado o disposto no item 2, o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento; (Dec. 19.527/96)
  2. na saída interestadual, no período de 07 de abril de 1995 a 31 de outubro de 1996, o custo atualizado da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo atualizado da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento (Convênio ICMS 3/95); (Dec. 19.527/96)
  3. a partir de 01 de outubro de 1999, na saída interna de produtos incentivados, promovida por empresa industrial, beneficiária de incentivo financeiro, para as suas filiais localizadas neste Estado, valor diferente do custo da mercadoria produzida, limitado ao preço máximo de venda praticado pelo estabelecimento destinatário, observado o disposto no §51; (Dec. 21.823/99 – EFEITOS A PARTIR DE 01.10.99)  
... (grifos acrescidos)"

É sabido que o decreto estadual (que aprova o regulamento) não se apresenta como a ferramenta adequada a normatizar as operações interestaduais, haja vista a sua ineficácia normativa fora do âmbito territorial do ente regulamentador. Vale, contudo, o esforço de perscrutar-lhe o alcance, pois é revelador de qual interpretação trilhou a administração tributária do vizinho Estado nordestino. Ao decodificá-lo, soa inequívoco que abraçou a corrente teórica que defende a relação de especialidade entre os incisos citados acima.

Esse tem sido o entendimento manifestado pelos tribunais, conforme fundamentação da decisão da Primeira Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, abaixo reproduzida.

*“Infere-se do dispositivo que a base de cálculo, então, será o valor da entrada mais recente da mercadoria, quando se tratar de estabelecimento comercial; ou o valor do custo de produção, quando se tratar de estabelecimento industrial. (grifos acrescidos)” (ED nº 70002778157 - Rel. Des. Carlos Roberto Lofego Caníbal – julgado em 06/06/2007).*

O Superior Tribunal de Justiça adotou igual entendimento nas razões de decidir no Recurso Especial nº 1.109.298 – RS (2008/0279009-9), cuja ementa é elucidativa:

*“Em primeiro, a interpretação da norma deve ser restritiva, pois o citado parágrafo estabelece bases de cálculo específicas. Em segundo, os incisos estão conectados às atividades do sujeito passivo, devendo ser utilizado o inciso II para estabelecimento industrial (grifos acrescidos). ...” (Resp nº 1.109.298 – RS (2008/0279009-9) – Rel. Ministro Castro Meira – julgado em 26/04/2011 – DJe:25/05/2011).*

Peço vênia, contudo, para apresentar um outro ponto de vista acerca dessa questão, pois não há, ainda, uma jurisprudência pacificada relativamente à matéria.

Tenho como certa a compreensão de que a Lei Kandir criou três critérios que não se equivalem, mas mantêm, entre si, uma relação de subsidiariedade, somente sendo admissível aplicar-se o inciso II quando não couber a aplicação da regra prevista no inciso I.

Ou seja, existe uma regra geral (e prioritária) aplicável a todas as operações de transferências, traduzida no texto do inciso I do § 4º do art. 13 da LC 87/96, a qual impõe que se adote como base de cálculo o “valor da entrada mais recente”, conforme a seguir.

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

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

I - o valor (grifo acrescido) correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

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

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

...”

Esse é, portanto, o critério prioritário, eleito pelo legislador, para orientar a apuração da base de cálculo nas operações interestaduais de transferência. Quis, o Congresso Nacional, que se tomasse como parâmetro o “valor” das entradas, pois tal cifra afigura-se como uma medida segura o suficiente para impedir a prática de qualquer fraude por parte do contribuinte.

Esse “valor” nada mais é do que uma referência ao negócio jurídico mercantil que antecede à incidência da norma tributária, e se revela pela fatura comercial emitida para cobrança ao destinatário do preço dos produtos.

Assim entendo porque foi dessa forma que se expressou essa mesma casa legislativa quando teve que enunciar a regra geral para as operações com mercadoria, disposta no inciso I do art. 13 do mesmo diploma legal em comento, conforme se pode constatar pela leitura do seu texto abaixo, *in verbis*.

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

*I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação (grifo acrescido);  
..."*

O “valor” da operação é, assim, por excelência, o critério “escolhido”, ou melhor, é a regra expressiva da “vontade” do legislador, somente se admitindo o manejo de um segundo critério na hipótese de sua incompatibilidade, o que apenas se verifica nas operações às quais não subjaz uma relação jurídica mercantil, ou melhor, sempre que não resulte em transferência de titularidade jurídica do bem, a exemplo do que prevê o art. 15 da lei em comento, reproduzido a seguir.

*“Art. 15. Na falta do valor (grifo acrescido) a que se referem os incisos I e VIII do art. 13, a base de cálculo do imposto é:*

*I - o preço corrente da mercadoria, ou de seu similar, no mercado atacadista do local da operação ou, na sua falta, no mercado atacadista regional, caso o remetente seja produtor, extrator ou gerador, inclusive de energia;*

*II - o preço FOB estabelecimento industrial à vista, caso o remetente seja industrial;*

*III - o preço FOB estabelecimento comercial à vista, na venda a outros comerciantes ou industriais, caso o remetente seja comerciante.*

*..."*

Essa mesma técnica foi seguida pela Assembleia Legislativa do Estado da Bahia, ao editar a Lei 7.014/96 (lei baiana do ICMS), pois fixou o “valor” como referencial geral para apuração do imposto, conforme a seguir.

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

*..."*

*§ 3º Na falta do valor (grifo acrescido) a que se referem os incisos I, V e XII deste artigo, a base de cálculo do imposto é:*

*I - o preço corrente da mercadoria, ou de sua similar, no mercado atacadista do local da operação ou, na sua falta, no mercado atacadista regional, caso o remetente seja produtor, extrator ou gerador, inclusive de energia;*

*II - o preço FOB estabelecimento industrial à vista, caso o remetente seja industrial;*

*III - o preço FOB estabelecimento comercial à vista, na venda a outros comerciantes ou industriais, caso o remetente seja comerciante.*

*..."*

A técnica legislativa, mediante a qual se reproduziu a expressão “valor” como critério de aferição da base de cálculo, foi difundida ao longo de todo o microssistema do ICMS, indicando, claramente, que o quantum do negócio jurídico-mercantil deve ser aferido pela fatura ou duplicata regularmente emitida para comprovação da operação.

Forçoso é concluir que tal norma é de aplicação prioritária e se impõe não apenas aos estabelecimentos comerciais, mas a todos os contribuintes que promovem ou venham a promover operações de transferência interestadual de mercadorias, inclusive os industriais.

Quando as mercadorias, objeto de transferência, tenham registro de uma operação anterior “com valor”, tal deverá ser o parâmetro utilizado para o cálculo do *quantum debeatur* do imposto. E isto pode ser aplicado aos estabelecimentos fabris que não se limitem a fabricar o produto objeto de transferência, mas que também o adquira de terceiros.

E nesse ponto reside uma diferença grande relativamente à ideia de que o “custo” deveria ser o parâmetro aplicável às indústrias. Imagine-se, pois, um produto “A”, fabricado pela indústria “Made Ltda”, a qual também adquire tal mercadoria a uma terceira indústria “Fornecedor S/A”.

Na hipótese de ocorrer uma transferência desse produto “A”, por parte da indústria “Made Ltda”, para um outro estabelecimento a ela pertencente, há de se aplicar o critério do “valor correspondente à entrada mais recente”, ainda que essa unidade transferida tenha sido produzida em seu parque. Isto porque esse é o critério prioritário, sendo vedado afastá-lo salvo por absoluta inadequação.

Já o critério do “custo da mercadoria produzida”, previsto no inciso II do § 4º do art. 13 da Lei Kandir, é aplicável às “operações sem valor”, conforme já antecipado linhas atrás. Não é, contudo, uma regra de aplicação exclusiva aos estabelecimentos industriais, já que mesmo no comércio é possível se aferir o custo de cada uma das mercadorias transferidas, de acordo com a escrituração contábil.

Assim, nas transferências promovidas por uma empresa comercial somente se admite o manejo do critério do “valor” quando a operação precedente se apresente como possuidora de “tal parâmetro”, já que resultaria inócuo afastar-se o valor documental da transferência se, em substituição, fosse possível atribuir-se, de forma arbitrária, um outro referencial, de mesma índole, à operação de entrada anterior.

Se, portanto, a transferência interestadual foi precedida de uma outra operação da mesma natureza (também sem valor), deve-se aplicar o critério do custo (previsto no inciso II em comento) como elemento mensurador da base de cálculo, ainda que estejamos tratando de operações promovidas por estabelecimentos comerciais.

Como exemplo de uma operação promovida por estabelecimento comercial à qual se deve aplicar a regra do custo, tem-se as transferências interestaduais oriundas de um centro de distribuição (CD), quando precedidas de outra transferência. Nesta hipótese, a entrada anterior não possui “valor”, devendo-se reconhecer o “custo” como sendo a regra legal aplicável.

Representativa dessa corrente teórica é a decisão exarada pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, em acórdão relatado pelo Ministro Castro Meira, na qual se analisaram os dispositivos legais previstos no § 4º do art. 13 da LC 87/96 e sua aplicabilidade às operações de transferência oriundas de um CD da empresa Nestle Brasil Ltda.

Os ministros firmaram o entendimento de que o inciso I do § 4º citado somente se aplica quando a operação anterior decorre de uma compra, conforme pode ser lido a seguir:

*“... A entrada mais recente, no inc. I, refere-se ao valor das operações em que o titular do estabelecimento compra os produtos, quer dizer, adquire-os de terceiros, em operações empresariais típicas (grifo acrescido), e depois os transfere a estabelecimento dele próprio localizado em outro Estado. ... ” (Resp nº 1.109.298 – RS (2008/0279009-9) – Rel. Ministro Castro Meira – julgado em 26/04/2011 – DJe:25/05/2011).*

Entendeu, o colegiado, que, em não havendo aquisição anterior a terceiros, a base de cálculo da operação deve tomar como parâmetro o custo da mercadoria, conforme abaixo.

*“...Assim, em transferências interestaduais do mesmo titular, precedidas de transferências também entre estabelecimento do mesmo titular, dentro do mesmo Estado, a base de cálculo há de ser o preço de custo da mercadoria (grifo acrescido), uma vez que inverte o art. 13, II da Lei Complementar nº 87/96. ... ” (Resp nº 1.109.298 – RS (2008/0279009-9) – Rel. Ministro Castro Meira – julgado em 26/04/2011 – DJe:25/05/2011).*

Assim, tratando-se de operações de entrada, oriundas de centro de distribuição, o qual, por sua vez, as recebeu por transferência da indústria, há de se utilizar o critério de aferição da base de cálculo previsto no art. 13, § 4º, inciso II da LC 87/96, ou seja, o custo da mercadoria produzida.

Por isso, divirjo do entendimento de piso que decidiu com base no inciso I do § 4º do art. 13 da LC 87/96, pois ficou provado que o centro de distribuição não adquire tais mercadorias de terceiros, sendo inviável aplicar-se o critério da entrada mais recente. Em consequência, afasto a decretação de nulidade contida na decisão recorrida.

Embora desconstitua a nulidade decretada pela JJF, deixo de devolver o processo para a primeira instância por entender que a questão se encontra madura para julgamento, o que permite o avanço para apreciação do mérito, amparado no permissivo previsto no art. 1.013 do CPC (abaixo reproduzido), aplicável subsidiariamente ao processo administrativo.

*“Art. 1.013. A apelação devolverá ao tribunal o conhecimento da matéria impugnada.*

*...  
§ 3º Se o processo estiver em condições de imediato julgamento, o tribunal deve decidir desde logo o mérito*

*quando:*

...  
II - decretar a nulidade da sentença por não ser ela congruente com os limites do pedido ou da causa de pedir;  
...”

Assim, entendo como lícito o procedimento fiscal que adotou o critério do custo aferição da base de cálculo nas operações de entrada, oriundas de centro de distribuição.

Ex-positis, dou provimento ao recurso de ofício para restabelecer o valor originalmente lançado, relativo às operações 2.152, cujo custo montava em R\$355.493,38 (resultado da diferença entre R\$516.169,70 e R\$160.676,32).

Considerando, todavia, o fato de que imperava, à época dos fatos geradores, uma enorme controvérsia acerca do critério jurídico a ser adotado para apuração da base de cálculo nas transferências interestaduais oriundas de CD (aspecto que depõe a favor do contribuinte, excluindo a sua culpabilidade), bem como o fato de que houve uma mudança de entendimento, por parte deste CONSEF, relativamente a esta matéria, excluo a aplicação da multa no que se refere ao montante de R\$355.493,38, com base no art. 106, inciso I c/c o art. 146, ambos do CTN.

Quanto ao recurso voluntário, a primeira questão que deve ser enfrentada é aquela relativa ao conceito de custo trazido pelo inciso II já citado. Leiamos, antes o texto legal.

*“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;  
...”

Primeiramente, é importante que se diga que o “custo” é um conceito exaustivamente desenvolvido pela doutrina contábil, cujo significado deve, por isso, ser aferido junto à literatura especializada. Não possui, assim, o legislador ordinário, liberdade, de forma ampla e desmedida, para conferir um alcance semântico original à expressão em foco, mas se encontra vinculado aos contornos delimitados pela academia, sob pena de incorrer em grave violação às regras contidas nos artigos 109 e 110 do CTN, abaixo reproduzidos in verbis:

*“Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.*

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

Se ao legislador (o qual possui a prerrogativa de inovar normativamente no ordenamento) é vedado alterar o alcance de conceitos e institutos do direito privado, muito menos pode fazê-lo o intérprete. Ou seja, esses dois dispositivos de lei (localizados no Capítulo IV – DA INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - do CTN) dão o tom da significação a ser levada a termo pelo operador do direito.

Uma breve incursão pela literatura contábil pode nos auxiliar no esforço de delimitação do conceito de custo. Eliseu Martins faz uma distinção entre custo, despesa, investimento e desembolso, para, ao final, afirmar que:

*“Custo é o gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.*

*O Custo é também um gasto, só que reconhecido como tal, isto é, como custo, no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço. ...”*

Vale destacar, nesse conceito, o momento de surgimento do custo, qual seja, aquele em que ocorre o desaparecimento do ativo (bem ou serviço), sem que ocorra o desembolso financeiro. Faz parte, por isso, do ativo da companhia.

Já René Gomes Dutra destaca o custo enquanto parcela patrimonial que se integra ao bem em fabricação.

*“Custo é a parcela do gasto que é aplicada na produção ou em qualquer outra função de custo, gasto esse desembolsado ou não. Custo é o valor aceito pelo comprador para adquirir um bem ou é a soma de todos os valores agregados ao bem desde a sua aquisição, até que ele atinja o estágio de comercialização.”*

O professor Cibilis da Rocha Viana é católico ao afirmar:

*“... o custo é consumo.”*

Nilson Holanda esboça um conceito econômico.

*“... de um ponto de vista econômico, podemos considerar como custo todo e qualquer sacrifício para produzir determinado bem, desde que seja possível atribuir um valor monetário a esse sacrifício.”*

Para Ludwig Klauser, a finalidade do gasto é característica essencial, conforme adiante.

*“... custo é o consumo de valores para determinados fins.”*

Como se pode ver, o custo é o sacrifício de determinados recursos feito de forma vinculada à obtenção de determinados bens (fabricados), diferentemente do conceito de despesa, a qual não possui uma vinculação específica com a produção de bens, mas guarda uma relação com todo o funcionamento da empresa.

George Leone define, após amplo passeio pela literatura, o custo como sendo:

*“... o consumo de um fator de produção, medido em termos monetários para a obtenção de um produto, de um serviço ou de uma atividade que poderá ou não gerar renda. ...”*

A literatura estrangeira não destoa dessa perspectiva.

*“Custo é o valor em dinheiro, ou o equivalente em dinheiro, sacrificado para produtos e serviços que se espera tragam um benefício atual ou futuro para a organização. ...”*

É possível, dessa forma, fazer uma primeira delimitação do conceito de custo, desenvolvido pela literatura contábil e passível de utilização na interpretação da LC 87/96. É, assim, uma grandeza distinta da despesa, pois está especificamente relacionada a determinados produtos fabricados, e não vinculados genericamente ao objeto empresarial.

É possível afirmar, também, que se trata de um componente do ativo, posicionando-se numa estação intermediária em caminho de se transformar em despesa. Ou seja, é uma grandeza patrimonial em vias de se converter em uma rubrica da “conta de resultado”.

É importante frisar que o custo é, necessariamente, anterior à existência do produto resultante do processo fabril, não se cogitando enquadrar como tal aqueles itens cujo lançamento contábil se dá em um momento posterior à perfectibilização do processo laboral.

Essa ideia é importante para afastar, de uma vez por todas, a alegação empresarial de que “o custo da mercadoria saída do CD é superior ao custo da mercadoria saída da fábrica”. De fato, o custo da mercadoria produzida é único e se esgota com a concretização das etapas do processo produtivo, não envolvendo despesas posteriores com transportes, etc.

Pois, retornando ao texto, a norma não limitou a referência ao custo, mas avançou, especificando componentes dessa variável patrimonial e fazendo uso de uma enumeração taxativa que resultou em restringir as partes do custo que devem compor a base de cálculo nas operações de transferência interestadual.

Fez referência a apenas quatro “classes” de custos que compõem o custo total. Ora, essa forma de se referenciar ao custo deixa transparecer uma atitude influenciada por determinada corrente teórica, cujo critério classificatório nos dá pistas que acabam por conduzir a compreensão acerca

da base de cálculo aplicável a essas operações.

A eleição (pelo legislador) de quatro categorias conceituais, usualmente tratadas na doutrina, dá-nos pistas e nos orienta acerca de qual teria sido a sua intenção. Isso porque a referência feita a partes de um todo quer significar que a base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferência deve abranger apenas uma parcela dos custos, mas não a sua totalidade, senão seria desaciada a sua enumeração. Essa é, sem dúvida, uma primeira conclusão a que se pode chegar.

Efetivamente, a despeito de toda a divergência que a matéria enseja, não se cogita da hipótese de utilizar o custo total como base de cálculo para as transferências interestaduais, prevista na norma da Lei Complementar nº 87/96.

Considerando que a lei referiu-se a “classes” e não a “itens” de custos, é possível afirmar que tais classes compõem uma classificação teórica cujo conteúdo pode ser garimpado na literatura.

Senão vejamos, embora não se tenha precisão do conceito manejado pelo legislador, um segundo esforço na delimitação desse significado exige reconhecer que as quatro classes de custo referidas pela lei situam-se, todas, dentro da categoria dos “custos diretos”, pois é usual na doutrina contábil a referência às matérias-prima, à mão-de-obra, ao material de embalagem e ao material secundário como subdivisões dos custos diretos de fabricação.

Vejamos, por exemplo, o que nos afirma Manoel Valenti:

*“Tomemos, por exemplo, uma indústria de móveis de madeira que fabrica vários produtos. Para fabricar uma mesa, essa indústria tem como custos diretos:*

*Matéria-prima: madeira.*

*Materiais secundários: dobradiças, pregos, cola, verniz e lixa ...*

*Mão-de-obra: salários e encargos do pessoal que trabalha diretamente na produção”*

O professor Cláudio Sameiro discorre nesse mesmo sentido, ao descrever as categorias em que se divide o custo direto:

*“Elementos Básico de Custos*

*Basicamente, os componentes de custo industrial podem ser resumidos em três elementos:*

- *MD – Materiais diretos (materia-prima, material secundário, embalagens)*
- *MOD / MOI Mão-de-obra Direta e Indireta*
- *Gastos gerais de fabricação (energia elétrica, aluguéis, seguros, telefone, manutenção, lubrificante, etc). ”*

O professor René Gomes Dutra traz exemplos de custos diretos, conforme a seguir:

*“... São exemplos de custos diretos matéria-prima direta e mão-de-obra direta, pois os próprios títulos indicam a classe a que pertencem, além de outros custos que podem ser enquadrados nessa classe. ”*

Eliseu Martins faz menção à relação entre o custo e o produto fabricado.

*“Portanto, a classificação de Direto e Indireto que estamos fazendo é com relação ao produto feito ou serviço prestado, e não à produção no sentido geral ou aos departamentos dentro da empresa. ”*

Concluímos, assim, num segundo momento, que o legislador aderiu à tipologia traduzida como custos diretos/custos indiretos como o primeiro delimitador para apuração da base de cálculo. Ou seja, elegeram-se apenas algumas “classes” de custo integrantes, todas, da categoria (mais ampla) “custos diretos”.

Os custos diretos têm como traço característico a ausência de necessidade de rateio, como afirma, uníssona, a doutrina especializada.

Segundo Roberto Biasio, referindo-se aos custos dos materiais:

*“São os gastos relacionados com os materiais utilizados no processo produtivo. Podem ser diretos (quando forem identificados, de forma direta, os produtos que os consomem) ou indiretos (quando os materiais são usados de forma genérica, em vários produtos, sem a identificação de quanto é gasto em cada um, de forma específica).”*

Ainda de acordo com Biasio, o conceito de custos diretos está diretamente associado à idéia de ausência de rateio.

*“Para alocação dos custos aos produtos e/ou serviços é necessário primeiro identificar e separar quais são os custos diretos e quais são os indiretos. Os custos diretos, por serem facilmente identificáveis nos produtos que os consomem, são alocados diretamente aos respectivos produtos, sem a necessidade de qualquer tipo de rateio.”*

Na doutrina de Cláudio Sameiro, a ausência de rateio também de configura em traço característico dos custos diretos:

*“... podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo. São apropriados diretamente (sem rateio) aos produtos e são passíveis de serem identificados (materia-prima, mão-de-obra, embalagens, etc). Em geral, identificam-se com os produtos e variam proporcionalmente à quantidade produzida”*

O professor Manoel Valenti define, assim, os custos diretos:

*“compreendem os gastos com materiais, mão-de-obra e gastos gerais de fabricação aplicados diretamente no produto. Esses custos são assim denominados porque seus valores e quantidades em relação ao produto são de fácil identificação. Assim, todos os gastos que recaem diretamente na fabricação do produto são considerados Custos Diretos.”*

O rateio (ou a sua ausência) é, também na doutrina de George Sebastião Guerra Leone, um elemento definidor da natureza do custo:

*“Em resumo, o que se quer dizer é que a diferenciação entre custos diretos e indiretos é necessária para o cálculo mais realístico do custo de qualquer objeto, ...”*

*“Todo item de custo que é identificado naturalmente ao objeto do custeio é denominado de custo direto.*

*“Por outro lado, todo o item de custo que precisa de um parâmetro para ser identificado e debitado ao produto ou objeto do custeio é considerado um custo indireto. ...”*

Assim, ainda que não seja possível definir, de forma precisa, a extensão conceitual da locução material secundário, pode-se, contudo, compreender que se trata de uma parcela cujo todo é representado pelo custo direto. Sendo parte de um todo, como o afirmamos, forçoso é inferir que guarde a mesma característica, qual seja, a apropriação direta ao produto, sem necessidade de rateio.

E não poderia ser diferente, pois soaria contraditório fixar-se a base de cálculo em um quantum que dependesse de rateio, algo que só se torna exequível ao final de cada período, geralmente mensal. Por isso, a apuração do quantum debeatur não poderia depender da apuração dos custos indiretos, os quais não são, ainda, conhecidos, no momento da saída das mercadorias.

Assim, comungo do entendimento de que os custos indiretos não devem fazer parte da base de cálculo das operações de transferências interestaduais, pois não estam contemplados pelo enunciado do inciso II do § 4º do art. 13 da LC 87/96.

Avançando na delimitação do conceito de material secundário, recorramos à doutrina mais uma vez.

Segundo Vicente Carioca, materiais secundários fazem parte dos materiais diretos, sendo assim conceituado.

*“O termo “secundário”, que normalmente é empregado para qualificar grau de importância, neste caso, não se aplica. Aqui o termo indica apenas que se trata de materiais que são agregados ao produto, sem, no entanto, transformá-lo. ...”*

Para Carlos Ubiratan da Costa Schier, matéria secundária tem uma dimensão um pouco distinta.

*“Materia secundária é aquela que, embora aplicada diretamente no produto, não entra em grandes proporções na fabricação e representa pequena parte do custo material”*

Segundo o site “Administrando Pequenas Empresas”, materiais secundários assemelham-se à matéria-prima, exceto pelo fato de que integram em menor quantidade o produto:

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

Cláudio Sameiro define materiais secundários como parte integrante dos materiais diretamente empregados na produção.

*“Materiais Diretos: compreendem a matéria prima e os materiais secundários”*

Assim, pode-se afirmar, com segurança, que a classe “material secundário” é conceito que se insere na categoria “custo direto”, não dependendo de qualquer procedimento de rateio para conhecimento do seu “quantum”.

Entendo, igualmente, que a energia elétrica e os combustíveis não devem ser incluídos na base de cálculo, pois não se encartam no conceito de materiais secundários.

Quanto à alegação de que houve mudança de critério jurídico a justificar a dispensa da multa, é importante destacar que tal não ocorreu naquilo que se reporta às operações de transferências interestaduais oriundas de estabelecimento fabril, objeto do presente Recurso Voluntário.

Assim, nego provimento ao recurso voluntário.

Ex-positis, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso de Ofício ao tempo em que NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

O total do ICMS exigido fica, portanto, restabelecido para o montante de R\$516.169,70, em conformidade com o demonstrativo de débito abaixo detalhado.

MESES	CRÉDITOS ORIUNDOS DA FÁBRICA (C/ incidência de 60%)	CRÉDITOS ORIUNDOS DE ATACADISTAS (S/ incidência de 60%)	TOTAL DOS CRÉDITOS GLOSADOS
jan/15	17.971,18	48.919,06	66.890,24
fev/15	14.010,12	27.026,73	41.036,85
mar/15	19.375,66	17.523,88	36.899,54
abr/15	15.472,56	26.548,58	42.021,14
mai/15	4.699,90	24.171,48	28.871,38
jun/15	11.548,08	24.668,86	36.216,94
jul/15	7.847,92	33.101,33	40.949,25
ago/15	7.335,63	26.964,80	34.300,43
set/15	16.070,87	22.657,75	38.728,62
out/15	15.444,58	34.117,99	49.562,57
nov/15	13.268,66	31.872,58	45.141,24
dez/15	17.631,15	37.920,35	55.551,50
<b>TOTAL ICMS</b>	<b>160.676,31</b>	<b>355.493,39</b>	<b>516.169,70</b>

#### VOTO EM SEPARADO (Fundamentação)

Peço vênia para discordar do eminente Relator no tocante tão somente à parte da fundamentação do seu voto que abordou a questão relacionada à interpretação das disposições dos incisos I e II, do § 4º do art. 13, da Lei Complementar nº 87/96. Os referidos dispositivos tratam da base de cálculo do imposto nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. O Sr. Relator firmou o entendimento de que haveria um relação de hierarquia entre os incisos do § 4º, só incidindo dispositivo que trata do custo de produção no caso não ser possível a aplicação da regra atinente ao valor correspondente à entrada mais recente. O critério prioritário seria então o valor e não o custo.

Parece-me não ser este o melhor entendimento. Vejamos então a redação dos dispositivos objeto de nossa digressão - § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir), “*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:

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

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

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

..."

Conforme foi ressaltado pelo sr. Relator as transferências interestaduais de mercadorias gozam de tratamento legislativo específico, pois foi vontade do legislador subtrair essas operações da incidência da regra geral prevista no inciso I do mesmo art. 13 da LC em comento, reproduzida adiante, “*in verbis*”:

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

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;  
...”

Optou-se o legislador em criar regra específica para as operações de transferência visto que tais saídas não possuem “valor”, na linguagem adotada pelo Congresso Nacional (o texto da lei federal foi reproduzida na legislação estadual baiana, no art. 17, inciso I da Lei nº 7.014/96 e art. 56, inciso I do RICMS/97).

Conforme foi também bem observado na hipótese de saídas em transferência, não se poderia deixar o sujeito ativo à mercê da boa-vontade do contribuinte, o qual disporia, se assim fosse, de ampla margem de manobra para preencher o documento fiscal com valores de sua livre conveniência. A Lei Kandir inaugurou, portanto, a regra disposta no § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir), já acima reproduzida.

No referido texto há três critérios de aferição da base sobre a qual se fará incidir a alíquota para fins de apuração do *quantum debeatur*. Ao estabelecer a forma como será feita a integração entre as hipóteses trazidas pelo texto dos incisos I, II e III do § 4º acima, cumpre questionar se a relação entre os três dispositivos citados é de subsidiariedade ou de complementariedade. Ou seja, se as regras enunciadas aplicam-se a setores distintos de atividade econômica (o que quer significar que se complementam) ou se se aplicam a toda e qualquer operação de transferência de mercadorias, independentemente do setor de atividade (o que irá nos conduzir a um raciocínio de subsidiariedade entre elas).

O próprio relator observou em sua considerações iniciais que a relação de complementariedade se aplica a regras específicas que, portanto, regulam situações distintas, integrando-se como partes em um todo. Diferentemente, a relação de subsidiariedade pressupõe a priorização de determinado critério (tido como principal ou prioritário e genérico), somente se admitindo o manejo de um outro à medida em que aquele se revele insuficiente.

Também foi ressaltado que no seio da jurisprudência atual do CONSEF, firmou-se o entendimento de que os incisos do § 4º referido guardam entre si uma relação de especialização, devendo se aplicar o inciso I para as transferências operadas por **estabelecimentos comerciais**, enquanto que o inciso II seria aplicável, segundo essa corrente de pensamento, às transferências que se originassem de **estabelecimentos industriais**. O inciso III somente se aplicaria a operações praticadas por estabelecimentos dedicados a **atividades típicas do setor primário da economia**.

E mais: esse tem sido o entendimento do Poder Judiciário brasileiro tribunais, conforme fundamentação da decisão da Primeira Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, que foi reproduzida no voto do sr. Relator, “*in verbis*”:

“Infere-se do dispositivo que a base de cálculo, então, será o valor da entrada mais recente da mercadoria, quando se tratar de estabelecimento comercial; ou o valor do custo de produção, quando se tratar de estabelecimento industrial.(grifos acrescido)” (ED nº 70002778157 - Rel. Des. Carlos Roberto Lofego Caníbal

– julgado em 06/06/2007).

Por sua vez, o Superior Tribunal de Justiça adotou igual entendimento nas razões de decidir no Recurso Especial nº 1.109.298 – RS (2008/0279009-9), cuja ementa é elucidativa e também foi citada por sr. Relator:

*“Em primeiro, a interpretação da norma deve ser restritiva, pois o citado parágrafo estabelece bases de cálculo específicas. Em segundo, os incisos estão conectados às atividades do sujeito passivo, devendo ser utilizado o inciso II para estabelecimento industrial (grifos acrescidos). ...” (Resp nº 1.109.298 – RS (2008/0279009-9) – Rel. Ministro Castro Meira – julgado em 26/04/2011 – DJe:25/05/2011).*

Nos filiamos, portanto, à linha de pensamento majoritária originária de Acórdãos dos tribunais superiores brasileiros e deste CONSEF, que estabelecem que os incisos do § 4º, do art. 13 da LC 87/96 têm relação de especificidade para cada caso concreto, de forma que a base de cálculo será o valor da entrada mais recente da mercadoria, quando se tratar de operações originárias estabelecimento comercial, em atividade de compra e venda; ou o valor do custo de produção, quando se tratar de estabelecimento industrial, nas saídas em transferência de produtos fabricados pela empresa, no mesmo ou em outro estabelecimento da pessoa jurídica.

Quantos aos demais fundamentos e conclusões acompanhamos integralmente as razões expostas no voto do sr. Relator.

## VOTO DIVERGENTE I

Com a devida vênia, permito-me discordar o i. Relato tendo em vista constatar que a matéria trazida aos autos, em verdade, discute a aplicação do disposto no art. 13, §4º, incisos I e II, da LC 87/96, cujo núcleo de seu teor a seguir transcrevo:

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

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

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

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

Eis que, embora o Autuante tivesse entendido de que as transferências de mercadorias de estabelecimento fabricante e de Centros de Distribuição são equiparadas para efeito de determinação da base de cálculo sobre o qual deverá incidir o ICMS, e o entendimento do Contribuinte tenha sido no sentido de a definição dos ditos valores é feita de maneiras distintas, com fundamento no dispositivo legal acima mencionado, a decisão de piso, objeto do presente Recurso de Ofício, concluiu pela sua Improcedência.

É de grande relevância sublinhar que o texto de regência da matéria discutida, no entendimento desse Relator, é, a meu ver, de clareza solar quando trata e **distingue** as operações de saídas de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado da federação, pertencente ao mesmo titular, ou seja, a definição da base de cálculo do imposto é segregada pelos incisos I e II, entendido que as origens das mercadorias – estabelecimento fabricante e Centro de Distribuição – devem ter apuração diferenciada de preços em razão de cada uma das possibilidades previstas na legislação.

Isto, no nosso entendimento, é pacífico e indiscutível, basta uma leitura rápida para se chegar à mesma conclusão.

Mesmo sendo clara a interpretação do dispositivo da LC nº 87/96, vencida esta parte, por mero exercício de especulação em derredor de possível futura discussão, ainda nos depararíamos com a necessária definição do que seria “*entrada mais recente*”, o que nem de longe tem definição clara, bem como restaria pendente de definição do que estaria englobado nas rubricas matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, haja vista que não se tem

parâmetro definido para tanto, eis que existe o parâmetro contábil e aquele que impõe o fisco e que tem bases pouco claras.

O fato é que a norma insculpida na Lei, deixa claro e definido que são duas as fontes onde se deve buscar a apuração dos créditos a serem apropriados pelos estabelecimentos destinatários em operações de transferências entre estabelecimentos de mesmo titular, aí entendido que tais operações podem ter origem em estabelecimento industrial e em centro de distribuição, quais sejam: o valor da entrada mais recente (inciso I, do § 4º do art. 13, referente a transferências de CD para CD), e o custo de produção, correspondente ao inciso II do mesmo diploma referente à transferência da indústria para CD.

A interpretação dada pela Decisão recorrida, a meu ver, está equivocada, ao considerar, em apertada síntese, que as transferências, quer de CD para CD, quer da indústria para CD, terão como base da apuração dos créditos a serem apropriados pelos estabelecimentos destinatários em operações de transferências entre estabelecimentos de mesmo titular, unicamente o custo de produção.

Dos fatos trazidos ao PAF, em que pese a acusação formulada pelo fiscal autuante, o Contrabuíté defendeu-se, reiteradamente, aduzindo que as transferências motivadoras da lavratura do Auto de Infração, em verdade, tiveram origem de outros "CD's - Centros de Distribuição", que por sua vez haviam recebido as mercadorias de unidades fabris, e que nesta condição a aplicação do inciso II do art. 13, §4º, da LC 87/96 estaria equivocada, pois, estaria sendo considerado o "custo de produção" ao invés do valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, conforme determina o inciso I do mesmo dispositivo.

Registre-se mais uma vez que a LC 87/96, por via do art. 13, §4º, estabeleceu expressamente as hipóteses de composição e materialidade do imposto, das quais transcrevo, em destaque, as dos incisos I e II:

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

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

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

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

Quanto ao Auto de Infração, convém destacar que o autuante expressou que a base essencial da autuação, sobre a qual se fundamenta a definição da base de cálculo do imposto que se pretende exigir, teria sido baseada nos custos de produção e que teria sido efetuado o estorno de crédito de ICMS na forma da LC 87/96, em virtude de a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas neste estado ser maior que a prevista na mencionada LC (art. 13, §4º, II).

Faz-se necessário, na apreciação da matéria trazida por este PAF, esclarecer a confusão estabelecida em razão da definição dos estabelecimentos remetentes das mercadorias.

Os estabelecimentos Fabris e Centros de Distribuição foram tratados igualmente, o que, a meu ver, definitivamente não pode ser feito, por ser pacífico o entendimento de que são distintos e recebem tratamento tributário também diferenciado, pois, além de serem estabelecimentos independentes sob o ponto de vista fiscal, não há na legislação do Estado da Bahia a figura da equiparação do Centro de Distribuição - CD à Indústria para efeito de fixação de base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias, como também sequer há previsão desta figura na Lei Complementar nº 87/96.

Em verdade, a Norma insculpida no art. 13, § 4º, da LC 87/96 diz, textualmente, exatamente o contrário, no que concerne à definição da base de cálculo nas transferências entre estabelecimentos de mesmo titular - distinção feita pelos inciso I e II, do § 4º, do art. 13, da LC 87/96.

Vejo que no caso em apreço, o fato gerador se concretizou nas operações de transferências realizadas entre os Centros de Distribuição e o estabelecimento autuado, também Centro de distribuição, apesar da base de cálculo do imposto exigido ter sido constituída com fundamento no inciso II do §4º do Art. 13, onde a base de cálculo do imposto, na situação concreta, é definida com base no custo de produção, sugerindo, ou melhor, afirmando, que as mercadorias tiveram origem de estabelecimentos fabris.

Saliente-se que não se discutiria a acusação fiscal se efetivamente as mercadorias tivessem sido remetidas dos estabelecimentos que as teriam produzido, pois, própria seria a aplicação do dispositivo da norma utilizado na lavratura do Auto de Infração (art. 13, §4º, II, da LC 87/96). Entretanto, a realidade fática é outra e, à luz dos fatos, não poderiam os fiscais autuar a Recorrente estabelecendo como base da exigência os custos de produção quando as mercadorias tiveram origem em estabelecimentos não fabris, porque ferem o princípio da legalidade - tipicidade tributária (descompasso e desconformidade entre o fato concreto e o tipo legal previsto na norma).

Há que ser lembrado e registrado que antes de haver transferências entre os estabelecimentos (CD e autuada), houve operações de transferências entre a indústria e os CD's, o que nos remete ao fato de que também houve agregação de custos e que bem por isso deve ter havido a devida apuração do ICMS através dos lançamentos de créditos e débitos, o que resultaria em ofensa ao princípio da não-cumulatividade, pois, mantida a autuação estaria a Recorrente a ser exigida do mesmo tributo duas vezes.

Relevante consignar que esta Câmara de julgamento, alinhada ao disposto na LC 87/96, já teve por entendido que existem efetivamente duas formas de apuração, baseadas nas entradas mais recentes e no custo de produção, tanto assim que por diversas vezes converteu PAF's em diligência para, com base apenas nas transferências interestaduais efetuadas diretamente entre os estabelecimentos fabricantes da autuada e a filial situada no Estado da Bahia, elaborar novo demonstrativo fiscal, indicando os valores passíveis de exigência de ICMS.

Por tudo o quanto dito, entendo que não há que se falar em utilização indevida de crédito fiscal por parte do Contribuinte, haja vista que a correta composição da base de cálculo é aquela que deriva da aplicação do disposto no artigo 13, § 4º, I, da LC nº 87/96, qual seja o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, pelo que concluo que é totalmente insubstancial a exigência fiscal.

Pelo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

## VOTO DIVERGENTE II

Peço a devida vénia para discordar do i. Relator quanto ao seu posicionamento em relação à parte da Infração 1, “utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo”, referente a energia elétrica.

*Ab initio*, vejo que não há qualquer controvérsia quanto ao fato de as operações objeto da autuação ser de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, ou seja, entre unidades de uma mesma empresa, situada em outros Estados da Federação.

A energia utilizada no processo de conservação da carne até o seu destino assume uma importância tal que sem ela não existiria a comercialização do produto final.

Como a empresa pode desconsiderar de seu custo de transferência este elemento que é indispensável a comercialização de seu produto final?

A este julgador não há dúvida que a tributação dessas operações deve seguir o disposto no Inciso II do §4º do Art. 13 da LC 87/96, àquela que determina os custos permitidos para compor a base de cálculo da operação, os quais sejam: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e

acondicionamento, pois resta claro que os produtos foram produzidos no estabelecimento de empresa Matriz ou Filial da autuada. Desta forma, em toda e qualquer transação que envolva os produtos fabricados por estabelecimentos Matriz e Filiais, entre esses estabelecimentos, deverá ser seguido a orientação legal ora citada.

Dessa forma, a energia elétrica, consumida no estabelecimento industrial da Recorrente constitui elemento indispensável à consecução de seu processo fabril e, nesta condição, preenche os requisitos do conceito previsto no mencionado dispositivo legal, qual seja, o Art. 93, §1º, Inciso I e alíneas do RICMS/BA, estes que tratam das hipóteses de crédito para as mercadorias destinadas a industrialização, produção, dentre outras, que sejam consumidas nos processos ou integrem o produto final.

Em química, o catalisador é uma substância que altera a velocidade de uma reação, sem ser consumido, durante o processo. Os Catalisadores para fins de créditos de ICMS são considerados materiais secundários, principalmente nos processos da indústria química e petroquímica onde eles atuam acelerando o processo ou facilitando às reações necessárias a produção ou manutenção das condições necessárias a ocorrência destas.

Desta forma vejo que neste processo específico o produto: Energia Elétrica, se não considerado matérias prima, age diretamente na conservação dos produtos, gerando energia necessária a manutenção da qualidade da carne, assumindo assim o papel de produto secundário.

Restou incontroverso no curso do presente processo administrativo que a função desempenhada pela energia elétrica no processo industrial, e nesta condição devem ser tratada, ou seja, como matéria-prima ou como insumo indispensável face à participação direta do custo de produção, sendo totalmente consumidos, a despeito de não integrar fisicamente o produto em fabricação, o que é uma verdade, como o é o fato de que sem a sua participação sequer pode ser iniciado e menos ainda concluído o processo fabril, dada a sua total essencialidade como fonte de energia que é e que por isso mesmo adentra inafastavelmente o conceito de custo de produção.

A Lei Kandir é inespecífica nesse sentido, a falta de conceitos em lei nacional dá margem para que cada um dos Estados afirme-se apto para legislar sobre a matéria, com base nos arts. 24, I, e 155, II da Constituição Federal, e regulamentar a matéria por meio de atos infra legais, inclusive decretos.

Consequentemente, é comum que cada Estado fixe aqueles conceitos segundo os interesses econômicos dos entes federativos que integram: por um lado, nos denominados “estados produtores”, busca-se conferir-lhes um maior alcance, com o efeito de ampliar a base de cálculo do ICMS e elevar a arrecadação do tributo nas saídas interestaduais; por outro, nos “estados consumidores” a interpretação é restritiva, com resultado na redução do crédito fiscal transferido e aumento nas respectivas receitas.

Na maior parte dos casos, o dissenso no tratamento legislativo do tema envolve o alcance do “custo da mercadoria produzida” e a definição de cada um dos elementos – matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento – que servem para delimitá-lo.

Não há lógica em sustentar que o Estado da Bahia concede o crédito fiscal da energia em sendo consumida no processo produtivo, entretanto não aceita classificá-los como custo direto na fabricação do produto nas transferências interestaduais.

Por derradeiro, com esta exegese sistemática dessas disposições legais, entendo assistir razão ao Recorrente neste aspecto, por considerar a energia elétrica, vinculada ao processo fabril, que se constitui como elemento a ele essencial e indispensável na condição de produto secundário, inexistindo ofensa ao artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96 que o inclua na base de cálculo das transferências, resultando no direito ao crédito do ICMS destacado na documentação de aquisição.

Outro ponto que devemos analisar é que todas as legislações estaduais entendem que outras

rubricas, inclusive a energia elétrica e demais custos de produção, compõem a base de cálculo do preço utilizado nas transferências interestaduais.

Neste ponto a Recorrente fica em um beco sem saída, pois se não considera estas rubricas no custo da mercadoria transferida é autuada no estado de origem, e se as considera é autuado no estado destinatário. Tal fato gera uma insegurança jurídica a Recorrente, que em qualquer situação que adote será penalizada.

Diante de todo o exposto, entendo que os produtos: energia elétrica, utilizada pela Recorrente deve compor o valor do custo de transferência utilizado nas operações interestaduais entre seus estabelecimentos.

Assim, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar a decisão recorrida e julgar o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício interposto e **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206891.0023/09-3, lavrado contra **PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$516.169,70**, acrescido da multa de 60% apenas sobre R\$160.676,32, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dispensada a multa sobre o valor de R\$355.493,38, com base no art. 106, inciso I c/c o art. 146, ambos do CTN, além dos acréscimos legais.

**VOTO VENCEDOR e EM SEPARADO\*** (Recurso de Ofício) – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral Oliveira, Tiago de Moura Simões, Tolstoi Seara Nolasco\* e Maurício Souza Passos.

**VOTO DIVERGENTE I** (Recurso de Ofício) – Conselheiros: José Carlos Barros Rodeiro e Paulo Sérgio Sena Dantas.

**VOTO VENCEDOR e EM SEPARADO\*** (Recurso Voluntário) – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral Oliveira, José Carlos Barros Rodeiro, Tolstoi Seara Nolasco\* e Maurício Souza Passos.

**VOTO DIVERGENTE II** (Recurso Voluntário) – Conselheiros: Paulo Sérgio Sena Dantas e Tiago de Moura Simões.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de fevereiro de 2018.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

TOLSTOI SEARA NOLASCO - VOTO EM SEPARADO  
(Recurso de Ofício e Voluntário)

JOSÉ CARLOS BARROS RODEIRO - VOTO DIVERGENTE I  
(Recurso de Ofício)

PAULO SÉRGIO SENA DANTAS - VOTO DIVERGENTE II  
(Recurso Voluntário)

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS