

**PROCESSO** - A. I. N° 232940.0003/20-0  
**RECORRENTE** - PANDURATA ALIMENTOS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 6ª JJF nº 0202-06/23  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 21/05/2024

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF N° 0151-12/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA EM LEI COMPLEMENTAR. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma sociedade empresária de produtos industrializados por um deles, deve ser adotado como base de cálculo o custo de produção, definido na legislação tributária em vigor (art. 13, § 4º, II da LC 87/1996): matéria prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra. Rejeitada a preliminar de nulidade. Não acolhido o pedido de redução da multa por falta de amparo legal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, com base no art. 169, I, “b” do RPAF/BA, contra a decisão da 6ª JJF que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração lavrado em 17/01/2020 para exigir ICMS em decorrência da seguinte infração:

**Infração 01 – 01.02.23.** *Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações de transferências interestaduais, com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à definida na Lei Complementar 87/1996. Consta na descrição dos fatos que refere se a operações nas quais os remetentes fabricaram as mercadorias transferidas - R\$ 1.001.478,72, Multa de 60%.*

Na decisão proferida (fls. 131/138) foi apreciado que:

*O presente Auto de Infração traz a exigência de ICMS em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal do imposto, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias (fabricadas pelo remetente) com bases de cálculo fixadas nas unidades federadas de origem em montante superior àquele estabelecido em lei complementar (art. 13, § 4º, II da LC 87/96).*

*Afastada, inicialmente, a alegação defensiva de que o lançamento fiscal contraria a verdade material ou a necessidade de motivação, haja vista que, conforme a narrativa contida mais adiante, a exigência tributária objeto da autuação se encontra devidamente prevista em Lei Complementar, não se verificando qualquer situação que possa ser interpretada como ilegal ou ofensiva a princípios jurídicos, já que a obrigação imposta ao contribuinte está prevista em norma vigente. Por outro lado, a Administração Pública apenas aplica aquilo que a Lei expressamente lhe determina.*

*Destituídos de amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, pois os autuantes expuseram com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreveram a irregularidade, fundamentando com a indicação e juntada dos documentos, demonstrativos e relatórios respectivos, bem como de seus dados e cálculos, assim como indicando a base jurídica.*

*O alegado fato de algumas operações fiscalizadas terem sido originadas de centros de distribuição, e não de unidades fabris, não invalida a metodologia de cálculo utilizada, já que aqueles funcionam como espécie de “longa manus” da indústria.*

*Não foi identificada violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de Direito Constitucional, Administrativo ou Tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido observado os direitos à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados nos minuciosos aspectos abordados na impugnação. Ficam rejeitadas as preliminares de nulidade suscitadas pelo autuado.*

No tocante à decadência, conforme o Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0, o prazo referente à obrigação principal deve ser contado a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º do CTN (Código Tributário Nacional), quando o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, mas efetuar o pagamento em valor inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fulcro no art. 173, I do CTN, quando: a) o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o total do imposto devido, mas não efetuar o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omitir a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, efetuar o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verificar que o valor recolhido foi menor do que o efetivamente devido, em decorrência de dolo, fraude ou simulação, de que não há notícias nos presentes autos.

Tais raciocínios somente se aplicam às infrações por descumprimento de obrigações principais, não havendo que se falar no art. 150, § 4º do CTN quando a obrigação é acessória, já que o indigitado dispositivo legal complementar faz expressa referência à homologação do lançamento. Nas situações de aplicação de multas por descumprimento de obrigações acessórias não existe o que homologar. Os lançamentos respectivos ocorrem de ofício. Uma vez que o defendente foi intimado da lavratura no dia 13/02/2020 (fls. 35/36), deve ser declarada, de ofício, a decadência do valor atinente à ocorrência de janeiro de 2015.

Quanto ao pedido de diligência, perícia e/ou revisão fiscal, não há razões para o seu acolhimento, pois os autos encontram-se devidamente instruídos e não há equívocos ou elementos de dúvidas que ensejem a necessidade de qualquer esclarecimento técnico (art. 147, I, “a” do RPAF/99).

No mérito, o contribuinte pugna pela improcedência da autuação, alegando que na composição da base de cálculo foram utilizadas as rubricas previstas na legislação para a operação de transferência interestadual para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Relaciona os componentes do custo de transferência, sob a justificativa de tratar-se de elementos indispensáveis, concluindo que tem o direito de transferir o bem pelo custo contábil que entendeu pertinente.

Alega que o fato de se ter considerado como custo apenas matéria prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra traduz incorreção. Em verdade, a ação fiscal objetivou a glosa de determinados valores que foram utilizados ao arrepio da legislação que rege o ICMS e que, portanto, não poderiam ser apropriados a título de crédito.

Da análise dos elementos que fazem parte do processo, constato que o trabalho de auditoria foi realizado apurando-se a base de cálculo de acordo com a prescrição contida no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº. 87/96, que estabelece que nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, quando o remetente é fabricante, a base de cálculo deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, de forma específica, não admitindo nenhum outro tipo de custo, a exemplo de mão de obra, custos indiretos de fabricação, água ou energia.

A autuação foi feita com base em planilha apresentada pelo próprio contribuinte, onde constam de forma discriminada os itens do custo de produção. Com base nesses dados, foram separados os custos que estão de acordo com a LC 87/96 (matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento), sendo expurgados os demais itens, sem qualquer exclusão indevida.

Após a apuração do custo de produção, este foi confrontado com a base de cálculo consignada em cada nota fiscal de transferência, sendo determinada a diferença entre o valor previsto no art. 13, § 4º, II da LC 87/96 e o que foi consignado a maior, de acordo com o demonstrativo anexado, aplicando-se a alíquota interestadual prevista na legislação sobre a diferença apurada, para o fim de calcular o valor do crédito utilizado a maior pelo autuado.

Deste modo, a discussão reside em se determinar qual a base de cálculo correta a ser utilizada nas transferências das mercadorias. A base impositiva 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 LC 87/96, tendo em vista que a própria CF/88 estabelece que cabe à Lei Complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais concernentes aos fatos geradores e aos contribuintes, conforme se verifica em seus artigos 155, § 2º, inciso XII, alínea “i”, e 146, inciso III, alínea “a”.

Assim sendo, ao contrário do entendimento do impugnante, 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 traça as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à 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 87/96, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia no art. 17, § 8º, inciso 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.”*

Dessarte, considerando que nas operações interestaduais de transferências a definição da base de cálculo é matéria reservada à Lei Complementar, a mesma não pode ser modificada por nenhuma lei estadual. Permitido fosse a cada Estado interpretar a LC 87/96 de acordo com os seus interesses, importaria em insegurança jurídica, além de implicar prejuízo ao pacto federativo. O legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como sendo “o custo da mercadoria produzida”, dando sua interpretação para o que significa este custo.

Não foi dada liberdade ao intérprete para adotar conceito diverso ou para integrar o texto de modo a lhe completar o sentido. O custo ao qual faz referência o legislador não é o custo contábil, mas um conceito específico para uma finalidade também específica: a base de cálculo das transferências interestaduais. Também não podem ser feitas alterações, em atenção ao regramento da hierarquia presente em nosso ordenamento jurídico, mediante a imposição de decretos ou mesmo normas ditas complementares.

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.

Ao constituir base de cálculo de forma não prevista na mencionada LC 87/96, que é respaldada, como já delineado, na Constituição Federal, o autuado assume o risco e a responsabilidade pela exigência do crédito tributário, além de suportar o consequente ônus financeiro. Ainda que tenha agido em cumprimento à orientação dada pela própria Administração do Estado de origem, a obrigação tributária existente com o Estado da Bahia deve ser preservada.

Em suma, nas operações de transferências de mercadoria entre o estabelecimento fabricante remetente e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, matéria secundária, mão de obra e acondicionamento, segundo dispõe o inciso II do § 4º do art. 13 da LC 87/96. Tal regra de tributação não pode ser desprezada em função da imposição de outros diplomas legislativos, sob pena de se ver descaracterizada toda a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual.

É sabido que, sendo o ICMS um imposto sobre o consumo, o encargo dele decorrente é, ao final, suportado pelo consumidor. Produtor, distribuidor e comerciante estão amparados pelo sistema de crédito do imposto pago na etapa anterior (não cumulatividade). Caso fosse mantido o entendimento do autuado, a lógica do ICMS estaria comprometida, uma vez que o Estado onde está localizado o consumidor final, tendo recebido transferência com valor a maior, deixaria de receber parcela do produto que lhe competia no sistema de repartição engendrado pelo ICMS.

Tal não bastasse, essa situação terminaria por ferir o pacto federativo, que é princípio constitucional expresso (arts. 18 e 60, § 4º da CF/88), além do princípio da autonomia distrital, que não admite que estados e Distrito Federal se locupletem uns às custas dos outros. Assim é que a Lei Complementar sujeita todas as pessoas políticas da Federação, tendo uma função impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo do ICMS.

Mesmo tendo a competência legislativa estadual, os estados e o 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 transferência, no caso em tela, relacionando itens de valores mais relevantes, tributados pelo gravame (matéria prima, material secundário e acondicionamento), além da mão de obra, objetivando promover uma justa partilha do imposto entre o estado produtor e o consumidor.

Relativamente à multa, este órgão não tem competência para exercer controle de constitucionalidade, tampouco para negar eficácia a norma emanada de autoridade superior, a teor do art. 167, I e III do RPAF/99.

Infração parcialmente elidida, em razão da decadência do valor atinente à ocorrência de janeiro de 2015.

DATA OCORRÊNCIA	VALOR HISTÓRICO	VALOR JULGADO
31/01/2015	19.533,20	0,00

28/02/2015	41.795,86	41.795,86
31/03/2015	39.105,39	39.105,39
30/04/2015	72.916,52	72.916,52
31/05/2015	95.120,20	95.120,20
30/06/2015	98.166,17	98.166,17
31/07/2015	64.829,89	64.829,89
31/08/2015	133.920,58	133.920,58
30/09/2015	128.335,72	128.335,72
31/10/2015	114.217,78	114.217,78
30/11/2015	114.289,48	114.289,48
31/12/2015	79.247,43	79.247,43
<b>TOTAL</b>	<b>1.001.478,22</b>	<b>981.945,02</b>

*Em face do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.*

No Recurso Voluntário interposto (fls. 149/171) pelos advogados Tiago Augusto Carlos OAB/SP nº 406.264 e Vinicius Giusti Lázaro OAB/SP nº 482.008 inicialmente discorre sobre a autuação e julgamento em primeira instância que entende deva ser reformada conforme passou a expor.

Suscita a nulidade da decisão, sob alegação de que não apreciou todas as razões apresentadas na defesa quanto a glosa dos créditos equivocada por não considerar como custo de produção as utilidades (gás, energia elétrica e água), gastos gerais de fabricação – GGF, manutenção, despesas indiretas de fabricação, depreciação, ICMS, entre outros, que no julgamento se omitiu de reanalisar o direito do crédito presumido, de acordo com sua atividade e especificidade negocial (Centro de Distribuição que funciona como depósito avançado da fábrica).

Argumenta que a ausência de regulamentação para definir o que seriam os custos de produção, (art. 13 da LC 87/96), definindo o que seria o material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, o que não pode ser feito pela Instrução Normativa nº 52/2013.

No mérito, transcreve o art. 13, § 4º, II da LC 87/96 que indica que a *base de cálculo do imposto nas operações de transferências é “o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”, que faz cumprir 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”.*

Entende ser equivocado o entendimento da fiscalização de que compõe a base de cálculo as despesas com matéria-prima, acondicionamento: embalagem, e mão-de-obra: mão-de-obra operacional-MOD, nas operações de transferência interestadual, glosando os créditos referentes às demais despesas de produção como as utilidades (gás, energia elétrica e água), gastos gerais de fabricação – GGF, despesas indiretas de fabricação - DIF, depreciação, ICMS e outros custos.

Alega que a Instrução Normativa nº 52/2013, adotada pela fiscalização atenta contra a LC 87/1996, inclusive o disposto no art. 290 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda), que apresenta parâmetros precisos acerca dos custos de produção (*matérias-primas, bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, custo do pessoal, custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação e exaustão dos recursos naturais utilizados na produção*).

*Destaca que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) mencionada na autuação é desatualizada, a exemplo do Resp nº 1.109.298/RS/2013 que firmou a premissa de que o Centro de Distribuição é um prolongamento do parque industrial (fl. 158), além de outras decisões que transcreveu ementas (TJSP; Apelação nº 0002014-53.2014.8.26.0361/2017; Apelação Cível nº 0014825-38.2010.8.26.0053/2014; Apelação Cível nº 0011065-62.2011.8.26.0533/2015; REsp nº 1175166/MG/2010).*

Conclui afirmando que os custos mesmo que não utilizados diretamente no processo produtivo, com sua integração com o produto final, fazem parte do custo de produção e deve compor a base de cálculo do ICMS, nos termos da lei, doutrina e ampla jurisprudência sobre o tema, motivo pelo



qual requer o reconhecimento da improcedência e reforma parcial do Acórdão recorrido.

Argumenta que na remota hipótese de entender que os custos de acondicionamento relativo ao frete; da mão-de-obra relativa à manutenção; bem como dos 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 configuram custos de produção, o que não se acredita, não se pode negar que o rol constante do art. 13 da LC 87/96 é meramente exemplificativo e não pode ser restringido o alcance e a finalidade da lei complementar.

Discorre sobre custo de produção, norma de interpretação (art. 110, do CTN) texto de doutrinas (Marco Antonio S. Vasconcellos e Manuel Garcia), Norma de Procedimento Contábil (NPC) nº 02 do IBRACON que define claramente o que é custo de produção e afirma que as interpretações teleológicas e sistemáticas do art. 110 do CTN e art. 13 da LC nº 87/96, observado o conceito contábil e econômico do custo de produção, conduzem à conclusão de que o rol constante da referida lei é meramente exemplificativo, de modo que todos os custos diretos e indiretos suportados no processo fabril devem ser entendidos como custos de produção.

Afirma que para corroborar o raciocínio exposto, salienta que Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo reconhece que o rol do artigo 13 da LC nº 87/96 é exemplificativo e que, consequentemente, todas as despesas que integram o custo da mercadoria correspondem a custo de produção, conforme Decisão Normativa – CAT5/2005, que transcreveu o teor à fl. 163.

Conclui que o rol do artigo 13 da LC nº 87/96, é meramente exemplificativo e 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 integralmente improcedente, sob pena de violação ao artigo 110, do CTN, e do próprio artigo 13 da LC nº 87/96.

Discorre sobre o princípio da VERDADE MATERIAL e afirma que as premissas utilizadas pela fiscalização supostamente em conformidade com o artigo 13, § 4º, II da LC nº 87/96, sem que fosse intimada para prestar esclarecimentos acerca das divergências suscitadas quanto à composição de cada rubrica inadvertidamente desconsiderada configura nulidade do Auto de Infração por vício de motivação e capitulação, em relação a acusação de computar na base de cálculo custos indevidos que redundaram em crédito indevido.

Cita texto de doutrinadores acerca da verdade material (*Celso Antônio Bandeira de Mello, Hely Lopes Meirelles, Aurélio Pitanga Seixas Filho*), acerca da obrigatoriedade da autoridade fiscal almejar a verdade material, tendo o dever de averiguar materialmente os fatos ocorridos, sob pena de violação ao art. 93, X da CF e violação dos princípios do devido processo administrativo e da ampla defesa (art. 5º, LIV e LV da CF) para preservar a manutenção do patrimônio e assegurar o contraditório e a ampla defesa aos litigantes nos processos administrativo ou judicial.

Conclui afirmando que o Auto de Infração carece de subsídio fático e por estar dissonante com as premissas essenciais de respeito ao princípio da legalidade, padece o ato administrativo de vício de natureza insanável, causando prejuízo ao direito de defesa, motivo pelo qual deve se declarar a nulidade da presente autuação, nos moldes acima expostos.

Quanto a MULTA aplicada com percentual de 60%, afirma que tem caráter confiscatório e desproporcional afrontando o disposto no art. 150, IV da CF que veda a utilização de tributo com efeito de confisco, conforme posicionamento dos doutrinadores (*Bernardo Ribeiro de Moraes, Paulo César Baria de Castilho, Sacha Calmon Navarro Coelho, Heron Arzua e Dirceu Galdino, José Eduardo Soares de Melo*) cujos textos transcreveu às fls. 168 a 170.

Ressalta que este entendimento é manifestado nas decisões proferidas pelos Tribunais Superiores a exemplo do julgamento do Supremo Tribunal Federal (RE 55.906/SP; RE 57.904/SP) considerando a boa-fé da conduta da Recorrente e falhas e omissões do próprio Fisco Estadual, não representem confisco do seu patrimônio, sob pena de enriquecimento ilícito do Fisco e de violação aos

princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Requer reconhecer a improcedência do Auto de Infração e se assim não entenderem, que seja decretada a sua nulidade devido à inobservância da verdade material e subsidiariamente, que seja reduzida a multa confiscatória aplicada a percentuais condizentes com a situação concreta.

Também, que todas as intimações sejam exclusivamente feitas em nome do advogado cujo endereço foi indicado à fl. 171 ([paralegal@emsenhuber.com.br](mailto:paralegal@emsenhuber.com.br)).

Registrada representar a Recorrente, na pessoa do seu advogado, Dr. Vinicius Giusti Lázaro (OAB/SP nº 482.008), fazendo uso regimental da palavra.

## VOTO

O Auto de Infração exige ICMS em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal do imposto, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias (fabricadas pelo remetente) com bases de cálculo fixadas nas unidades federadas de origem em montante superior àquele estabelecido em Lei Complementar (art. 13, § 4º, II da LC 87/96).

Quanto a NULIDADE suscitada sob o argumento de que o lançamento contraria a verdade material ou vício de motivação, observo que conforme apreciado na decisão recorrida a exigência tributária tem como suporte fático que o estabelecimento fabricante indicou nas notas fiscais de transferência base de cálculo que incluiu elementos de custos não previstos no art. 13, § 4º da LC 87/1996, que culminou em crédito fiscal acima do que tem direito o estabelecimento destinatário.

Nos demonstrativos elaborados pela fiscalização a base de cálculo das operações de transferências foi apurada limitando os elementos de custos previstos na citada LC 87/1996 (art. 13, § 4º, II), tendo descrito a infração com clareza, indicando a irregularidade com base na escrituração fiscal fornecida pela própria empresa, o que possibilitou exercer o contraditório.

Ressalte-se que o fato de abarcar operações originárias de centros de distribuição, eles funcionam como uma extensão das unidades fabris, não caracterizando custo de comercialização e não invalida a metodologia de cálculo utilizada, para estabelecimento industrial.

Pelo exposto, constata-se que o lançamento tem como suporte os elementos fáticos das operações de transferências de mercadoria cuja base de cálculo diverge da prevista em Lei Complementar. Logo, indica motivação visto que baseia-se em norma vigente e elementos materiais que denotam infringência à legislação do ICMS (verdade material). Por isso, fica rejeitada a nulidade suscitada.

Quanto ao argumento sobre a interpretação da norma em relação aos elementos de custos para apuração da base de cálculo, entendo que trata-se de razões de mérito a ser apreciado.

No mérito, o Auto de Infração acusa utilização indevida de crédito fiscal nas operações interestaduais com base de cálculo superior a estabelecida em Lei Complementar.

No caso o art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96, que dispõe que:

*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”.*

Em linhas gerais, o recorrente alega que os elementos de custos indicados no art. 13, § 4º, II da LC 87/1996 são exemplificativos e que deve incorporar a base de cálculo todos os elementos de custos a exemplo de utilidades (gás, energia elétrica e água), gastos gerais de fabricação (GGF)

despesas indiretas de fabricação (DIF), manutenção, depreciação e outros custos.

Entendo ser correta a afirmação de que de acordo com as normas contábeis para efeito de apuração do custo de produção, deve ser considerado os bens e serviços aplicados na produção.

Da mesma forma, estes parâmetros de custo de produção são definidos na apuração da base de cálculo para apuração do lucro contábil, que a legislação do Imposto de Renda (art. 290 do RIR) considera não só os bens aplicados, mas também os custos de locação, reparo, manutenção e encargos de depreciação, amortização e exaustão, mas também impõe ajustes para apurar o lucro fiscal do IR, mediante a adição ou exclusão de valores para apurar a sua base de cálculo.

Entretanto, a legislação dos tributos que incidem sobre o consumo, que é o caso do ICMS, estabelece parâmetros para apuração da base de cálculo ou reduções da base de cálculo, para atender as suas peculiaridades, inclusive de partilha do imposto entre os entes da Federação. Neste contexto, a regra matriz é estabelecida nos artigos 155, § 2º, inciso XII, alínea “i” e 146, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal, que remete para à Lei Complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais concernentes aos fatos geradores e aos contribuintes.

Dessa forma, a base de cálculo do ICMS aplicável as operações de saídas de mercadorias por transferências disposta no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, reproduzido no art. 17, § 8º, inciso II da Lei nº 7.014/96, é “*o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento*”.

Portanto, não procede o argumento de que deve ser considerado na formação da base de cálculo das operações de transferências os “custos industriais” e não possa ser desconsiderado os outros elementos de custos previstos no art. 13, § 4º, II da LC 87/96. Para efeitos da legislação tributária o contribuinte deve apurar a base de cálculo em função dos elementos de custos estabelecido no citado diploma legal (matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento).

Ressalte se que conforme fundamentado na Decisão ora recorrida esse entendimento é prevalente na jurisprudência deste Conselho de Fazenda Estadual a exemplo dos Acórdãos nº CJF 0239-02/12, CJF 0266-11/09, CJF 0012-11/10, CJF 0231-12/12 CJF 0289-12/12; CJF 0196-12/10; CJF Nº 0255-11/16, CJF Nº 0160-11/16, CJF Nº 0112-11/16, CJF 0069-11/16 e CJF 0067-11/16.

Inclusive em julgados relativos a este contribuinte nos Acórdãos CJFs nºs 0016-12/18 e 0027-11/18.

Ressalte se ainda que os fatos geradores objeto deste lançamento ocorreram no exercício de 2017, cujo Auto de Infração foi lavrado em 17/01/2020.

Em abril/2021 o STF no julgamento da ADC nº 49/RN, declarou a inconstitucionalidade dos artigos 11, § 3º, II, 12, I, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”, e 13, § 4º da LC nº 87/1996.

Em seguida o STF acolheu reinvidicações consignadas em Embargos de Declaração e em abril/2023, modulou os efeitos da decisão tomada em abril/2021, para produzir efeitos a partir de 2024, inclusive validando:

- i) Os procedimentos adotados pelos contribuintes pela tributação das operações e creditamento no estabelecimento de destino;
- ii) As exigências fiscais que se encontravam pendentes de julgamento nas esferas administrativas e judiciais.

Ou seja, assegurou o direito constitucional pleiteado na ADC 49/RN tanto no período anterior, como efeitos vigentes até 2024, não invalidando o princípio de autonomia dos estabelecimentos previstos no art. 11, § 3º, II da Lei Complementar nº 87/1996.

Também, a modulação do julgamento pelo STF da ADC 49/RN (2024), indicou possibilidade que os Estados poderiam disciplinar a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos de mesmo titular e o CONFAZ celebrou o Convênio ICMS 178/2023, regulamentando a tributação sobre

a remessa interestadual de bens e mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, com amparo na Lei nº 24/1975, cujas regras guardam conformidade com as instituídas nos artigos 11, § 3º, II, 12, I e 13, § 4º, 11, 02 da LC 87/1996 que foram julgados inconstitucionais.

Conclui-se que a decisão proferida pelo STF no julgamento da ADC 49/RN, na modulação dos efeitos foram validados os procedimentos adotados pelos contribuintes pela tributação das operações e creditamento no estabelecimento de destino, bem como as exigências fiscais que se encontravam pendentes de julgamento nas esferas administrativas e judiciais, que se aplica a este lançamento efetivado em 01/2020 pertinentes a fatos geradores ocorridos no exercício de 2017 e que estava pendente de julgamento.

Quanto ao argumento de que a multa aplicada possui efeito confiscatório, observo que o percentual de 60% é previsto no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/1996 e este órgão julgador não tem competência para exercer controle de constitucionalidade, nem negar eficácia a norma emanada de autoridade superior, ao teor do art. 167, I e III do RPAF/BA.

Da mesma forma, não há previsão legal para acolher o pedido de redução do percentual da multa. Ressalte-se que conforme indicado no demonstrativo de débito (fls. 3 e 4), nos termos do art. 45 da Lei nº 7.014/1996, a depender da atitude do contribuinte pode ser reduzida em percentuais de 90%, 70%, 35% e 25% o que implica em ônus menor do que o 60% indicado no Auto de Infração.

Por fim, com relação ao pedido de que as intimações e notificações sejam direcionadas ao endereço do advogado que subscreveu o recurso interposto, nada impede que o pleito seja atendido, entretanto, não é motivo de decretação de nulidade, tendo em vista que as intimações atendem ao comando previsto pelo art. 108 do RPAF/BA.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

#### **VOTO DIVERGENTE**

O caso versa sobre transferências (Súmula nº 166/STJ; ADC 49; LC 204/23, revogadora do § 4º, do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96) e dos créditos tomados pelo estabelecimento destinatário dessas transferências.

As operações ocorreram em 2015, e a contribuinte incluiu no cálculo do ICMS despesas tais como: *custos com utilidades (gás, energia elétrica e água), gastos gerais de fabricação – GGF, manutenção, despesas indiretas de fabricação, depreciação, ICMS, outros custos operacionais*.

O Relator, com base em julgados anteriores do CONSEF, destaca que tais despesas não se amoldam àquelas previstas no revogado dispositivo da Lei Complementar, assim transcrito:

*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;*

Durante a leitura do voto, me chamou a atenção outro julgado, não citado entre os precedentes (nenhum deles relacionados com a Recorrente), que envolve a mesma Contribuinte, e a mesmíssima discussão. Cuida-se do Acórdão CJF nº 0027-11/18, no qual dois dos Conselheiros, vencidos, acompanharam a tese da Recorrente. Peço vênia para a transcrição:

#### **VOTO DIVERGENTE**

*O fundamento básico da autuação está no aproveitamento pelo autuado de crédito do ICMS sobre valores não aceitos pela legislação do Estado da Bahia, argumentos devidamente explanados pelo autuante.*

*De pronto depara-se com a conceituação do que seja “custos industriais” e sua repercussão na determinação da base de cálculo para a tributação do ICMS, em face de conceitos diferentes serem admitidos pelas*



legislações de São Paulo e Bahia. A produção industrial implica em um conjunto de componentes, materiais e imateriais sem os quais os produtos não virão a se materializar. Não se pode fabricar um pão se não se dispuser de uma masseira, pois colocando-se a farinha de trigo, o sal, o fermento e os demais componentes considerados como matéria prima ou secundária e aplicando a mão de obra, em nenhuma situação teremos o pão pronto para consumo. Desta forma, ao se considerar um processo de fabricação temos que para compor os custos de fabricação deverão ser levados em conta a convergência MAT + MOD + CIF, se identifica: MAT representa os materiais aplicados, englobando Matéria Prima, Matéria Secundária, Materiais Auxiliares e Material de Embalagem. No caso em foco podemos identificar como Matéria Prima, a Farinha de Trigo; Matéria Secundária, a Manteiga, o Fermento, o Sal, etc.; Materiais Auxiliares. O Chocolate, os Confeitos, Passas, etc.; Material de Embalagem, o forro do panetone, a embalagem que servirá para sua exposição ao público e as caixas que servirão para acondicionar e transportar. MOD representa mão-de-obra que participa ativamente na produção, representado por salários, benefícios e encargos sociais, como por exemplo FGTS, 13º salário, vale refeição, vale transporte, plano de saúde e etc. CIF representa os custos indiretos de fabricação que, muito embora não se agreguem fisicamente ao produto, são imprescindíveis para a sua confecção, a exemplo de energia elétrica, a água, a depreciação de máquinas, dentre outros. Estes são os Custos Diretos incidentes sobre a produção. Descartamos no caso em análise os Custos Variáveis por serem de difícil mensuração na partilha entre os produtos obtidos, a exemplo de aluguel de fábrica, depreciação do imóvel, mão de obra indireta, etc.

A contabilidade brasileira encontra-se inserida nas Normas Internacionais de Contabilidade e as definições dos eventos que a compõe são normatizadas através os Pronunciamentos Contábeis, e, dentro dessa linha de pensamento aqui destacamos o que expõe o CPC 16 (R1), ao convergir as Normas Internacionais de Contabilidade IAS 2 (IASB):

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

*Estas as considerações a respeito do que venha a ser Custo de Produção.*

*Ao analisarmos os fundamentos fiscais em que o autuante enquadrou as operações em apreço, verifica-se que o mesmo baseou-se no que determina art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96, conceito abarcado pela nossa legislação do ICMS, através a Instrução Normativa 52/13, de 18 de outubro de 2013, ao dar tratamento às operações de transferências.*

*Ocorre que a Instrução Normativa não tem o poder de modificar procedimentos determinados por legislações superiores. Caso quisesse normatizar teria que se reportar ao que determina a própria Lei Complementar nº 87/96, que assim se expressa em seu Artigo 33:*

*Na aplicação do art. 20, observar-se-á o seguinte:*

*II – somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento: (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)*

*b) quando consumida no processo de industrialização; (Incluída pela LCP nº 102, de 11.7.2000)*

*Se não bastasse o que determina o estatuto acima, ao analisarmos a conceituação tributária de custos, reportamo-nos ao que determina o Regulamento do Imposto de Renda:*

*Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º):*

*I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;*

*II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;*

*III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;*

*IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;*

*V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.*

*Parágrafo único. A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 2º).*

*Art. 291. Integrará também o custo o valor (Lei nº 4.506, de 1964, art. 46, incisos V e VI):*

*I - das quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e manuseio;*

*II - das quebras ou perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros, desde que comprovadas:*

*a) por laudo ou certificado de autoridade sanitária ou de segurança, que especifique e identifique as quantidades destruídas ou inutilizadas e as razões da providência;*

*b) por certificado de autoridade competente, nos casos de incêndios, inundações ou outros eventos semelhantes;*

*c) mediante laudo de autoridade fiscal chamada a certificar a destruição de bens obsoletos, invendáveis ou danificados, quando não houver valor residual apurável.*

*Art. 292. Ao final de cada período de apuração do imposto, a pessoa jurídica deverá promover o levantamento e avaliação dos seus estoques.*

*Art. 293. As mercadorias, as matérias-primas e os bens em almoxarifado serão avaliados pelo custo de aquisição (Lei nº 154, de 1947, art. 2º, §§ 3º e 4º, e Lei nº 6.404, de 1976, art. 183, inciso II).*

*Art. 294. Os produtos em fabricação e acabados serão avaliados pelo custo de produção (Lei nº 154, de 1947, art. 2º, § 4º, e Lei nº 6.404, de 1976, art. 183, inciso II).*

*Da análise efetuada pelo relator a respeito das planilhas de custos quando se refere às planilhas do exercício de 2011, refuta-se o seu posicionamento, restando provado que as mesmas serviam tão somente de informações para produtos produzidos no exercício anterior e transferidos no exercício fiscalizado, 2012.*

*Desta forma, divergindo do voto vencedor, voto por dar PROVIMENTO ao Recurso apresentado por PANDURATA ALIMENTOS LTDA., para considerar IMPROCEDENTE o Auto de Infração nº 206891.3058/16.*

Perceba-se a árdua saga do Contribuinte.

Para além de aguardar décadas pela definição de uma questão jurídica (sobre como tributar as transferências via ICMS, tema ainda envolto em dúvidas), sujeita-se às compreensões de cada ente tributante (ou mesmo de cada agente da fiscalização) a respeito de “práticas contábeis” - para cada um dos tributos, IR, IPI, PIS/COFINS, ICMS...

Leio na voz do Prof. José Rosivaldo Evangelista Rios (Conselheiro prolator do voto acima transcrito) que a Instrução Normativa SAT nº 52/13 é incompatível com a LC 87/96, e que o não acolhimento dos “custos industriais” como componente do crédito a ser apropriado pelo estabelecimento filiado destinatário fere a legislação contábil.

Leio na voz do Prof. Eduardo Ramos de Santana, Presidente desta Câmara e Relator do recurso, que os “custos industriais” não podem ser havidos como implicitamente enunciados no rol exemplificativo do (revogado) inciso II, do § 4º, do art. 13 da LC 87/96.

Leio ainda, na voz do Sujeito Passivo que tais custos, dada as peculiaridades de sua atividade, devem amoldar-se aos conceitos insculpidos no multicitado e já tardiamente revogado inciso II, do § 4º, do art. 13 da LC 87/96), quanto ao “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”

Com a devida licença, a autuação não concorre de forma alguma à necessária racionalidade da tributação.

A par de mantida a eficácia da norma sob alguma modulação, o dispositivo foi havido como inconstitucional! O sujeito passivo está sendo compelido a pagar imposto e multa (gravosa!) por ter cumprido (de acordo com seus entendimentos baseados em práticas contábeis de outros entes

tributantes, e do mercado) com uma legislação inconstitucional! Assim declarada pelo Supremo Tribunal Federal! Em razão do quê já se encontra revogada pelo Congresso Nacional!!

Peço licença aos ilustres julgadores, mais uma vez, para registrar que a missão deste Conselho, à luz do art. 2º do Regimento Interno deste CONSEF (Decreto nº 7.592/99), é “julgar litígios”, isto é, dirimir os conflitos entre os Interessados e a Fazenda Pública Estadual.

Não é seu papel reverberar conflitos, ou torná-los insolúveis.

A missão é de administrar justiça, em um exercício heterotópico, e por isso bastante limitado, de função quase jurisdicional. Mais que um controle de legalidade, este Conselho opera, e deve operar, nos seus estritos limites, um controle de legitimidade e de justiça.

Quando verifico que uma questão já foi definitiva e suficientemente dirimida por parte do Poder Judiciário (ADC 49) **reconheço a aplicabilidade cogente do que dispõe o art. 125 do COTEB (e art. 167 do RPAF)**. Não se pode aplicar, dentro da esteira racionalidade da tributação e de qualquer juízo de equidade, uma cobrança que deriva de uma legislação havida por inconstitucional para o fim de manter constituído crédito tributário.

Ora, a se manter o valor do lançamento, com fundamento em lei declarada inconstitucional pelo STF, é forte a convicção de que o crédito sofrerá revisão na esfera judicial, com os efeitos da sucumbência. Senão por qualquer outro motivo, em razão da preservação da segurança jurídica do contribuinte, e do princípio da racionalidade da tributação.

Afinal, como sustentar seguro um lançamento que se faz, ao arrepio dos critérios adotados pelo mesmo Sujeito Passivo para o cômputo do custo de transferência, sob os mesmos fatos e sob o mesmo repertório normativo, oras para incluir, oras para excluir rubricas? De anotar, em verdade, que a atividade revisional é insegura.

Diante dessas circunstâncias concretas, considerando decisões anteriores relacionadas com este Sujeito Passivo, sou pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, e pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 232940.0003/20-0, lavrado contra **PANDURATA ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 981.945,02**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros: João Vicente Costa Neto, Marcelo Mattedi e Silva e Eduardo Ramos de Santana.

VOTO DIVERGENTE: - Conselheiros: Henrique Silva de Oliveira, Rafael Benjamin Tomé Arruty e Antonio Dijalma Lemos Barreto.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 10 de abril de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/RELATOR

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA - VOTO DIVERGENTE

THIAGO ANTON ALBAN - REPR. DA PGE/PROFIS