

**A. I.** - 206891.0027/18-8  
**AUTUADA** - PANDURATA ALIMENTOS LTDA.  
**AUTUANTES** - PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO, MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO e  
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 17.05.2019

#### **5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACÓRDÃO JJF Nº 0050-05/19**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Nas transferências interestaduais realizadas entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, assim definido em lei complementar (LC nº 87/96): o custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração subsistente. Não acolhidas as preliminares de nulidade suscitadas. Negada a redução ou dispensa de multa pecuniária. Indeferido o pedido de realização de revisão fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado, foi lavrado em 03 de julho de 2018, e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$466.872,45, além de multa de 60%, pela constatação da seguinte infração:

**Infração 01. 01.02.23.** Utilizou indevidamente 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, para fatos ocorridos em janeiro a dezembro de 2014.

Consta a informação complementar de que se trata de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo, com o consequente pagamento a menor do ICMS devido nas operações de transferências interestaduais, tudo em consonância com o detalhamento registrado no próprio corpo do Auto de Infração.

O contribuinte foi notificado do lançamento em 12/07/2018. Tempestivamente, a autuada, por seus advogados, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 46 a 66, onde assevera que os créditos glosados, objetos do Auto de Infração e Imposição de Multa ora combatido, decorrem de valores creditados a título de ICMS em transferências interestaduais, cuja base de cálculo foi devida e legalmente apurada nos estritos termos da Lei Complementar nº 87/1996.

Esclarece que o equivocado entendimento de que teria utilizado crédito fiscal decorrente de ICMS lançado na Nota Fiscal de entrada sobre base de cálculo majorada, decorreu do fato de que a Autoridade Fiscal, de forma indevida, desconsiderou inadvertidamente a verdadeira natureza de vários dos elementos que compõem a base de cálculo do tributo, a saber: custos com utilidades (gás, energia elétrica e água), gastos gerais de fabricação (GGF), manutenção, despesas indiretas de fabricação, depreciação, ICMS e outros custos operacionais, os quais revelam-se como verdadeiros custos de produção.

Disse que não obstante a inequívoca regularidade dos créditos de ICMS em análise, serão demonstrados os vícios insanáveis nos quais incorreu o Auto de Infração e Imposição de Multa ora combatido, visto que a Autoridade Fiscal não cumpriu com o seu dever de perquirir o completo contexto fático-jurídico acerca da natureza dos custos suportados no processo produtivo da Defendente, ensejando o reconhecimento de sua nulidade.

Fala que a presente autuação fiscal carece de revisão administrativa pela ocorrência de inconsistências nas conclusões da fiscalização realizada, considerando a plena adequação das operações e do procedimento de creditamento fiscal objeto do auto lavrado à legislação pertinente, conforme será demonstrado a seguir.

Após indicar que conforme se depreende de seu contrato social, atua principalmente na fabricação e comercialização de produtos alimentícios e no desenvolver de suas atividades, em decorrência de sua atuação em todo o território nacional, especificamente *in casu* visando à comercialização de seus produtos no Estado da Bahia, remete produtos de suas unidades fabris e centros de distribuições localizados em outros Estados da Federação para o seu estabelecimento situado em Simões Filho, Bahia.

No cumprimento da legislação regente do ICMS emite notas fiscais de transferência, recolhendo nos Estados de origem os valores de ICMS relativos às saídas de mercadorias e de outro lado utiliza no Estado da Bahia os respectivos créditos de entrada de mercadorias, e a respeito da base de cálculo do ICMS, dispõe o artigo 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, reproduzido.

Assevera que nos estritos termos da Lei Complementar 87/1996, apura a base de cálculo do ICMS a ser recolhido no Estado de origem, considerando os custos de produção relativos a matéria-prima, acondicionamento, embalagem e frete, mão-de-obra: mão-de-obra operacional-MOD e manutenção; e materiais secundários: utilidades (gás, energia elétrica e água), gastos gerais de fabricação – GGF, despesas indiretas de fabricação - DIF, depreciação, ICMS e outros custos.

Frisa que a Autoridade Fiscal lavrou o Auto de Infração ora combatido por entender que tão somente as despesas com matéria-prima, acondicionamento: embalagem, e mão-de-obra: mão-de-obra operacional-MOD, compõem a base de cálculo do ICMS relativo às operações de transferência interestadual, glosando os créditos referentes às demais despesas de produção.

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

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

Destaca que a clareza dos conceitos autoexplicativos de acondicionamento e matéria-prima já seriam suficientes à compreensão de suas exatas naturezas e à convalidação da regularidade dos custos de produção suportados, todavia, a despeito da ausência de regulamentação específica da legislação do ICMS sobre o que seriam o acondicionamento e a matéria-prima, pertinente adotar parâmetros legais sólidos para o melhor esclarecimento do tema, rechaçando-se qualquer norma de cunho inferior e administrativa cuja finalidade meramente arrecadatória restrinja o direito creditório do contribuinte como, *in casu*, a Instrução Normativa 52/2013, adotada pela Autoridade Fiscal.

Tendo as razões de autuação se apoiado nos parâmetros de interpretação formulados em norma administrativa mencionada para extrair a efetiva e correta disciplina da Lei Complementar nº 87/96, conclui que o resultado do trabalho fiscalizatório não pode prosperar diante do fato da referida IN nº 52/2013 ser claramente atentatória do comando da Lei Complementar, tanto que o conteúdo de suas definições é diverso daqueles que os Tribunais Administrativos e Judiciais adotam em seus julgados a respeito do tema objeto do presente lançamento, inclusive a definição utilizada pela IN nº 52/2013 já foi inclusive rechaçada por julgados da própria Autoridade Julgadora Estadual.

Menciona o fato de o Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda), em seu artigo 290, apresentar parâmetros precisos acerca dos custos de produção, conforme transcrição, decorrendo de tais orientações do Regulamento do Imposto de Renda, perfeitamente aplicáveis ao caso concreto em análise, resta indiscutível a natureza de custo de produção dos materiais secundários: utilidades (gás, energia elétrica e água), gastos gerais de fabricação – GGF, manutenção, despesas indiretas de fabricação - DIF, depreciação, ICMS e outros custos.

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

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

Do mesmo modo, os gastos gerais de fabricação (GGF), as despesas indiretas de fabricação (DIF) e os outros custos de produção, enquadram-se na definição legal do inciso I e do parágrafo único do artigo 290, inciso III, do Regulamento do Imposto de Renda.

Pelo exposto, conclui-se que a desconconsideração da natureza de custo de produção das despesas da Defendente incluídas na base de cálculo de ICMS, viola frontalmente os comandos da LC nº 87/96 e das demais disposições contidas no ordenamento jurídico pátrio, ensejando a integral improcedência da autuação lavrada.

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

Portanto, diz que os valores atinentes às rubricas desconconsideradas, utilidades (gás, energia elétrica e água), gastos gerais de fabricação - GGF, manutenção, despesas indiretas de fabricação - DIF, depreciação, ICMS e outros custos – devem também ser incorporadas na apuração do efetivo custo do produto, visto que esta é a correta aplicação do comando da Lei Complementar 87/1996.

Aponta que assim não laboraram os autuantes, implicando em inequívoca razão de improcedência do crédito tributário ora impugnado, ainda que não bastasse o equívoco na interpretação da Lei Complementar e na ausência de consideração do amplo e real contexto fático da operação da empresa, cabe o destaque de que a própria jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que foi mencionada nas razões da autuação, merece ser apreciada com melhor perspectiva quanto aos conceitos jurídicos que leva a julgamento e definição, sendo apresentado o julgado relativo ao REsp 1.109.298 objeto de recursos aclaratórios, que culminaram na definitiva conclusão de que devem ser considerados todos os custos de produção, inclusive aqueles suportados nas unidades que funcionam como centros de distribuição, copiando ementa do mesmo.

Destaca a seguir itens que compõem a rubrica “utilidades”, afirmando que o lançamento incorreu em vício de nulidade ao não perquirir pela completa e indubitosa verdade material da operação da Defendente, vez que se assim tivesse feito, após a primeira análise das informações da composição do custo dos produtos da empresa, deveriam ter questionado quais os itens que estão integrados em cada uma das rubricas que vieram a ser inadvertidamente desconconsideradas na autuação, e desse vício decorreu a ausência de consideração dos custos atinentes à energia elétrica e ao gás na produção da Defendente, que estão controlados na rubrica “utilidades”.

Sobre esses custos, garante não restar dúvida da correção na sua inclusão na base de cálculo do imposto calculado em transferências interestadual, trazendo decisões deste Conselho, na forma

da decisão contida em voto vencido e divergente do Acórdão CJF 0119-11/13, concluindo ser insustentável o Auto de Infração ora guerreado, devendo ser reconhecida a sua total improcedência.

Aborda a seguir, entendimento acerca do caráter exemplificativo do rol do artigo 13, Lei Complementar 87/1996, e diante da hipótese de se entender que os custos de acondicionamento relativo ao frete; da mão-de-obra relativa à manutenção; bem como dos materiais secundários relativos à utilidades (gás, energia elétrica e água), gastos gerais de fabricação – GGF, despesas indiretas de fabricação - DIF, depreciação, ICMS e outros custos, não configuram-se como custos de produção, o que não se acredita, sustenta não se poder negar que o rol constante do artigo 13, da LC 87/1996 é meramente exemplificativo, de modo que não se pode, com base em normas administrativas, restringir o alcance e a finalidade da referida Lei Complementar.

Esclarece que custo de produção consiste em um instituto do direito privado, devendo ser compreendido em seu sentido técnico como sendo a soma de todos os custos inerentes ao processo produtivo, não podendo a Fiscalização, com base em normas inferiores administrativas alterar tal conceito para lhe deturpar a noção, em literal afronta ao disposto no artigo 110, do CTN copiado. Traz de igual forma, doutrina representada pelo ensinamento de Marco Antônio S. Vasconcellos e Manuel Garcia:

Aponta que as interpretações teleológicas e sistemáticas do artigo 110, do CTN e do artigo 13, da LC 87/1996, observado o conceito contábil e econômico do custo de produção, conduzem à inegável conclusão de que o rol constante da referida lei complementar é meramente exemplificativo, de modo que todos os custos diretos e indiretos suportados no processo fabril devem ser entendidos como custos de produção.

Salienta que a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo reconhece que o rol do artigo 13, da LC 87/1996 é exemplificativo e que conseqüentemente todas as despesas que integram o custo da mercadoria correspondem a custo de produção, na forma da transcrição realizada.

Conclui-se que o rol do artigo 13 da LC 87/96, é meramente exemplificativo, sendo certo, portanto, que abrange os custos com acondicionamento relativo ao frete; da mão-de-obra relativa à manutenção; bem como de materiais secundários relativos a utilidades (gás, energia elétrica e água), gastos gerais de fabricação – GGF, despesas indiretas de fabricação - DIF, depreciação, ICMS e outros custos, devendo a presente autuação ser julgada improcedente, sob pena de violação ao artigo 110, do CTN, e do próprio artigo 13, da LC 87/96.

Aborda a seguir o fato de que o trabalho de lançamento foi feito basicamente amparado em levantamentos fiscais, efetuados supostamente em conformidade com o artigo 13, § 4º, inciso II, da LC nº 87/96, argumentando-se que a Defendente teria utilizado *“indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolos”*, sem que para tanto, fosse intimada a prestar esclarecimentos acerca das divergências suscitadas ou mesmo da composição de cada rubrica inadvertidamente desconsiderada.

Frisa que caberia à Fiscalização perquirir o contexto fático, visando sanear quaisquer dúvidas existentes acerca da correta apuração e recolhimento do ICMS, sendo-lhe autorizado somente caso o contribuinte não apresentasse esclarecimentos e informações satisfatórias, praticar o ato de lançamento para constituir e exigir o crédito tributário tido como devido, *in casu*, é certo que não houve a atuação com o zelo e respeito ao patrimônio do contribuinte que se espera dos agentes da Administração Pública Estadual.

Destaca que as premissas utilizadas pela Autoridade Fiscal para efetuar o lançamento mediante levantamento fiscal superficial, por totalmente equivocadas, não merecem prosperar, porquanto, não houve a análise exauriente da documentação fiscal referente aos períodos de apuração sob os quais recaíram os lançamentos guerreados, o que demonstra patente violação ao princípio da verdade material, vez que não perquirida pela Autoridade Fiscal exaustivamente, a real situação fático-jurídica da Recorrente.

Relembra que após análise superficial de planilhas elaboradas pela empresa, sem intimá-la para prestar esclarecimentos, concluiu que os custos com acondicionamento do frete; da mão-de-obra relativa à manutenção; bem como a natureza de materiais secundários relativos a utilidades (gás, energia elétrica e água), gastos gerais de fabricação – GGF, despesas indiretas de fabricação - DIF, depreciação, ICMS e outros custos não corresponderiam a custos de produção.

Reitera que em nenhum momento, conforme inclusive se verifica do relatório fiscal, a Autoridade Administrativa questionou a natureza dos referidos custos, tendo imediatamente e sem intimar a mesma para que pudesse prestar esclarecimentos, presumido que não se enquadrariam nas hipóteses do artigo 13, § 4º, inciso II da LC nº 87/96.

Ademais, conforme verifica tanto da planilha elaborada pela empresa autuada, a qual foi utilizada pela Autoridade Fiscal como base para a autuação, como do relatório fiscal que acompanha o presente Auto, que não é possível se fazer a mínima análise acerca da natureza dos custos que compõem o crédito de ICMS glosado.

Refuta que as citações de julgados sejam consideradas como a análise da natureza dos custos em debate, pois nenhuma apresenta identidade com o presente caso concreto e uma vez que não apreciada a verdadeira natureza dos custos, revela-se completamente arbitrária e ilegal a conduta que conclui que os custos de acondicionamento do frete; da mão-de-obra relativa à manutenção; bem como a natureza de materiais secundários relativos a utilidades (gás, energia elétrica e água), gastos gerais de fabricação – GGF, despesas indiretas de fabricação - DIF, depreciação, ICMS e outros custos não corresponderiam a custos de produção.

Aduz que a Autoridade Fiscal não cumpriu com o seu dever de apurar a verdade material dos fatos, maculando de nulidade o Auto de Infração, mencionando a respeito do princípio da verdade material que impera no Direito Administrativo, conforme consignado pelos eminentes professores Celso Antônio Bandeira de Mello e Hely Lopes Meirelles, em seus tratados sobre o tema, consoante trechos, respectivamente, transcritos, destacando ainda lição de Aurélio Pitanga Seixas Filho acerca da obrigatoriedade de a Autoridade Fiscal almejar a verdade material.

Fala não restar possível outra alternativa à Fiscalização que não a de perquirir exaustivamente os fatos e as causas que ensejaram os lançamentos guerreados, devendo averiguar materialmente os fatos ocorridos, não podendo se amparar em circunstâncias formais ou fatores alheios e especulativos para determinar a ocorrência de falaciosa apuração incorreta da base de cálculo do ICMS, e por consequência glosar créditos tributários sem a certeza dos fatos, sob pena de insegurança jurídica no presente processo administrativo tributário, e neste contexto, a ausência de abertura de intimação específica para manifestação da Defendente, viola os princípios do devido processo administrativo e da ampla defesa, albergados pela Carta Magna, no artigo 5º, incisos LIV e LV transcritos.

Diz que a conduta ora combatida viola também o dever de a Autoridade Administrativa agir com eficiência e prezar pela autotutela, princípios estes inerentes ao processo administrativo (artigo 37, da Carta Magna), copiada, constatando que a glosa dos créditos de ICMS não deve prosperar, pois não houve prazo para apresentação dos esclarecimentos necessários previamente à lavratura do auto de Infração, em desrespeito aos princípios do devido processo administrativo (artigo 5º, LIV, da Carta Magna), da ampla defesa (artigo 5º, LV, da Carta Magna), da isonomia (artigo 5º, “caput”, da Carta Magna) e da autotutela administrativa (artigo 37, da Carta Magna).

Diante do desrespeito ao princípio da verdade material, assevera ser imperiosa a determinação de baixa dos autos para a realização de diligências/análises das informações prestadas pela empresa e a concessão de prazo para regular e hábil elaboração de manifestação específica sobre as divergências supostamente existentes.

Deste modo, carecendo o lançamento do necessário subsidio fático e por estar dissonante das premissas essenciais de respeito ao princípio da legalidade, padece o ato administrativo perpetrado pela Autoridade Fiscal de vício de natureza insanável, sendo medida que se impõe,

diante do indubitável prejuízo ao seu direito de defesa, a declaração de nulidade da presente autuação, nos moldes acima expostos.

Aborda a seguir, o que entende como caráter da multa confiscatória e desproporcional, se apegando ao artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal copiado, entendendo caber elucidar o alcance do dispositivo constitucional em tela, tendo em vista a inexistência de critério delimitador da atividade arrecadatória do Fisco, bem como a menção expressa de que o caráter predatório não será aplicado à cobrança de tributo, não sendo assim mencionada expressamente a penalidade decorrente do descumprimento das obrigações tributárias, quer principal, quer acessória.

Anota que o *caput* do artigo constitucional em análise dispõe que a Administração Tributária deverá respeitar não só os princípios insculpidos no seu bojo, como também as garantias asseguradas ao contribuinte existentes nas demais disposições da Carta Magna, e dentre tais garantias, destaca-se o direito de propriedade preconizado no artigo 5º, inciso XXII, da Carta Política, que resguarda a todos os brasileiros e estrangeiros residentes no território nacional a prerrogativa de não terem seu patrimônio dilapidado sem prévia indenização, ou, quando da atuação dos agentes tributários, sem a existência de arrecadação extremada.

Desta feita, a vedação do efeito de confisco da atuação fiscal do Estado e das entidades que detêm a capacidade tributária tem estreita relação com o direito de propriedade do contribuinte, mencionando doutrina de Bernardo Ribeiro de Moraes, em relação à qual, entende que a extensão da atuação tributária deve respeitar o patrimônio do contribuinte, retirando assim de seu domínio apenas parcela que não afete a sua integralidade.

Diz que o segundo aspecto a ser analisado se refere à aplicabilidade de tais garantias quando da atuação punitiva do Estado, decorrente do suposto descumprimento pela Defendente, *in casu*, de obrigação tributária, e considerando que os princípios em análise são aplicados quando da atuação fiscal do Estado, é imperiosa a conclusão de que tal garantia do contribuinte envolve também a dosagem da punibilidade a ser aplicada em virtude de eventual descumprimento de obrigação tributária.

Verifica que a valoração da multa deve estar em perfeita consonância com o princípio que veda o confisco na exigência exacional, sob pena da ocorrência de dilapidação do patrimônio do infrator da obrigação fiscal, trazendo entendimento de Paulo César Baria de Castilho e Sacha Calmon Navarro Coelho.

Garante que a multa não pode ter caráter confiscatório, logo, é perfeitamente cabível sua redução em face de valor excessivo, em nome dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, e ao se imputar multa de 60% sobre o valor da operação, acaba por confiscar parte do patrimônio da Defendente, uma vez que as supostas infrações cometidas, mesmo que fossem verdadeiras, não justificam a multa extorsiva exigida nos presentes autos, violando os mais mezinhos preceitos constitucionais.

Por outro lado, fala ter a aplicação de multa função apenas da punição ao contribuinte pelo descumprimento de determinada obrigação, e não efetuar a recomposição do Erário, o que já está sendo feito pela exigência do valor do imposto, conforme entendimento de Heron Arzua e Dirceu Galdino.

Pontua que a vedação do caráter confiscatório da atuação tributária tem estreita relação com a capacidade contributiva, conforme preconiza José Eduardo Soares de Melo, além de indicar que os Tribunais têm reduzido a multa flagrantemente confiscatória a padrões punitivos que não representam enriquecimento ilícito do Fisco, trazendo entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre a questão, que em julgamento pelo Pleno assim se manifestou na apreciação do RE 55.906/SP, bem como quando do julgamento de Recurso Extraordinário apresentado pela Fazenda do Estado de São Paulo, no julgamento do RE 57.904/SP.

Em que pese a suposta violação assinalada, tendo em vista a constitucionalidade, a previsão legal e a sua boa-fé da conduta, bem como as falhas e omissões do próprio Fisco Estadual, cumpre

sejam aplicadas multas em percentuais que não representem confisco do seu patrimônio, sob pena de enriquecimento ilícito do Fisco e de violação aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Requer o reconhecimento da improcedência do Auto de Infração haja vista que apurou a base de cálculo do ICMS em estrita observância à LC nº 87/1996 e/ou, se assim não entenderem, seja decretada a nulidade plena e irrestrita do Auto de Infração devido à inobservância da verdade material da operação da Defendente pela fiscalização, que incorreu em vício de formalidade e motivação, conforme os argumentos consignados na presente Defesa.

Subsidiariamente, caso não sejam reconhecidos os argumentos da Defendente, o que não se acredita, requer seja reduzida a multa confiscatória aplicada a percentuais condizentes com a situação concreta, por ser medida da mais pura e cristalina justiça fiscal.

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

Informação fiscal prestada pelos autuantes, às fls. 154 a 182 dos autos, aponta ser imprescindível analisar as diversas nuances que envolvem essa matéria, a começar pelo veículo normativo que o legislador deve utilizar para se encontrar ou apurar o valor monetário objeto de tributação nessas situações.

Transcrevem o teor dos artigos 155, § 2º, inciso XII, alínea “i”, e 146, inciso III, alíneas “a” e “b” da Constituição Federal, complementando-o com o texto da Lei Complementar 87/96 no artigo 13, § 4º, II, o qual prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao valor do custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Apontam que dos textos expostos, se conclui que a Lei Complementar listou (fixou) os elementos de composição do valor tributável para efeito do ICMS, ou seja, definiu e elegeu os elementos de custos de produção que devem ser somados para se encontrar a base de cálculo do ICMS nessas operações, no que foi seguida pela legislação do Estado da Bahia, por exemplo, tanto na Lei instituidora do ICMS 7.014/96, no seu artigo 17, § 7º, II, quanto no Regulamento do ICMS baiano em seu artigo 56, inciso V, letra “b” traz essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da Lei Complementar 87/86.

Em obediência à Carta Magna, a regra prevista no artigo 13, §4º, II da LC 87/96, para não destacar ICMS a mais (quando da emissão das notas fiscais de transferências interestaduais) e recolher aos cofres do Estado de origem valor maior que o devido, pois, no conjunto das operações entre os mesmos titulares e em decorrência do princípio constitucional da não cumulatividade, o contribuinte sempre pagará o mesmo valor de imposto.

Após descreverem a existência de outros Autos de Infração lavrados contra a autuada, objeto de pagamento, esclarecendo que foram considerados na planilha de custos de produção apresentada pela empresa, todos os itens presentes no mencionado artigo 13, §4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, a saber: matéria-prima, mão-de-obra, acondicionamento e material secundário, tendo a mesma fixado os elementos de composição do valor tributável para efeito do ICMS, ou seja, definiu e elegeu os elementos de custos de produção que devem ser somados para se encontrar a base de cálculo do ICMS nessas operações, sem qual tipo de inteligência ampliativa, no que foi acompanhada pela Lei instituidora do ICMS no Estado da Bahia, de nº. 7.014/96, no seu artigo 17, § 7º, II, quanto no Regulamento do ICMS Baiano (artigo 56, inciso V, letra “b”) traz essa

mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/86, de forma que entende acertada.

Colacionam manifestação da Procuradoria Fiscal da Procuradoria Geral do Estado da Bahia, no Processo PGE/2011405993-0 e no processo administrativo PGE 2014.407815-0, validado pelo Procurador Geral do Estado.

Abordando a peça defensiva, registra inicialmente e ressalta que, em nenhum momento foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal, e quanto à preliminar de nulidade esclarece falecer razão à Defendente, pois o Auto de Infração é composto de várias folhas, onde nitidamente está descrita com riqueza de detalhes a infração cometida e os procedimentos adotados na auditoria fiscal-contábil.

No mérito, no tocante à alegação da legitimidade da base de cálculo do ICMS adotada nas transferências interestaduais e da alegação de impossibilidade de glosa de crédito (princípio da não cumulatividade), pugna pela correta interpretação do artigo 13, §4º, II da LC 87/96 ao utilizar a legislação da unidade federada de origem (cita legislação de SP – Decisão Normativa CAT-5); e que não é razoável a manutenção da multa nos patamares apontados na autuação. Aponta que como está registrado no próprio corpo do Auto de infração sob comento, a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada e consta a discriminação dos itens dos custos de produção.

Assim sendo, em consonância com a mencionada LC 87/96 e com os julgados citados, em especial a decisão do STJ, fala ter sido considerado, para a definição da correta base de cálculo prevista no artigo 13, § 4º, II da LC 87/96, o somatório de matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra (rubricas estas listadas nos demonstrativos e no corpo do auto de infração sob apreciação).

Quanto à alegação de que teria o direito de formar a base de cálculo para as operações de transferências de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da federação com a utilização da legislação do Estado de São Paulo, com a inclusão, portanto, de todos os elementos de custo de produção, pois os mesmos são imprescindíveis para se chegar ao produto final, entendimento reforçado pela Decisão Normativa CAT 05/2005 de São Paulo, frisam que a autuada tem que obedecer em primeiro lugar ao que está prescrito expressamente na nossa Constituição Federal e ato contínuo ao que prevê a Lei Complementar do ICMS.

No que se refere ao valor tributável, transcrevem o artigo 155, § 2º, XII, “i”, combinado com o artigo 146, III, “a”, ambos da CF/88, o mesmo fazendo em relação à Lei Complementar nº 87/96, em seu artigo 13, § 4º, II, que prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao *“custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”*.

Por força de mandamento constitucional, dizem ser evidente que a base de cálculo do ICMS, nesta situação, está disposta na Lei Complementar nº. 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu artigo 13, § 4º, II, e assim, o artigo 56, V, “b”, do RICMS/BA, tido como infringido, está respaldado na Lei 7.014/96, no seu artigo 17, § 7º, II, que por sua vez está respaldada na Lei Complementar acima indicada, sendo legítima esta exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, e conseqüentemente, destaque e utilização a maior do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito, explicitando que na realização da auditoria, foi utilizado como parâmetro para a definição da base de cálculo o somatório dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, concluindo que o comando contido no artigo 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo, além daqueles elencados acima.



Assim, entendem que os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, esclarecendo em relação ao frete que a cláusula CIF é, juridicamente falando, inaplicável às transferências, pois não se tem as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador (pessoas jurídicas distintas), e esse valor (despesa com frete-CIF), quando incluído na base de cálculo objeto das transferências, também foi expurgado, não sendo considerado para fazer parte da base de cálculo prevista no multi citado artigo 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, pois não mais diz respeito a custo de produção e sim a uma despesa operacional para a realização da operação de transferência do produto já fabricado.

Trazem jurisprudência do STJ a respeito, bem como texto extraído do site <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10263> que entende respaldar o entendimento expressado no lançamento, além da doutrina representada por Márcio Alexandre Freitas e Leandro Paulsen, além da dicção do artigo 146, inciso III da Carta Magna e trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes no RE 560626/RS, Plenário, 12/06/2008, para concluir que retirar do âmbito da Lei Complementar a definição ou fixação da base de cálculo dos impostos, em especial o ICMS, é subtrair a própria efetividade da reserva constitucional.

Reforçam a tese de que essa questão ao estatuir que Lei estadual não pode alterar o sentido e o alcance do que está expressamente definido na Lei Complementar 87/96, sobre a composição da base de cálculo nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades federadas, é uma questão de limitação constitucional ao poder de tributar para manter o equilíbrio entre as Federações, não sendo outro o motivo pelo qual a CF/88 reservou para a Lei Complementar a tarefa de fixação e de definição da base de cálculo do ICMS.

Abordam a seguir a definição de efeitos tributários pela lei tributária e referência a institutos de direito privado nas normas tributárias, tomando como pressuposto válido o fato de a Lei Complementar 87/96 ter fixado ou elegido taxativamente, literalmente, os elementos de custo de produção (matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento), que somados, formarão a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados, resta-nos, nesta oportunidade, colher o que existe na doutrina e nas normas gerais de Direito Tributário (em especial nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional), com o fito de construir a melhor exegese quanto ao conceito desses elementos de custo de produção, transcrevendo os mesmos, bem como o ensinamento de Leandro Pulsen e Luciano Amaro, no sentido de que o silêncio da lei tributária significa que o instituto foi importado pelo direito tributário sem qualquer ressalva. Se o direito tributário quiser determinar alguma modificação nos efeitos tributários há que ser feita de modo expresse.

Fazem observar que o instituto de direito privado é “importado” pelo direito tributário, com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações. A compra e venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente etc., têm conceitos postos no direito privado, que ingressam na cidadela do direito tributário sem mudar de roupa e sem outro passaporte que não o preceito da lei tributária que os “importou”, inferindo que se o direito tributário, através da LC 87/96 (somente mediante Lei Complementar, ressalta, poderia fixar ou definir a base de cálculo dos impostos previstos na CF/88, em especial o ICMS), por permissão explícita da Carta Maior, tivesse a intenção de alterar a identidade do instituto da Ciência Contábil ou de direito privado (especificamente com relação à definição do que seja matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento), teria que fazê-lo de modo expresse para poder surtir e operar os efeitos fiscais, sendo esse o ensinamento posto linhas atrás. De forma farta, menciona a doutrina.

Aduzem que a identidade do instituto, no direito privado e no direito tributário, dá-se sempre que o direito tributário não queira modificá-lo para fins fiscais, bastando, para que haja essa identidade, que ele se reporte ao instituto sem ressalvas. Se, porém, o direito tributário quiser

determinar alguma modificação, urge que o diga de modo expresso, ou seja, inexistindo modificação do instituto de direito privado pela lei tributária, ele ingressa, pois, no campo fiscal com a mesma vestimenta que possuía no território de origem.

Trazem a seguir o conteúdo do artigo 110 do CTN e o caminho que percorreu o escólio de Sacha Calmo Navarro Coelho, Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleeiro, e seguindo tal linha, natural e lógico em surgindo controvérsias e dúvidas, buscar a solução nas normas tributárias. Havendo silêncio destas, como ocorre no presente caso (LC 87/96), procura-se então guarida nas normas de direito privado, atentando sempre para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas no texto da Carta Magna, nem mesmo o Direito Tributário infraconstitucional pode alterá-los. Nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado.

Garantem não poder o legislador, para o caso abordado neste trabalho dizer de forma diferente do que está previsto no Direito Privado, em especial na Ciência Contábil o que seja matéria-prima, mão-de-obra; material secundário e acondicionamento, haja vista que a Lei Complementar 87/96, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu, fixou os elementos de custo de produção que deverão compor ou formar a base de cálculo, mas não conceituou o que seria cada um deles, isto é, o que se entende por matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento. Para tanto, entende correto recorrer às normas da Ciência Contábil, da Contabilidade ou de outros institutos de Direito Privado.

Apontam que o exame dos estudos doutrinários se revela bastante expressivo no ponto de suprir a lacuna deixada pelo legislador infraconstitucional, assim como para facilitar a percepção dos termos ou expressões utilizadas pela LC 87/96 (artigo 13, §4º, II), e para tal desiderato, ser de grande valia a transcrição de trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo que define os quatro elementos de custo de produção ou as rubricas listadas na Lei Complementar nº 87/96 (artigo 13, §4º, II), de forma bem simples e esclarecedora, como o faz.

De acordo com essa definição, aduzem que a diferença entre “matéria-prima” e “material secundário” é que a primeira é mais importante porque entra em maior quantidade no processo produtivo, enquanto que o segundo entra em menor quantidade no processo produtivo, ao passo que a semelhança entre “matéria-prima” e “material secundário” é que ambos são materiais, integram o produto final e são custos diretos no processo produtivo, percepção que também pode ser verificada ao analisar a resposta à consulta feita ao Portal de Auditoria (mailto:portaldeauditoria@portaldeauditoria.com.br), de lavra de Paulo H. Teixeira, devidamente copiado, o qual registrou a definição de “matéria-prima” e a equiparou a “material direto”, dizendo que representa todo o material incorporado ao produto, tendo inserido a “embalagem” e o “material secundário” na própria conceituação de “matéria-prima” ou “material direto”, e ocorre também a menção às rubricas “energia elétrica”, “depreciação” e “manutenção” e as engloba no rol dos “materiais indiretos”, e ao mencionar o vernáculo “mão-de-obra” a vincula ao pessoal que trabalha e não às máquinas e equipamentos.

Trazem à tona, mediante transcrição, resposta à consulta formulada ao Presidente do CRC-SE, Romualdo Batista de Melo, para sedimentar o entendimento sobre os elementos de custo de produção previstos na LC 87/96, tendo em vista que o mesmo os define semanticamente e de modo sintético, com a competência que lhe é peculiar, mencionando ainda entendimento doutrinário.

Ressaltam que como abordado anteriormente, os materiais de produção mais importantes do processo de industrialização são as matérias-primas e os materiais de produção menos importantes, suplementares, auxiliares ou secundários são exatamente os materiais dito secundários e nesse mesmo direcionamento, não poderia deixar de fazer o registro do magistério notável, lúcido e extremamente atual de Leone e Leone que também autoriza proclamar e ratificar o que está pacificado nas normas contábeis, consoante exposto a seguir, refutando, portanto, as incongruências da legislação de Minas Gerais (RICMS/MG, aprovado pelo Decreto 43.080/2002,

artigo 43, §2º, incisos I a IV) que distorce e modifica o que a Ciência Contábil define como depreciação e mão-de-obra.

Anotam a seguir conceituação doutrinária dos elementos que compõem o mencionado artigo 13, §4º, II da Lei Complementar 87/96, para asseverar que nada pode justificar a alteração desse conceito, que prima pelo vínculo do vernáculo “mão-de-obra” ao homem, ao pessoal, ao operário, ao trabalhador, nada tendo a ver, portanto, com máquinas, equipamentos (ativo imobilizado) e respectivas depreciações como pretendeu, de forma equivocada, o legislador mineiro.

Abordam também o componente denominado frete CIF que se verifica quando o fornecedor se responsabiliza pelo frete e o inclui no preço da mercadoria, em contraponto ao frete FOB que é o frete por conta do destinatário e, portanto, neste caso, este montante não é embutido no orçamento do fornecedor, ressaltando que em trabalho realizado pelo Fisco da Bahia (não divulgado por força do sigilo fiscal), foi constatado que a maioria das empresas, nas operações de entradas de mercadorias industrializadas em transferência interestadual, faz a inserção da parcela do frete denominado “frete CIF” quando da composição da base de cálculo do ICMS, pois está consignada nas notas fiscais das empresas remetentes a expressão “frete pago pelo emitente” (código “1”), isto é, o valor do frete está incluso no “preço” da mercadoria.

Ressaltam ser evidente que o procedimento adotado pelas empresas não tem amparo legal e da mesma forma, não é o mais adequado tecnicamente, pois pela Ciência Contábil, a parcela desse frete não é elemento de custo de produção. Assim sendo, pelo simples fato de não ser parte integrante do custo de produção, não poderia compor a base de cálculo nas operações de transferência interestadual prevista no artigo 13, § 4º, II da LC 87/96, sendo a parcela do frete nas operações subsequentes de vendas ou transferências (após o produto acabado ou a mercadoria já produzida) uma despesa, pois somente é conhecida quando do processo de comercialização ou de transferência dessa mercadoria, pronta para o consumo, não existindo nenhum vínculo (direto nem indireto) com o custo de produção, e que a cláusula CIF, juridicamente falando, é inaplicável às transferências, pois não temos as figuras do “remetente-vendedor” e do “destinatário-comprador” (pessoas jurídicas distintas), e desta maneira, operação realizada com a cláusula CIF tem o valor do frete classificado como uma despesa operacional e nunca como custo de produção e, por conseguinte, essa parcela também deve ser desconsiderada quando da formação da base de cálculo prevista no nominado artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96.

Anotam ter ficado demonstrada a impossibilidade de a empresa considerar uma despesa operacional (frete CIF), incorrida e materializada após o produto já estar pronto e acabado, como um elemento de custo de produção, se socorrendo mais uma vez de tese doutrinária em reforço ao seu entendimento.

Apontam que como visto acima, os elementos de custo formadores da base de cálculo prevista no artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96 estão claramente identificados na planilha: 1) matéria-prima (materiais de produção principais); 2) materiais secundários (materiais de produção suplementares ou secundários); 3) Acondicionamento (material de embalagem); e 4) Mão-de-obra (direta e indireta), e estes seriam sem sombra de dúvidas os quatro elementos de custo de produção que somados os seus valores, formariam a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência de produtos industrializados. Os demais componentes do custo de produção ficariam excluídos dessa base de cálculo por imposição taxativa da Lei Complementar 87/96, transcrevendo decisão do CARF, através da Súmula 12 do Segundo Conselho.

Em relação à energia elétrica, apontam que excluídas as rubricas listadas exaustivamente na LC 87/96, os demais componentes do custo de produção ficariam excluídos dessa base de cálculo por imposição taxativa da mesma, e nessa mesma linha de raciocínio e consoante publicação no Diário Oficial da União, o Segundo Conselho de Contribuintes da Secretaria da Receita Federal do Brasil editou várias súmulas, dentre as quais destaca a de nº 12, devidamente transcrita, corroborando com este entendimento o Prof. Creso Cotrim.

Enfatizam que o STJ, em vários julgados, reafirmou essa orientação e firmou jurisprudência no sentido de que a energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumos, matéria-prima, nem produto intermediário, pois não se incorporam nem são consumidas em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de “bens de uso e consumo” (AgRg no RE 731885-PR, Rel. Ministro Luiz Fux, DJ de 20/03/2006; RESP 518656-RS – Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 31/05/2004; AgRg no AG 623105-RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21/03/2005; AgRg no RE 826689-RJ – Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 22/06/2006), asseverando que energia elétrica (e outras formas de energia), lubrificantes e combustíveis também não se enquadram nos conceitos de produtos intermediários, nem de materiais secundários, tampouco no de matéria-prima.

Aduzem que o legislador infraconstitucional (via lei ordinária, decreto, decisão normativa etc.), com o único objetivo de ampliar a sua participação no “bolo da arrecadação do ICMS”, não pode nem deve diante dos argumentos postos, “materiais de produção principais” são as “matérias-primas” e os “materiais de produção não-principais” são os próprios “materiais secundários”. Ambos, matéria-prima e material secundário, são materiais diretos. Fazem parte diretamente do processo produtivo e se incorporam na mercadoria produzida. O mesmo poderia dizer para o material de embalagem ou acondicionamento, pois a mercadoria produzida não se apresenta para o mercado consumidor sem estar devidamente acondicionada ou sem a respectiva embalagem.

Reafirmam que energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação, frete (despesas de vendas) etc., segundo a clássica e a atual lição da Ciência Contábil, não podem ser inseridos nos elementos de custos mencionados no §4º, II, do artigo 13 da LC 87/96, pois as várias concepções teóricas existentes sobre o tema, como destacado acima, levam ao mesmo ponto comum de que energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação etc. não são enquadráveis pela Ciência Contábil nos elementos de custo denominados de matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento, ou seja, a vontade do Parlamento ao aprovar esse regramento, foi no sentido de limitar, reduzir a formação da base de cálculo do ICMS nas transferências de produtos industrializados (ou mercadorias produzidas) para filiais localizadas em diferentes unidades da federação, na forma do art. 13, §4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96, definindo, taxativamente, literalmente, a parte que seria cabível a cada ente público da Federação.

Tecem, a seguir, considerações acerca do que entende impropriedades contidas na legislação do Estado de Minas Gerais a respeito do tema, para em seguida anotar aquelas que entende presentes na legislação do Estado de São Paulo, especialmente a Decisão Normativa CAT-5 de 15/06/2005, transcrevendo texto da doutrina, representada por Márcio Alexandre Freitas, pois o mesmo procura demonstrar as impropriedades contidas na legislação do Estado de São Paulo, também corroborando e complementando o que foi abordado, arrematando que tal entendimento, agora específico para o ICMS, também foi avalizado pelo STJ, consoante Acórdão transcrito adiante, o que demonstra, ao seu entender, as incongruências da legislação daquele Estado.

Enumeram Autos de Infração de idêntica natureza lavrados sobre a mesma matéria e julgados pelo CONSEF/BA, com as respectivas Ementas copiadas, além de julgados do STJ, igualmente transcritos, bem como Pareceres da Procuradoria Fiscal da Procuradoria Geral do Estado da Bahia, nos processos PGE/2011405993-0, 2014.407801-0 e PGE/2014407815-0 copiados em trechos, e decisão do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia no A.I. nº 206891.0007/15-2, lavrado contra a própria autuada e de idêntica matéria e cujas conclusões se alinham no mesmo sentido da autuação.

Finalizam a peça informativa formulando pedido pela procedência total do presente lançamento de ofício.

## VOTO

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

Consta na descrição dos fatos, que a exigência fiscal foi baseada na planilha de custos de produção apresentada pela própria empresa, fornecida em meio físico e em meio magnético, onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção, por código de produto.

Para a determinação correta da base de cálculo, foram expurgadas da base de cálculo das transferências interestaduais as seguintes rubricas: *custo com utilidades (gás, energia elétrica e água) e gastos gerais de fabricação (despesas indiretas de fabricação, manutenção, depreciação) e outros custos operacionais*, por não integrarem o conceito de *matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento*. Os autuantes sustentam que os elementos excluídos não integram o descritivo contido no texto do art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96. Após essas exclusões foi elaborado “DEMONSTRATIVO DE ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO TRANSFERÊNCIA – FÁBRICAS – PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO”, cujo conteúdo se encontra reproduzido às fls. 08 a 11 dos autos e CD anexo (fl. 06).

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

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

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

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

Tomo com pressuposto válido, o fato de que a Lei Complementar nº 87/96, fixou ou elegeu de forma taxativa e literal, os elementos do custo de produção (matéria-prima; mão-de-obra;

material secundário; e acondicionamento), que, somados, formam a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados. Na hipótese, não é possível ser acrescida à base de cálculo outros itens não previstos expressamente na lei, sob pena de se vulnerar o princípio federativo que assegura igualdade entre os membros da Federação, cujo propósito é definir um critério razoável de repartição da receita tributária entre o Estado de origem e o Estado de destino das mercadorias.

Nessa diretiva, é pacífica a jurisprudência do CONSEF, conforme se pode deduzir das decisões exaradas nos Acórdãos nºs 0160-11/16, 0373-12/14, 0238-02/13 e 098-01/15. Observo ainda, que contra a empresa recorrente, houve a lavratura de Auto de Infração envolvendo idêntica questão, fato que se encontra relatado no corpo da peça de lançamento, tendo o CONSEF proferido decisão no sentido de acolher a tese de que a LC 87/96, não comporta interpretação ampliativa no tocante a definição dos elementos de custos a serem aplicados nas transferências interestaduais de mercadorias objeto de produção industrial. Nesse sentido o Acórdão proferido no PAF nº 206891.0046/14-0, cujo teor da Ementa reproduzimos abaixo:

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

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

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

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

*Consta da p. 6 deste Parecer originário:*

*[...]*

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

*Já na página 7 está registrado:*

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

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

Ocorre que as 4 (quatro) rubricas mencionadas na norma legal – MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL

SECUNDÁRIO, MÃO-DE-OBRA DIRETA e ACONDIONAMENTO não são definidas na LC nº 87/96, e em nenhuma outra norma tributária. Em razão disso, o interprete do direito tributário, para aplicá-lo, deve necessariamente recorrer aos conceitos oriundos da ciência contábil.

Lastreado no texto Constitucional (art. 146, III), o Código Tributário Nacional (CTN) – lei ordinária com *status* de lei complementar –, estabeleceu as “normas gerais em matéria de legislação tributária”. Os autuantes, por sua vez, ancorados no CTN, foram buscar a definição e o alcance daquelas expressões da lei complementar do imposto. O art. 109 do CTN, prescreve que os princípios gerais de direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos efeitos tributários. No silêncio da lei tributária o instituto pode ser importado do direito privado, com a mesma conformação, sem deformações, nem transfigurações. Assim, por exemplo, a compra e venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente etc., têm conceitos postos no direito privado, que ingressam na cidadela do direito tributário, sem mudar de roupa e sem outro passaporte que não o preceito da lei tributária que os “importou”. Já o art. 110 do CTN, que estabelece que: “A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

Havendo silêncio das leis tributárias, como ocorre no presente caso em relação à LC nº 87/96, procura-se então guarida nas normas de direito privado, atentando, sempre, para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas no texto da Carta Magna, nem mesmo o Direito Tributário infraconstitucional pode alterá-los. Nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado.

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

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

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

*Materiais;*

*Mão-de-obra;*

*Custos indiretos de fabricação.*

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

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

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

*alimentícias são: ovos, manteiga, fermento, açúcar etc.*

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

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

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

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

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

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

- *Os custos dos materiais diretos equivalem à valoração dos consumos efetuados pela produção (...);*
- *Os custos de mão-de-obra direta incluem salários do pessoal que trabalha direta e produtivamente na fabricação do produto, adicionados a eles os respectivos encargos sociais, trabalhistas e previdenciários;*
- *Os gastos gerais de fabricação, também chamados custos indiretos industriais, incluem todos os demais custos incorridos na produção (inspeção, manutenção, almoxarifado, supervisão, administração da fábrica, depreciação, energia, seguros, etc.) e são, em geral, atribuídos aos produtos por meio de rateios. Tais custos são geralmente aplicados com base no número de horas ou valor da mão-de-obra direta, ou de horas-máquina etc.”*  
*(Ob. cit. 6ª ed. rev. e atual. Editora Atlas: São Paulo, 2003. P. 126).*

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

Fazendo um paralelo com o caso concreto em exame, na produção industrial dos produtos alimentícios fabricados pela PANDURATA ALIMENTOS LTDA., a farinha de trigo constitui uma das principais matérias-primas a serem processadas nas unidades fabris da empresa. Já os fermentos,



sal e açúcar aplicados na produção dos produtos alimentícios seriam os materiais secundários. As embalagens seriam as caixas e os plásticos destinados a acondicionar os produtos resultantes da fabricação (biscoitos, pães, panetones etc). Porém todos esses elementos vão compor fisicamente o produto final, a ele se incorporando, enquadrando perfeitamente nas rubricas contábeis “matéria-prima”, “material secundário” e “acondicionamento”. Já a depreciação, por exemplo, corresponde à diminuição de valor dos bens do ativo imobilizado resultante de desgaste pelo uso, ação da natureza ou obsolescência normal, nada tem a ver com os gastos vinculados aos itens que são incorporados ao produto final (matérias-primas, material secundário e embalagens). Mesmo sendo computada a depreciação no custo dos bens utilizados na produção (máquinas, equipamentos, ferramentas), esse item do custo industrial não se confunde com aqueles vinculados aos bens tangíveis, destinados a serem empregados ou consumidos na atividade de produção de mercadorias, destinadas a posterior venda ou para uso próprio da sociedade empresária.

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

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

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

*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

(...)

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

*a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.*

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

(...)

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

(...)

*XII - cabe à lei complementar:*

(...)

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

Assim sendo, as regras para o estabelecimento da base de cálculo do ICMS devem ser buscadas

a partir do texto constitucional. Este remete para a Lei Complementar, que traçará linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e coerência do ordenamento jurídico nacional

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

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

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

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

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

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

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

A matéria em questão, envolvendo a operação de transferência de mercadorias produzidas em um Estado e remetidas para estabelecimento localizado em outro Estado, ainda que pertencente ao mesmo titular, deve ser tratada necessariamente na forma prevista na Lei Complementar. Ainda mais, porque nas operações de transferência de mercadoria, apesar da circulação física, não se observa um negócio jurídico mercantil. Não existe transmissão de titularidade. Apesar da circulação física, não há circulação jurídica, porque a operação não foi realizada entre duas pessoas distintas. Em outras palavras, não houve a mudança de proprietário ou de possuidor. Não ocorrendo, portanto, a mudança de titularidade. No entanto, tais transferências, são consideradas, por ficção, fatos geradores de ICMS tendo em vista opção exercida pelo legislador das normas gerais que produz reflexos tributários nas pessoas envolvidas no processo de transferência, ou seja no estabelecimento de origem e no estabelecimento de destino das mercadorias como também no valor do imposto a ser debitado na respectiva operação, definindo-se o montante a ser recolhido na unidade federativa de origem das mercadorias e o crédito fiscal a ser suportado no Estado de destino.

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

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

favorecimento de qualquer unidade da Federação, no exercício de sua competência legislativa concorrente (art. 24, I CF/88).

Assim é que, a Lei Complementar, ao sujeitar todas as pessoas políticas da Federação, tem a função impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo do ICMS. Mesmo tendo a competência legislativa, os Estados e Distrito Federal devem estrita obediência às regras gerais emanadas do texto complementar. Nessa política tributária é que o legislador procurou delimitar a base de cálculo nas operações de transferências, elegendo os itens de valores mais relevantes, tributados pelo ICMS (*matéria-prima, material secundário e acondicionamento, além da mão-de-obra*), objetivando promover uma justa partilha do imposto entre o Estado produtor e o Estado consumidor.

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

Pelas razões acima expostas, nos posicionamos pela legalidade e legitimidade dos procedimentos adotados na autuação, através dos estornos dos créditos fiscais de ICMS das rubricas UTILIDADES (energias, gás etc) e GASTOS GERAIS DE FABRICAÇÃO - GGF (depreciação, manutenção, despesas indiretas, outros custos operacionais etc), por não fazerem parte do rol dos elementos taxativamente previstos no texto do art. 13, § 4º, II da LC 87/96 (*matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra*).

O defendente arguiu que as mercadorias recebidas de outras Unidades Federativas são também provenientes de Centros de Distribuição. Apresentou entendimento que os Centros de Distribuição são estabelecimentos comerciais e não industriais, razão pela qual, a base de cálculo a ser adotada é a prevista no artigo 13, § 4º, inciso I (entrada recente), e não o inciso II como adotado na autuação.

Saliento que esta matéria foi submetida à apreciação da PGE/PROFIS do Estado da Bahia, que exarou entendimento através de Parecer, no sentido de considerar o custo da mercadoria produzida, mesmo quando a mercadoria foi fabricada pela empresa e transferida por uma filial ou centro de distribuição (CD) que, obviamente, não fabricou a mesma. Não se pode conceber que uma mera movimentação do estoque de uma fábrica para uma filial, seja considerada como uma aquisição realizada por terceiros, pois o inciso I, do § 4º, do art. 13 da LC 87/96, trata apenas de compras feitas junto a terceiros: se a empresa não fabricou a mercadoria, tendo-a adquirido de terceiro, a base de cálculo a ser considerada é o valor da entrada mais recente, na forma do quanto estabelecido no art. 13, § 4, I da LC 87/96, como quer o autuado.

Seguindo esse direcionamento da PGE/PROFIS, foi editada a Instrução Normativa 52/13, norma administrativa que foi objeto de análise em diversos julgamentos neste CONSEF, corroborando com o quanto ali normatizado de forma interpretativa (norma interpretativa).

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

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

Ressalto mais uma vez que a Lei Complementar do ICMS (LC 87/96), em atendimento ao princípio

constitucional do Pacto Federativo e da repartição equilibrada das receitas tributárias entre as Unidades Federadas, enumerou de forma taxativa os itens de custo que devem compor a base de cálculo nas transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, de mercadorias resultantes de processos de produção industrial. Veda-se, via o sistema de compensação do imposto, através de débitos e créditos, que uma Unidade Federada se locuplete em desfavor de outra, incorporando na base de cálculo das operações de transferências elementos de custos estranhos àqueles que foram fixados na norma geral tributária.

No que diz respeito às multas e juros, observo que estão legalmente previstas na legislação tributária estadual. Quanto à alegação de inconstitucionalidade dos atos normativos ou leis estaduais, cabe consignar que este órgão não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como não lhe cabe competência para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167, I do RPAF/BA.

Em relação ao pedido do autuado para cancelar a multa e os juros aplicados na presente autuação, nos termos do artigo 100, I, e parágrafo único do CTN, observo que o contribuinte, no caso concreto, agiu em desconformidade com as prescrições da norma geral nacional, contida no art. 13, § 4º, inc. II da Lei Complementar nº 87/96, não estando configurada a excludente de ilicitude de obediência às normas emanadas dos Estados de origem de mercadorias.

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

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº. **206891.0027/18-8**, lavrado contra **PANDURATA ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento de imposto no montante de **R\$466.872,45**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, bem como os devidos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 04 de abril de 2019.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – JULGADOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA