

**A. I. N°** - 206891.0007/08-0  
**AUTUADO** - DANONE LTDA.  
**AUTUANTES** - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO e  
JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO JORGE  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 17.10.08

#### **4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF N° 0311-04/08**

**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 entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação tributária em vigor: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração caracterizada. Não acatadas as preliminares de decadência e nulidade suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 31/03/08, para exigir ICMS no valor de R\$ 227.458,43 relativamente as seguintes infrações:

01 - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, acrescido da multa de 60%, no valor de R\$ 104.170,15 e que teve fundamento na planilha de custos apresentada pela própria empresa, para o período jan/dez-03.

02 - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, acrescido da multa de 60%, no valor de R\$ 123.288,28, apurado mediante arbitramento e relativo ao expurgo dos elementos do custo, itens depreciação e manutenção registrados na DIPJ ano calendário 2003.

O autuado apresentou impugnação (fls. 148 a 161), inicialmente argumenta que a autuação não foi adequadamente motivada, o que implica a nulidade do ato administrativo de lançamento, pois a fiscalização limitou-se a afirmar que a empresa teria utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS, em desacordo com o disposto na Lei Complementar 87/96, sem maiores considerações e sem a comprovação adequada, em flagrante cerceamento ao direito de defesa do autuado.

Diz que o Estado de Direito garante aos acusados e litigantes em geral, na esfera administrativa e judicial, a mais ampla defesa, com os recursos a ela inerentes, assegurando-lhes o devido processo legal e garantindo-lhes, outrossim, o direito ao contraditório, conforme dispõe o artigo 5º, LIV e LV, CF/88. Descumprido tal princípio, no caso, uma vez que a autuação não apresentou as planilhas demonstrativas de estorno de crédito e custo de transferência de forma minimamente inteligível e satisfatória, impedindo melhor análise dos documentos que originaram o imposto exigido, o que implica nulidade da autuação, conforme art. 57, IV e 58 da CLTA /MG (Decreto 23.780/84), que transcreve.

Discorre sobre o ato administrativo, cita Celso Antônio Bandeira de Mello, esclarece que sua validade exige a observância de determinados pressupostos, que podem se viciados, torná-lo

nulo, dentre outros, a ausência de documentos que comprovem os fatos alegados em manifesta violação ao direito de defesa.

Questiona a origem da base de cálculo utilizada pela fiscalização, pautando-se apenas no argumento “*utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo*”, sem trazer a origem dos valores descritos como a base de cálculo, o que claramente caracteriza o lançamento efetuado com base em presunção, confirmado pelo próprio fiscal quando reconhece que procedeu ao cálculo dos valores supostamente devidos por arbitramento, configurando, assim, a total ausência de elementos suficientes para imputar à IMPUGNANTE a pecha de devedora ou infratora.

Sabe-se que em matéria tributária não se admite o emprego de presunções absolutas, as mistas são rechaçadas pela doutrina, pois, sendo ilididas por apenas alguns meios de prova legalmente especificados, representam violação aos princípios constitucionais tributários e a ampla defesa. Cita a Geraldo Ataliba: “Não pode ser aplicado qualquer tipo de punição com base em presunções. Por outro lado, também não pode -- sem ampla comprovação, convincente aos olhos do julgador -- ser reconhecida a existência ou autoria de qualquer fato ilícito”.

Assim, entendendo que houve presunção e ofensa ao princípio da legalidade, evidente falta de motivação fática e legal, porque a autoridade fiscal não agiu com a diligência, prudência e profundidade que deveriam nortear sua atuação, concluiu equivocadamente que a empresa teria deixado de pagar o ICMS devido, em manifesta afronta à busca da verdade material, que deve prevalecer sobre a verdade formal.

Com relação à decadência, diz que a mesma tornou indevido o período de janeiro / maio 03, nos termos do art. 150, §4º, Código Tributário Nacional, que transcreve.

Diz que cumpriu com todos os seus deveres tributários principais e acessórios, escriturando notas fiscais de entrada, de saída, apurou o imposto segundo consta do livro de Apuração do ICMS, apresentou todas as declarações exigidas legalmente, além de recolher tempestiva e corretamente o imposto devido ao Estado da Bahia por conta das operações realizadas em seu estabelecimento localizado no Estado. Praticou incontestável lançamento tributário o qual, junto com o imposto pago antecipadamente estiveram à disposição da fiscalização para verificação e homologação expressa durante o prazo de 05 anos a contar dos respectivos fatos geradores mensais.

Contudo, não houve a homologação expressa referente à parcela contestada do exercício 2003 e sim a homologação por decurso de prazo, também conhecida como homologação tácita, pois é assim o §4º do artigo 150 antes referido, ao asseverar que a ausência de manifestação da Fazenda Pública quanto à expressa homologação dos lançamentos e dos pagamentos realizados pelo contribuinte dentro do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

Cita e transcreve a jurisprudência (Resp 678454/SC, 21.08.07 e Resp 733915 /SP, 07.08.07).

Assevera que a decadência tributária é um limitador temporal ao poder de constituição de crédito tributário imposto pela legislação aos entes tributantes, transcorrido o prazo sem pronunciamento da Fazenda Pública quanto à homologação expressa, tem-se como consequência, não só a homologação tácita do lançamento, mas também a extinção definitiva do crédito e o não direito de lançar nova exação sobre o mesmo período.

Ressalte-se que após a homologação tácita ocorrida por decurso de prazo está extinto o crédito tributário e igualmente extinto o direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento de ofício pelas eventuais diferenças de ICMS sobre o período de 2003. Lembrando que não estamos diante da alegação de dolo, fraude ou simulação a justificar a não observância deste limite temporal para constituição do crédito tributário. Tendo em vista que o presente Auto de Infração foi lavrado apenas em 30 de junho de 2008 é manifestamente ilegal a cobrança referente aos meses de janeiro a maio do referido ano, que deveria ter sido excluído de plano.

No mérito, alega que a fiscalização analisou a demonstração da base de preço de transferência entre os estabelecimentos do autuado, ou seja, o preço de custo adotado, irregularidade aos artigos 93, §5º, inciso II e 97, inciso VIII do Decreto 6.284/97 (RICMS /BA), que também descreve:

Explica que o autuado, ao determinar o preço de custo utilizado como base para a transferência das mercadorias entre os estabelecimentos não o fez a seu exclusivo critério, mas sim com base na legislação de regência a qual está subordinado o estabelecimento produtivo da empresa e remetente das mercadorias, no Estado de Minas Gerais.

Diz que a Lei Complementar 87/96 prescreve no artigo 13, §4º a base de cálculo, que corresponde ao “custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”. Compara que o Decreto 6284/97 (RICMS BA, art. 56, IV), tratou do assunto de forma semelhante sem adentrar na caracterização de cada componente de custo. Por sua vez, o Decreto 43.050/02 (RICMS MG, art. 43, V) do Estado de Minas Gerais, onde se localiza o estabelecimento fabril do autuado, remetente das mercadorias transferidas, ao regulamentar o ICMS não se conteve em reproduzir a regra geral estabelecida pela LC 87/96, mas especificou o que estaria contido nos termos “matéria-prima”, “material secundário”, “mão-de-obra” e “acondicionamento”. Transcreve os dois textos.

Admite que respeitou a legislação a qual está subordinado o estabelecimento remetente das mercadorias, calculou e emitiu documento de transferências interestaduais entre suas filiais com a base de cálculo ora questionada pela fiscalização na presente autuação. Ressalta que a empresa, ao seguir os ditames legais do Estado de Minas Gerais, o fez arcando com os respectivos impostos, não tendo qualquer ganho ou vantagem seja fiscal ou financeira, não havendo qualquer desvirtuamento do princípio constitucional da não-cumulatividade, que é a razão dos créditos escriturados no estabelecimento ora autuado.

Insiste que não há que se falar em crédito indevido, mesmo quando o imposto destacado no documento de transferência emitido pelo estabelecimento mineiro serve de base para a escrituração de créditos no estabelecimento baiano, haja vista a natureza não-cumulativa do ICMS e já que o autuado seguiu rigorosamente o disposto na Lei Complementar 87/96, nos termos da legislação mineira, onde está localizado o estabelecimento remetente das mercadorias.

Finaliza, pedindo que seja julgado nulo o auto de infração combatido, haja vista a falta de motivação legal e fática caracterizadora de cerceamento de defesa e a ocorrência da decadência dos períodos anteriores a junho de 2003. Caso não entendidas tais hipóteses, acolhida impugnação do autuado que creditou do ICMS destacado nas operações interestaduais em estrito cumprimento à legislação regente do estabelecimento remetente das mercadorias.

Os autuantes, em sua informação fiscal (fls. 169 a 217), ressaltam que objetiva essa peça identificar e quantificar a base de cálculo na hipótese de transferência de produtos industrializados para filias localizadas em outras unidades da federação, de modo que se compreenda a controvérsia ora instalada.

Transcrevem o art. 155, §2º, XII, “i” e 146, III, “a”, ambos da CF/88, que se referem ao valor tributável e delegação a lei complementar para fixar base de cálculo e estabelecer normas gerais pertinentes à matéria tributária do ICMS.

Ressaltam que a Lei Complementar 87/96, em seu art. 13, §4º, II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte deve corresponder ao “custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”. Em realidade, a LC definiu e elegeu os elementos de custos de produção que devem ser somados para se encontrar a base de cálculo do ICMS nas operações de transferências interestaduais.

Salientam que a mesma regra foi incorporada no art. 17, §7º, II da Lei nº 7.014/96 e art. 56, V, “b” do RICMS/BA, que respaldam a exigência do crédito fiscal ora exigido, tomando como parâmetro para a definição da base de cálculo, o somatório dos custos de matéria-prima, material

secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não admitindo nenhum outro tipo de custo, além dos elencados na LC 87/96.

Destacam a necessidade da real compreensão e alcance da regra prevista no art. 13, §4º, II, CTN, sobretudo para os que operam em mais de um Estado, evitando destacar e recolher valor maior ao Estado de origem, enfrentando, em seguida, problemas no Estado destinatário, tendo em vista a correta partilha do ICMS entre os entes da federação, nas operações de transferências interestaduais. Para melhor resposta a tal indagação deve ser feita uma verificação sistemática do papel da lei complementar no campo do ICMS; interpretação do CTN, nas disposições da Ciência Contábil, nas legislações estaduais, na doutrina e na jurisprudência dos tribunais administrativos e judiciais, como se verá adiante.

Explicam que com relação à primeira infração, expurgo da rubrica IMP. IND teve por fundamento a própria planilha de custo de produção apresentada pela empresa autuada, conforme documento de fls. 121/122, e CD de fl. 12, onde discriminou os itens dos CUSTOS DE PRODUÇÃO, inclusive os impostos indiretos (IMP. IND), distorção corrigida através do demonstrativo ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, conforme fls. 12/88.

Seguindo essa linha procedimental, consignado está no rodapé do citado demonstrativo (fls. 13/88 e fl. 12) que foi considerado o custo de produção fornecido pela empresa, exceto a rubrica IMP. IND (Impostos Indiretos). Foi incluído o valor do ICMS, à alíquota de 7%. Esclarecem que foi excluído o valor da rubrica IMP. IND e incluiu-se o valor correto do ICMS com a alíquota correspondente à Unidade da Federação de origem. Como a unidade federada de origem foi o Estado de MINAS GERAIS, considerou-se a alíquota de ICMS no percentual de 7% (sete por cento) para ser embutida na base de cálculo, por força de determinação legal.

Na segunda infração, expurgo dos itens relativos a DEPRECIAÇÃO e MANUTENÇÃO, registrados na Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, DIPJ ano-calendário 2003, através de arbitramento, uma vez que, após reiteradas intimações, forneceu a planilha de custo de produção do exercício de 2003, com valores zerados para o item DEPRECIAÇÃO e sem nenhuma informação para o item MANUTENÇÃO.

Afirmam ainda que, diante desse fato, não restou alternativa senão arbitrar, proporcionalmente, o que representa os itens de depreciação e manutenção em relação ao custo dos produtos vendidos também consignado na mencionada DIPJ, com fundamento no art. 938, § 6º, RICMS-BA, que transcreve.

Assim, o gasto com MANUTENÇÃO, DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO totalizou R\$ 41.672.790,52 do somatório do CUSTO DOS PRODUTOS FABRICADOS - R\$ 599.170.341,22 constante da DIPJ ano-calendário 2003 (fls. 131/138), implicando proporção equivalente a 6,955%, que foi utilizado nos estornos mensais dos respectivos créditos fiscais indevidamente apropriados na apuração do ICMS, em conformidade com o demonstrativo de fl. 90.

Transcrevem decisões dos tribunais administrativos e judiciais sobre a matéria em questão.

Acórdãos 0210-11/04 e 0340-11/06 do CONSEF sobre o assunto das transferências interestaduais com base de cálculo superior; decisão do TJ RS (processo 70002778157, de junho 07); decisão transitada em julgado do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no REsp nº 707.635-RS (2004/0171307-1), no qual foi decidido que a definição da base de cálculo do ICMS é reservada à Lei Complementar (art. 146, III, “a” da CF) e não pode ser modificado por regra estadual. Naquela decisão, o STJ manifestou-se pelo entendimento que na operação de transferência do produto enviado para estabelecimento do mesmo contribuinte localizado em outro estado, a base de cálculo era o custo da mercadoria, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Nesta mesma linha de raciocínio, transcrevem posicionamento do STF (RE 79452 / RS) acerca da interpretação restritiva para elementos de custo definidos no art. 13, §4º, II da LC 87/96, respeitando medida de política tributária ao fazer com que o Estado consumidor

abocanhe uma maior fatia do imposto nas operações de transferências interestaduais de produtos industrializados.

Resumem que a melhor interpretação com a realidade posta para se encontrar sentido e o alcance da norma contida no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, deve ser feita da mesma forma que foi adotada pelo STF, na decisão supracitada. a) Trata-se de definição contida em LC e a legislação (lei, decreto etc.) não pode reduzir ou ampliar o que está expresso; b) a interpretação deve ser literal. Se o legislador não quisesse restringir, colocaria um ponto após a expressão CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA; c) Se o legislador da LC 87/96 não quisesse ser taxativo não incluiria a restrição constante da parte final do art. 13, § 4º, II: “assim entendida como”, referindo-se à BASE DE CÁLCULO; d) essa opção do legislador diz respeito a uma medida de política tributária: fazer com que o Estado consumidor participe de uma fatia do imposto em tais operações; e) buscou-se nas normas do direito tributário e do direito privado, em especial na Contabilidade de Custos, o conceito/definição de MATÉRIA-PRIMA; SECUNDÁRIA; MÃO-DE-OBRA; ACONDICIONAMENTO; f) nas pesquisas feitas no direito e na legislação tributária, na Ciência Contábil (custos), como visto anteriormente, não tem amparo para alocar as rubricas DEPRECIAÇÃO, MANUTENÇÃO, ENERGIA (ELÉTRICA; TERMICA; COMBUSTIVEIS), dentre outras, regra geral, em nenhum dos quatro elementos previstos no art. 13, §4º, II, da LC 8796.

Em relação à defesa apresentada, registram que em nenhum momento, foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente PAF.

Sobre a decadência, dizem que está por demais pacificado na jurisprudência administrativa que o prazo decadencial para o exercício do direito de constituição do crédito tributário deve ser analisado com base no estatuído no art. 173, I do CTN.

Citam e transcrevem os arts. 107-A e 107-B do COTEB (Código Tributário do Estado da Bahia), Lei nº 3.956/81, para assegurar a não prevalência da tese da decadência mensal, uma que a mesma fixou expressamente um prazo para a homologação. Trazem artigo publicado no SITE [www.jus.com.br](http://www.jus.com.br) no qual defende seu autor que o lançamento e a homologação desse lançamento são direitos potestativos da Fazenda Pública, mas são distintos. Sendo assim, possuem regras também distintas. A regra da decadência está contida no artigo 173; a de homologar, no art. 150, § 4º, CTN, esta regra, portanto, trata tão somente da decadência do direito subjetivo de homologar. Tal homologação diz respeito à ocorrência do fato jurídico tributário previsto na hipótese legal, para os tributos em que o contribuinte tem a obrigação de antecipar o correspondente pagamento antes de qualquer intervenção do fisco. Em relação a tais tributos, o contribuinte quita, paga parte dele ou não paga nada. Pagando-o integralmente, extingue, por consequência lógica, o direito subjetivo do fisco de efetuar qualquer lançamento em razão da inexistência de crédito tributário a ser constituído. Verificando-se pagamento apenas parcial ou ausência de pagamento, não se extingue o direito do fisco de efetuar o lançamento, seja por inexatidão, seja por omissão e, nesse caso, o lançamento não mais se enquadra na modalidade por homologação, mas feito de ofício, por regra contida no art. 149, V, CTN. “*sempre que se comprove omissão ou inexatidão por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere, o lançamento é feito de ofício*”. Completa tal entendimento com síntese do professor Luciano Amaro que ensina “*o lançamento por homologação não é atingido pela decadência*”

Explicam ainda o mencionado artigo “em se verificando o pagamento integral do tributo, permanece apenas a faculdade do fisco de homologar a atividade praticada pelo contribuinte. O prazo para que a Fazenda Pública faça expressamente essa homologação é de cinco anos a contar da ocorrência do fato jurídico tributário. Transcorrido o prazo sem a homologação expressa dá-se a homologação tácita em relação ao pagamento efetuado. Lição do art. 150, § 4º, CTN.”

Contestam o argumento apresentado pela defesa acerca de erro na base de cálculo do ICMS cujo lançamento não corresponderia ao resultado numérico obtido pela autoridade fiscal, o que torna inexorável a declaração de nulidade do auto de infração. Citam e transcrevem o art. 18, RPAF.

No mérito, contestam a alegação do autuado de que tem o direito de formar a base de cálculo para as operações de transferências de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação, com a inclusão de todos os valores que compõem o custo de produção, conforme indicação da legislação mineira, porque devem obediência antes a Lei Complementar. Transcrevem a LC 87/96 e ressaltam seu papel.

Destacam, 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.

Esclarecem que o frete, por exemplo, contratado com cláusula CIF, não se aplica às transferências, face não constituir um elemento do custo de produção e sim uma despesa operacional. Não se percebe as figuras do remetente/vendedor e destinatário/comprador (pessoas jurídicas distintas).

Transcrevem novamente, ementa do julgamento do RE 707.635-RS do STJ-RS, ao decidir que a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimento do mesmo titular é o valor da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Transcrevem também, parte do artigo publicado em <http://jus2uol.com.br>, também do professor MÁRCIO ALEXANDRE FREITAS. Nos dois textos, fundamenta-se de forma clara a intenção do legislador em eliminar conflitos de competência de diversas legislações tributárias estaduais, com a definição estabelecida na LC 87/96 em relação à base de cálculo nas operações interestaduais das transferências realizadas por estabelecimentos de um mesmo titular, evitando que cada ente federativo estabelecesse normas para regular a matéria ao sabor dos seus interesses. Essa é uma questão de limitação constitucional ao poder de tributar para manter o equilíbrio entre as Federações.

Transcrevem igualmente recente texto extraído do voto do Ministro Gilmar Mendes, no RE 560626/RS, no plenário do STF, em 12.06.2008: “Não se justifica, ao menos por meio de legislação ordinária, a criação de hipóteses de base de cálculo do ICMS” “...sob pena de admitirem-se diferenciações em cada um dos Estados (...) com evidente prejuízo à vedação constitucional de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente e à segurança jurídica”, valor jurídico maior, que fundamenta o mecanismo da fixação da base de cálculo ora examinado.

Utilizam as normas gerais do Direito Tributário, em especial, os artigos 109 e 110, CTN, a fim de construir a melhor interpretação para os conceitos desses elementos de custo de produção, uma vez que a Lei Complementar 87/96 fixou, elegeu taxativamente, literalmente, os elementos de custo de produção (matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento), que, somados, formarão a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados.

Assim, enfatizam que a lei tributária pode dar efeitos iguais para diferentes institutos do direito privado, mas não seu intérprete. Citam o professor Luciano Amaro, “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 expresso”.

Concluem, portanto, que se o direito tributário 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 expresso para poder surtir e operar os efeitos fiscais. Por outro lado, o artigo 110, CTN veda que o legislador infraconstitucional possa alterar conceitos e institutos de direito privado, com o fito de expandir a sua competência tributária prevista no Texto Constitucional. O objetivo é preservar a rigidez do sistema de repartição das competências tributárias entre os entes políticos da Federação. Em suma, esse artigo funciona como uma limitação à discricionariedade do legislador tributário.

Continuando na linha de pensamento, constroem os auditores que havendo controvérsia, é natural e lógico buscar a solução nas normas tributárias. No silêncio destas, como ocorre no presente caso, busca-se então guarida nas normas de direito privado. Nesse norte, a Ciência Contábil definirá 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 se deve entender por matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento. Para tanto, o correto é recorrer às normas da Ciência Contábil, da Contabilidade ou de outros institutos de Direito Privado.

Assim, transcrevem novamente trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, que define os quatro elementos de custo de produção ou as rubricas listadas na Lei Complementar nº 87/96 (art. 13, §4º, II), de forma bastante expressiva no ponto de suprir a lacuna deixada pelo legislador infraconstitucional, assim como para facilitar a percepção dos termos ou expressões utilizadas pela norma.

Reportam-se os auditores às normas de contabilidade, com ênfase em custos, na doutrina de diversos professores, a exemplo de PAULO H. TEIXEIRA, GEORGE E RODRIGO LEONE E ELISEU MARTINS, LEONE E LEONE; CRESO COTRIM, definindo os conceitos básicos de custo industrial: materiais (matéria-prima, material secundário e de embalagem), mão-de-obra e custos indiretos de fabricação, custo de produção, frete, despesas gerais etc, pacificando a construção das estruturas dos custos de produção, segundo as normas contábeis, refutando inclusive as incongruências da legislação de Minas Gerais (RICMS – MG) - aprovado pelo Decreto 43.080/2002, art. 43, §2º, incisos I a IV que distorce e modifica o que a Ciência Contábil define como depreciação e mão-de-obra:

Outro item, objeto da análise dos autuantes, a parcela do frete nas operações subseqüentes de vendas ou transferências. Garantem, com base nas definições buscadas também na Ciência da Contabilidade, asseveram que, ocorrendo após o produto acabado ou a mercadoria já produzida, é uma despesa, pois somente é conhecida quando do processo de comercialização ou de transferência dessa mercadoria, pronta para o consumo, não existindo nenhum vínculo (direto nem indireto) com o custo de produção. Conforme o Professor CRESO, entende-se como despesa “...todos os gastos incorrido pelas organizações tendo-se por objetivo a obtenção de receitas. As despesas são contas de período e em assim sendo não compõem o custo da produção (tanto as despesas variáveis como as fixas).”

Alem disso, esclarecem 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, por conseguinte, frete CIF, também deve ser desconsiderado quando da formação da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96.

Com relação aos combustíveis e energia elétrica, destacam a Súmula 12 do segundo Conselho de Contribuintes da Receita Federal, para firmar que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário. Cita novamente o entendimento do Professor CRESO ao ratificar que a legislação define custo para transferência com os elementos que já conhecemos (art. 13, §4º, II da LC 87/96) e a inclusão da energia elétrica na composição da base de cálculo do ICMS só será possível se houver alteração na legislação vigente.

Aduzem que o STJ reafirmou essa orientação em vários julgados, firmando jurisprudência no sentido de que energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumos, matéria-prima, nem produto intermediário, pois não se incorporam nem são consumidos em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de “bens de uso e consumo” Citam os julgados. 1) AgRg no RE 731885 – PR, relator Ministro Luiz Fux, DJ de 20/03/2006; 2) RESP 518656-RS, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 31/05/2004; 3) AgRg no AG 623105-RJ, Relator

Min. Castro Meira, DJ de 21.03.2005; 4) AgRg no RE 826689-RJ, Relator Min. Francisco Falcão, DJ de 22/06/2006.

Citam as consultas 090/2000 e 056/2002 formuladas à Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná, cuja resposta após discorrer sobre a hierarquia das normas do ICMS, reconhece que o dispositivo legal é exaustivo, não podendo acrescentar itens como manutenção, depreciação, frete, mão-de-obra indireta, etc, concluindo que a enumeração dos itens que compõem o custo da mercadoria produzida é taxativa, ou seja, a soma do “custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento” e que não cabe a legislação estadual interpretar de outra forma.

Informam os auditores, que na legislação do Estado de Minas Gerais surge a figura da “mão-de-obra tecnológica” que incrementa a base de cálculo de ICMS ao arripio da interpretação restritiva do artigo 13, §4º, II da LC 87/96. Em São Paulo, editou-as a DN CAT 05/2005, um ato normativo emanado das autoridades administrativas que se enquadra no rol das normas complementares tributárias, nos termos do artigo 100, CTN, não podendo, por conseguinte, inovar, estabelecendo além do que está na lei ou mesmo no regulamento. Tais atos devem ser apenas complementares.

Por outro lado, listam decisões dos Conselhos de Contribuintes em diversos Estados (fl. 208), decidindo pela literalidade ou taxatividade dos elementos contidos na norma em discussão. Ressalva, no entanto, que não chegou a ser apreciado o que seria caberia em cada uma das rubricas (matéria-prima, material secundário, mão-de-obra, acondicionamento).

Colacionam ainda decisão através do Processo nº 70002778157, de 06.06.07, Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (fl. 210), identificando que, no caso, não foram adotados, os critérios do inciso I ou II do art. 9º do Convênio 66/88 (13, §4º e incisos da LC 87/96), pois, a transferência ocorria pelo preço de “consumidor final”, ignorando os preceitos contidos na legislação de regência, daí os cofres do RS eram lesados, na medida em que a empresa se apropriava de crédito fiscal a maior na operação de transferência de São Paulo para este Estado. Nesse caso, inclusive, o fisco adotou o arbitramento, na medida em que a empresa não prestou os esclarecimentos oportunos.

Volta a citar decisão do STJ (RECURSO ESPECIAL Nº 707.635 – RS, processo 2004/0171307-1), transitado em julgado em novembro de 2005, consagrando que a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, “a”, CF/ 88 e a fixação da base de cálculo de produto industrializado, quando sai de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, para outro Estado, pelo art. 13, § 4º, II, não pode ser modificado por regra estadual.

Dizem, em conclusão, que o artigo 13 §4º II da LC 87/96 deve ser interpretado literalmente, em conformidade, inclusive, com as várias decisões do tribunal maior, o STF. Citam RE 361829/RJ, RE 91737/MG, RE 79452/RS.

Assim, asseveram que STJ e STF já pacificaram entendimento quanto à aplicação da legalidade tributária estrita (art. 97, IV, CTN) na definição da base de cálculo dos impostos, não sendo lícito ao interprete estender ou reduzir a base impositiva do tributo.

Por fim, afirmam que tendo demonstrado e comprovado o acerto do presente PAF, solicitam que julguem pela procedência total do Auto de Infração.

## VOTO

Cuida o presente Auto de Infração da exigência de ICMS por utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar.

Antes de adentrar nas questões de mérito, cabe tecer considerações acerca das preliminares invocadas pelo sujeito passivo:

I – Decadência. É instituto aplicado ao sistema tributário como forma extintiva de direito subjetivo da Fazenda Pública, constante numa relação jurídico tributária. Nasce em razão da



omissão do sujeito ativo em proceder ao lançamento tributário. O prazo de decadência existe para que o sujeito ativo constitua o crédito tributário, não sendo atingido pela perda do direito de lançar. Os dois comandos vinculados normalmente à temática geral da decadência tributária foram trazidos pelo sujeito passivo, o do art. 173, I e o outro do art. 150, § 4º, ambos do CTN (Código Tributário Nacional), que o invoca a seu favor.

A rigor, o dispositivo que trata de decadência se expressa no art. 173, I CTN e prevê como marco inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. O art. 150, por sua vez, trata do lançamento por homologação. Seu parágrafo 4º estabelece o prazo para a prática desse ato, que é de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. Advertindo para a circunstância de que, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado considera-se definitivo o lançamento.

Nos lançamentos por homologação, em que haja antecipação de pagamento do tributo, aplica-se o exposto no art. 150, § 4º e o prazo para a decadência será de cinco anos a contar do fato gerador, exceto quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Não havendo pagamento antecipado pelo contribuinte, é cabível o lançamento direto (de ofício), previsto no art. 149, V, CTN, e o prazo decadencial rege-se pela regra geral do art. 173, I, CTN (RESP 445.137/MG agosto 2006).

Noutras palavras, não há que se falar em homologação tácita ou expressa, no período de janeiro/maio de 2003, conforme defendido pelo autuado, tendo em vista que o que se homologa é a apuração feita pelo sujeito passivo com base na qual foi antecipado o respectivo pagamento e, no caso concreto, não houve antecipação, não havendo assim o que homologar, dando azo ao lançamento de ofício, como se verificou.

Por sua vez o art. 107-B da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), que incorporou o art. 150 do CTN, no seu parágrafo 5º dispõe:

Art. 107-B

§ 5º - Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação

Assim, tendo a legislação tributária do Estado da Bahia também fixado prazo para homologação do lançamento do crédito tributário, não pode ser argüido o prazo do comando homologatório estabelecido no art. 150, § 4º do CTN, que somente se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação, conforme reprodução do texto.

Art. 150

§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Portanto, descabida a argüição de decadência por parte do autuado, uma vez que a decadência ocorrerá cinco anos contados do primeiro dia seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a teor do artigo 173, I, CTN, no caso, em 01.01.2008. Os créditos constituídos foram relativos ao exercício de 2003, ou seja, os fatos geradores ocorreram entre o período de 01/01/03 a 31/12/03 e só seriam desconstituídos se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/09.

Rejeito assim a preliminar de decadência suscitada.

II – Nulidade por falta de adequada motivação e cerceamento de defesa. Pugna o sujeito passivo pela nulidade do auto de infração tendo em vista a ausência de motivação da lavratura do Auto de Infração. Considera o autuado que a fiscalização limitou-se a afirmar que a empresa teria utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS, em desacordo com o disposto na Lei Complementar 87/96, sem maiores considerações, sem a comprovação adequada, sobretudo, não apresentou as planilhas demonstrativas de estorno de crédito e custo de transferência de forma minimamente inteligível e satisfatória em flagrante cerceamento ao direito de defesa da Autuada.

Constato, no entanto, que o presente feito está devidamente motivado ao indicar as premissas de direto e de fato em que se apóia a ação fiscal, com menção das normas aplicadas, inclusive exaustiva interpretação dessas normas e dos fatos havidos. Observo ainda que a documentação que lastreou o Auto de Infração foi regularmente entregue ao autuado, inclusive as planilhas relativas às infrações 01 e 02, conforme recebimentos firmados, às fls. 78 a 90 e 124, contendo os elementos fundamentais na constituição do presente lançamento tributário. Portanto, ao contrário do que afirmou as razões defensivas, os elementos constantes do processo demonstram a motivação da autuação.

Quanto ao alegado direito à ampla defesa e ao contraditório (art. 5º, LV) juntamente com acesso à justiça (art. 5º, XXXV), fecham um ciclo de garantias processuais, cujo mandamento é observância às normas legais do processo. No contencioso fiscal, o devido processo legal abrange as hipóteses de conflitos de interesses entre o fisco e o contribuinte, com oferecimento da oportunidade de apresentar defesa e provas que a sustente, contrapor argumentos, poder, enfim, influenciar na decisão e no acerto do crédito tributário em constituição. No caso em tela, o autuado teve a possibilidade de impugnar os atos praticados pelo fisco, trazendo aos autos as argumentações todas que julgou pertinentes, inclusive as alegações de que houve presunção, ofensa ao princípio à legalidade, verdade material, exercitando amplamente seu direito de impugnar o auto de infração. Verifico, assim, que a autuação não foi marcada por qualquer presunção, uma vez que essa decorre apenas da lei; em realidade, amparada na documentação oferecida pelo sujeito passivo e outras trazidas ao processo pelos próprios autuantes, em homenagem à verdade material buscada sempre no processo fiscal. Dessa forma não há que se falar em cerceamento ao direito de ampla defesa ou ato que invalide o auto ou cause mácula ao devido processo legal. Além do mais, o Auto de Infração preenche os requisitos dos artigos 38 e 39, RPAF (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), estando devidamente instruído e o pedido não encontra amparo nas situações previstas no art. 18 do mesmo diploma.

Rejeito igualmente a preliminar de nulidade.

No caso em comento, a ação do Fisco foi dirigida à glosa de determinados valores que foram utilizados ao arripio da legislação que rege o ICMS e que, portanto, não podem ser apropriados a título de crédito. Assim, tal questão foi abordada pelo autuado como em ofensa ao princípio da não cumulatividade e será apreciada mais adiante por se tratar de mérito.

Superadas as preliminares invocadas, passamos às discussões de mérito.

Duas infrações estão sendo exigidas no presente Auto de Infração e ambas decorrem do mesmo fato (crédito fiscal decorrente de operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar), separadas unicamente porque para verificação da primeira infração, as planilhas dos custos de produção do autuado foram apresentadas. Na segunda, o mesmo não ocorreu, sendo utilizado, então, os dados constantes na Declaração de Imposto de Renda, do ano calendário da respectiva ação fiscal.

Verifico que na primeira infração, os auditores, de posse da planilha de custos do autuado, identificaram na composição do custo de produção a rubrica IMP. IND, além de matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra significando impostos indiretos. Tais valores compunham o preço de transferência dos produtos. Tal distorção foi corrigida através do demonstrativo ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, conforme fls. 13/88, sendo estornados os valores consignados nas notas fiscais de transferência, referentes aos impostos diretos e com a inclusão do valor correto do ICMS equivalente à alíquota de 7% (sete por cento) da unidade federada de origem de MINAS GERAIS, com relação ao período janeiro/dezembro de 2003, em um total de R\$ 104.170,15.

Na segunda infração, os itens objetos do estorno foram a DEPRECIÇÃO e MANUTENÇÃO, que também constavam do custo de produção do estabelecimento e que igualmente compunham o preço das transferências interestaduais para o Estado da Bahia. Nesse caso, os valores relativos

às rubricas em questão foram identificados na Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, DIPJ ano-calendário 2003, uma vez que nas planilhas de custo de produção de 2003 fornecidas, constavam valores zerados para o item DEPRECIÇÃO e sem nenhuma informação para o item MANUTENÇÃO.

Diante desse fato, não restou alternativa aos auditores, senão arbitrar, proporcionalmente, o que representa os itens de depreciação e manutenção em relação ao custo dos produtos vendidos também consignado na mencionada DIPJ. Assim, gasto com MANUTENÇÃO, DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO totalizou R\$ 41.672.790,52 e o CUSTO DOS PRODUTOS FABRICADOS - R\$ 599.170.341,22, implicando proporção equivalente a 6,955%, que foi utilizado nos estornos mensais dos respectivos créditos fiscais, conforme demonstrativo de fl. 90, no valor total de R\$ 123.288,28, no período de janeiro/dezembro de 2003.

Com relação ao arbitramento da base de cálculo dos valores estornados nesta infração 02, o mesmo tem fundamento no art. 937, I, RICMS BA, que o prevê para os casos em que se comprove falta de apresentação ao fisco de documentos necessários à comprovação de registros ou lançamento em livros fiscal ou contábil, conforme mostram as cópias de e-mails juntados às fls. 140/143. Acertada também a utilização dos dados da DIPJ 2003, conforme orientação do art. 938, § 6º, RICMS-BA, a seguir transcrito:

Art. 938 - § 6º - O arbitramento poderá basear-se em documentos de informações econômico-fiscais do mesmo exercício ou de exercício anterior, bem como em outros dados apurados dos quais disponha a fiscalização estadual.

Na defesa apresentada, o impugnante alegou resumidamente o que segue:

- 1) Ao determinar o preço de custos que serviu de base para as transferências das mercadorias entre os estabelecimentos o fez de acordo com o Decreto 43.050/02 (RICMS MG, art. 43, V) do Estado de Minas Gerais, a cuja legislação está subordinado o estabelecimento remetente. Essa norma não se restringiu tão somente a reproduzir a regra geral (LC 87/96), mas especificou o que estaria contido nos termos matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;
- 2) Não existe crédito indevido, ainda que o imposto destacado nas transferências interestaduais sirva de base para escrituração de créditos no estabelecimento baiano, haja vista a natureza não-cumulativa do ICMS e, considerando que o autuado seguir rigorosamente o disposto na Lei Complementar, conforme os termos definidos na legislação mineira, onde está localizado o estabelecimento remetente das mercadorias.

O cerne da questão é que a empresa efetuou transferências de estabelecimento localizado no Estado de Minas Gerais para estabelecimento localizado na Bahia, utilizando a base de cálculo do custo de produção, nos termos do art. 43, V, Decreto 43.050/02 (RICMS MG) e a fiscalização entende que nas transferências para estabelecimentos do mesmo titular, a base de cálculo deve se restringir ao custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento (art. 13, §4º, II da LC 87/96).

Pelo exposto, partindo-se do princípio que os custos de manutenção e depreciação, não integram a base de cálculo das transferências, o percentual apurado do custo de produção aplicado ao montante do débito gerado pelas transferências, pela interpretação literal do art. 13, §4º, II da LC 87/96, configura um valor de crédito utilizado a mais que o previsto no estabelecimento autuado.

Ponto relevante na lide é o entendimento do autuado de que ao determinar o preço de custo utilizado como base para a transferência das mercadorias entre os estabelecimentos o fez não ao seu exclusivo critério, mas sim com base na legislação do Estado de Minas Gerais, estando subordinado a essa (legislação) o estabelecimento remetente. Ainda assim, não há que se falar em crédito indevido, porque mesmo quando o imposto destacado nas transferências interestaduais sirva de base para escrituração de créditos no estabelecimento baiano será em obediência à natureza não-cumulativa do ICMS.

Vejamos tal assertiva.

O ICMS é, por certo, não cumulativo, conforme mandamento constitucional, *"compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal"* (artigo 155, § 2º, I, da CF /88).

Não obstante a plena eficácia da norma constitucional a operacionalização do princípio em questão foi cometida ao legislador complementar (art. 155, § 2º, inciso XII, "c"). Coube então à Lei Complementar 87/96 a definição do atual regime de compensação do imposto, com o intuito de dar cumprimento ao princípio da não-cumulatividade (art. 19/21, LC 87/97). Ou seja, o princípio operacionaliza-se por meio do abatimento, feito pelo próprio contribuinte, entre débito e crédito na sua escrituração fiscal, de tal forma que o valor efetivamente recolhido aos cofres públicos resulte do encontro dos débitos pelas saídas, subtraído dos créditos das entradas previstas na lei.

Portanto, o princípio da não cumulatividade outorga ao sujeito passivo o direito subjetivo de pagar ICMS relativo à diferença apurada no encerramento do período, entre seus créditos e seus débitos, na forma "imposto contra imposto". Isto é, o montante do ICMS cobrado nas operações anteriores relativas à aquisição de bens será compensado com o devido nas operações de saídas.

Vale salientar, contudo, que a constituição não autoriza seja o ICMS onerado para o contribuinte de direito por conta do aludido princípio. Ao contrário, é garantido ao contribuinte nas vendas que promova, transferir ao adquirente o ônus do imposto que recolherá ao Estado, ao tempo em que se credita do imposto que suportou nas operações anteriores. Assim, o texto constitucional buscou desonerar o produto nas operações intermediárias, de modo que a carga tributária recaia sobre o consumidor final, que é contribuinte de fato do tributo.

No caso em tela, por se tratar de transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, o próprio princípio invocado pelo autuado que encontra efetividade na LC que, ao disciplinar o regime de compensação, fixa os elementos necessários à operacionalização do sistema de abatimentos, que não poderia, em absoluto, significar alteração de direitos nem a concessão de privilégios para quaisquer entes da mesma federação. Assim, é também a própria Lei Complementar 87/96 que estabelece os critérios como essa transferência ocorrerá, de sorte que não se amesquinhem toda a sistemática pensada para o ICMS, o que o fez através do art. 13, §4º, II da LC 87/96, reproduzido no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96 (ICMS BA).

Desse modo verifica-se que os créditos escriturados, e objeto do presente estorno, não são simples aplicação da não-cumulatividade constitucional do ICMS, como quer o autuado, cujas razões defensivas, não têm respaldo em tal princípio, nem força para elidir a exigência fiscal.

Com relação ao outro questionamento de que ao determinar o preço de custo utilizado como base de cálculo das operações de transferências interestaduais de mercadorias o fez com respaldo na legislação do Estado de Minas Gerais e que o regulamento de ICMS daquele Estado descreve expressamente quais itens compõem as rubricas enumeradas no art. 13, §4º, II, LC 87/96, verifico, no entanto, que existem regras específicas determinadas na mesma Lei Complementar, aplicáveis nas operações interestaduais de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado pertencente ao mesmo titular.

Ora, a expressão mão-de-obra, no léxico, está ligada direta e necessariamente ao trabalho manual - feito com as mãos humanas, sendo que, na ciência contábil (que fornece os subsídios técnicos para a adequada compreensão do termo "custos"), os gastos com mão-de-obra compreendem os dispêndios vinculados aos trabalhadores, não às máquinas.

A discussão aqui está centralizada na base de cálculo a ser corretamente utilizada nas transferências das mercadorias relacionadas nos demonstrativos de fls. 13/88.

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 Lei Complementar 87/96 que, em comando da própria Constituição Federal diz caber à lei complementar fixar a base de cálculo e

estabelecer normas gerais definindo os fatos geradores e contribuintes (art. 155, § 2º, XII, “i” e art. 146, III, “a”).

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.

Assim sendo, 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 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.

Assim, A Lei Complementar a seu turno, 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. De notar que a LC 87/96 ao fixar que a base de cálculo do ICMS nas transferências seria o “custo da mercadoria produzida”, especificou o que seria entendido por tal custo.

O Estado de Minas Gerais, por sua vez, à guisa de interpretar o disposto no inciso II, § 4º, art. 13 da mencionada norma, dispôs sobre a matéria na sub alínea b.2, inciso IV c/c §§ 2º e 3º, art. 43, Parte Geral do RICMS /MG, da forma seguinte:

§ 2º - (...) considerar-se-á, como integrantes do custo da mercadoria produzida relativamente:

I - à matéria-prima: o custo da matéria-prima consumida na produção, nele incluídos os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção;

II - ao material secundário: o custo de todos os materiais e insumos consumidos direta e indiretamente na produção, inclusive energia elétrica;

III - à mão-de-obra:

a - humana: o custo da mão-de-obra pessoal, própria e de terceiros, utilizada direta e indiretamente na produção, acrescido dos encargos sociais e previdenciários;

b - tecnológica: os custos de locação, manutenção, reparo, prevenção e os encargos de depreciação dos bens, representados pelas máquinas, equipamentos, ferramentas, instalações e similares, utilizados direta e indiretamente na produção, inclusive impostos sobre a propriedade e seguros;

IV - ao acondicionamento: todos os custos, diretos e indiretos, necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica.

O regulamento mineiro extrapola ao dizer o que não está contemplado na Lei Complementar, mudando-lhe o texto. Entre outros itens, estranhamos, sobretudo, a divisão de mão-de-obra humana e mão-de-obra tecnológica, incluindo nesse sub item os impostos sobre a propriedade. Comungamos com o pensamento já antes emitido de que os gastos com mão-de-obra relacionam-se com os dispêndios vinculados aos trabalhadores e não às máquinas.

O legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como “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 completar-lhe o sentido. O custo ao qual faz referência o legislador não é o custo contábil, mas um conceito específico para uma finalidade também específica: base de cálculo das transferências interestaduais. Sendo assim, a definição da base de cálculo, matéria reservada à Lei Complementar, não pode ser modificada por lei estadual, seja de Minas Gerais, São Paulo ou da Bahia. Permitido fosse a cada Estado interpretar à LC 87/96, de acordo com os seus interesses, importaria em grande insegurança jurídica e com prejuízos ao pacto federativo.

Isto posto, a matéria em questão, operação de transferência de mercadorias produzidas em um Estado e remetidas para estabelecimento localizado em outro Estado, ainda que pertencendo ao mesmo titular, deve ser tratada necessariamente da forma prevista na Lei Complementar.

Logo, ao constituir base de cálculo de forma não prevista na mencionada LC respaldada, como sabemos, na Constituição Federal, o autuado assume o risco e a responsabilidade pela exigência do crédito tributário, além de suportar o conseqüente ônus financeiro. Ainda que tenha agido em cumprimento à orientação dada pela própria legislação do Estado de Minas Gerais, a obrigação tributária existente com o Estado da Bahia deve ser preservada.

Tanto é assim, que o Decreto 6.284/97 (RICMS BA) prescreve em seu art. 93, § 5º:

§ 5º Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado:

I - (...)

II - quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou quando o imposto houver sido recolhido com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.

No caso concreto, 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, e entendida conforme o mandamento expresso da Lei Complementar, a soma do custo da matéria-prima, matéria secundária, mão-de-obra e acondicionamento, segundo disposto no inciso II da norma supra citada. Tal regra de tributação não pode ser desprezada em função da imposição de outros diplomas legislativos, no caso em tela, o Decreto 43.050/02 (RICMS MG). Caso isto se admitisse, estaria descaracterizada toda a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual.

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 fatos geradores de ICMS, tendo em vista opção exercida pelo legislador das normas gerais. Com acerto, sobretudo, quando a mercadoria é transferida para estabelecimento do próprio remetente, mas situado no território de outra pessoa política (Estado ou Distrito Federal), em função da atual regra matriz do ICMS cuja remessa traz reflexos tributários às pessoas envolvidas no processo de transferência tanto o estabelecimento de origem com também para o estabelecimento de destino.

A partir de então fácil é o entendimento: descon siderada a *circulação* 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 87/97, 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.

É sabido que o ICMS é um imposto sobre o consumo, o encargo dele decorrente é, a final, suportado, pelo consumidor final. Produtor, distribuidor e comerciante se resolvem mediante o sistema de crédito do imposto pago na etapa anterior e aqui, sim, diante do princípio não

cumulativo do imposto. Mantido o entendimento do autuado, a lógica do ICMS estaria comprometida, uma vez que o Estado onde localizado está o consumidor final, tendo recebido transferência superfaturada, deixaria de receber parcela do produto que lhe competia no sistema de repartição engendrado pelo ICMS.

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. Em contrário, que possa existir igualdade entre os Estados membros. 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, 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 a 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 estadual, 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 consumidor.

Enfatizo que este posicionamento (interpretação literal do art. 13, §4º, II da LC 87/96), não é um posicionamento isolado, haja vista que conforme anteriormente apreciado, foi manifestado pelo STJ (RE 707.635-RS). Constato que a restrição imposta pela LC 87/96, referente a matérias-primas, materiais secundários e de embalagem (acondicionamento), estende-se a outros dispositivos e diplomas legais (art. 2º da Port. 607/2006 da SUFRAMA; art. 3º do Dec. 6008/2006), bem como já foi manifestado em decisões de segunda instância deste Conselho, a exemplo dos Acórdãos CJF 210-11/04; CJF 409-11/03 e CJF 340-11/06.

Ressalto que, conforme apreciado no início deste voto, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual (art. 167 do RPAF/BA).

Por tudo que foi exposto, concluo que nas operações interestaduais de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado pertencente ao mesmo titular não podem ser incluídos na base de cálculo quaisquer materiais que façam parte da estrutura de custo, em função da existência de regras específicas determinadas no art. 13, § 4º, II da LC 87/96. Na hipótese, deve a base de cálculo ser limitada à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não podendo ser acrescido de outros itens não previstos expressamente, sob pena de vulnerar o princípio federativo que assegura igualdade entre os membros da Federação. O propósito do legislador é definir um critério de repartição da receita tributária entre o Estado de origem da mercadoria e o Estado de destino.

Não vislumbro também ofensa ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, uma vez que o próprio princípio encontra efetividade na LC que, ao disciplinar o regime de compensação, fixa os elementos necessários à operacionalização do sistema de abatimentos, que não significa alteração de direitos nem a concessão de privilégios para quaisquer entes da mesma federação, estabelecendo igualmente os critérios como ocorrerão as transferências interestaduais, de sorte que não se amesquinhe a sistemática do ICMS, o que o fez através do art. 13, §4º, II da LC 87/96, reproduzido no art. 17, § 8º, II, Lei nº 7.014/96 legislação na qual se fundamentou toda a ação fiscal.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0007/08-0**, lavrado contra **DANONE LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor

de **R\$ 227.458,43**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de outubro de 2008.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR