

**A. I. Nº** - 206891.0009/11-2  
**AUTUADO** - DANONE LTDA.  
**AUTUANTE** - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO e  
JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO JORGE  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** 08.07.2011

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0177-05/11**

**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 do imposto: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração caracterizada. Não acatada a preliminar de decadência e nulidade suscitada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 07/02/11, para exigir ICMS no valor de R\$ 453.841,60, acrescido da multa de 60%, tendo em vista a infração seguinte:

Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. Consta ainda que foi efetuado o estorno de crédito de ICMS na forma da LC 87/96, em virtude de a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados (todos fabricados pelo próprio remetente) para filiais localizadas neste Estado ser maior que a prevista na mencionada LC (art. 13, §4º, II), com relação ao exercício 2006.

O autuado apresentou impugnação (fls. 205 a 217), argumenta que, apesar do esforço da fiscalização em demonstrar que a Impugnante teria desrespeitado as regras de formação do custo de produção das mercadorias que foram objeto de transferência interestadual, demonstrará que as operações realizadas pela Impugnante estavam todas amparadas pela legislação aplicável à espécie e espúria a glosa dos créditos de ICMS pela Fazenda Estadual do Estado da Bahia.

Diz que as transferências entre estabelecimentos da mesma empresa são operações correntes, pois visam atender a demanda comercial suprindo as necessidades de estoque do estabelecimento destinatário, em especial aqueles que não são os produtores; os estabelecimentos destinatários agregam margem de valor nas mercadorias, fazendo com o que imposto na etapa final incida sobre o valor agregado.

Aduz que, no caso concreto, ao determinar a base de cálculo, o remetente observou estritamente os ditames da Lei Complementar nº 87/96, bem como a legislação de regência de seu território geográfico, Minas Gerais ou São Paulo. Transcrevem trechos do art. 13, LC 87/96; art. 43 do Decreto nº 434.080/02 RICMS/MG e do Decreto nº 45.490/2000 RICMS/SP.

Ressalta que a legislação do Estado da Bahia também prevê que a base de cálculo do ICMS nas transferências de mercadorias em casos como o dos autos, é o custo da mercadoria (art.56, V, “b”).

Afirma que, embora tenha observado estritamente os ditames legais acima, quanto à formação do custo de produção das mercadorias, o fiscal autuante procedeu à autuação, ao argumento de que o custo teria sido formado por elementos não previstos na legislação, implicando em erro na base

de cálculo do imposto. Diz que, no entanto, o entendimento do fiscal é ilegal e equivocado, pois o conceito de custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não pode ser interpretado restritivamente, tal como procedeu ao fiscal autuante.

Ensina que a expressão custo abrange um conceito maior do que o valor pago por determinado bem, e que no entendimento enraizado, que pode ser confrontado com qualquer dicionário, “valor” é o preço que se paga ou se recebe por um determinado bem ou serviço, geralmente por meio de uma troca monetária, em dinheiro. O custo, por sua vez, representa todo o esforço expendido na produção de um determinado bem ou serviço; abrange, portanto, bens tangíveis e intangíveis, representados pelo emprego de materiais e o esforço humano material e intelectual.

Defende que, ao usar a expressão custo, o legislador não manifestou que apenas o valor pago pelos insumos formasse a base de cálculo do ICMS. Justamente por entender que o ônus de uma empresa com um determinado insumo não corresponde apenas ao valor que por ele se paga, mas, também, compreende outros itens que variam de empresa para empresa. Desta forma, cada contribuinte teria condições de apurar o custo de produção conforme a sua necessidade.

Da mesma forma ocorre com a mão-de-obra, pois o legislador a citou amplamente, não fazendo qualquer distinção. Por isso, o Agente Fiscal não pode interpretar que apenas a mão-de-obra de profissionais que tenham atuado diretamente na produção dos bens transferidos seja considerada na base de cálculo das transferências. A título de exemplo, sabe-se que atualmente muitas empresas mantêm uma linha de produção que concentra apenas as atividades sobre as quais precisam manter um controle mais rigoroso, transferindo para outras empresas uma parcela da produção. Estivesse correta a interpretação do Agente Fiscal, a mão-de-obra não poderia ser considerada na base de cálculo, mesmo sendo a industrialização por encomenda uma operação prevista e regulada na legislação do ICMS.

Ressalta que na legislação mineira (Decreto nº 43.080/2002), a qual estava adstrito em relação à parte das operações autuadas, prevê que a mão-de-obra é composta pela atividade humana, que compreende a “mão-de-obra pessoal, própria e de terceiros, utilizada direta e indiretamente na produção, encargos sociais e previdenciários, bem como pela atividade tecnológica, o que engloba, dentre outros itens, manutenção e encargos de depreciação *“utilizados direta e indiretamente na produção, inclusive impostos sobre a propriedade e seguros”*”.

Diz que, nesse sentido é a Consulta nº 028/2007, exarada pela Administração Fazendária do Estado de Minas Gerais, também transcrita; assim, também, a legislação de São Paulo, ao afirmar que a base de cálculo nas transferências interestaduais corresponde ao custo com a produção industrial, tal como se extrai da Decisão Normativa CAT nº 5, de 16 de junho de 2005.

Defende que as decisões acima não merecem reparos, pois o disposto no artigo 13, § 4º, II, da LC nº 87/96 não deve ser interpretado restritivamente, eis que o conceito de custo com a mercadoria produzida é amplo, como é possível extrair da Norma de Procedimento Contábil (NPC) 2, do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON, mais precisamente os itens 8 e 11, que dispõe que o conceito de custo compreende todos os gastos incorridos na produção e em condições de venda e o somatório dos gastos com matéria prima, mão de obra direta e outros gastos (mão de obra indireta, energia, depreciação, etc.)

Diz que tal conceito de custo de produção encontra-se devidamente definido, não podendo ser alterado pela legislação tributária, por disposição expressa do artigo 110 do Código Tributário Nacional. Não podendo, pois, ser alterado de forma a atender interesses de arrecadação fiscal.

Requer o cancelamento do presente Auto de Infração.

Pede ainda, caso não se acolham os argumentos acima talhados, a relevação da penalidade imposta, nos termos do § 6º do artigo 915 e do artigo 918 do RICMS/BA, por ausência de dolo, fraude ou simulação. Transcrevendo situações de ocorrência dos eventos de perdão de multas.

Os autuantes, em sua informação fiscal (fls. 244 a 291), ressaltam que objetiva essa peça identificar e quantificar a base de cálculo na hipótese de transferência de produtos industrializados para filiais 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 nº 87/96, em seu art. 13, §4º, II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte deve corresponder ao “*custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento*”. 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. Explicam que para se encontrar a 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.

Descrevem os termos da presente autuação; decisões dos tribunais administrativos e judiciais sobre a matéria; do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia (Processo nº 70002778157); do STJ (Processo RE 707.635) e do STF (Recurso Extraordinário 79.452 / RS).

Quanto à impugnação, ressalva que o autuado não apresentou contestações aos cálculos aos valores constantes nos demonstrativos fiscais e que a empresa pagou idêntico Auto de Infração anterior (PAF 206891.0007/08-0).

No mérito, contestam a alegação do autuado de legitimidade da base de cálculo adotada nas transferências interestaduais e afirmam que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela empresa, discriminando os seus itens.

Destacam que, em consonância com a mencionada LC 87/96, os julgados citados, em especial a decisão do STJ foi considerado para definição da correta base de cálculo o somatório de MATÉRIA PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO, MÃO DE OBRA e ACONDICIONAMENTO.

Por outro lado, foram expurgadas as seguintes rubricas: DEPRECIAÇÃO, MANUTENÇÃO, ENERGIA, OUTROS CUSTOS, por não serem partes integrantes de matéria-prima, mão-de-obra, material secundário, nem de acondicionamento.

Explicam que para corrigir a situação foi elaborado demonstrativo de ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, em meio físico e eletrônico.

Reiteram o papel da Lei Complementar no campo do ICMS e a previsão contida no seu art. 13, §4º, II, assinalando que tal comando é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo, além dos elencados.

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, onde 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. Transcreve também, parte do artigo publicado em <http://www.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 a sabor dos seus interesses. Essa é uma 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.

Sobre os efeitos tributários pela lei tributária e referência a institutos de direito privado nas normas tributárias e partindo do pressuposto 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, 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.

Aduzem que o art. 109, CTN que o direito privado é “importado” pelo direito tributário sem qualquer ressalva e com a mesma conformação que tem no direito privado. Lembra que compra e venda, locação, prestação de serviço, a sociedade, por exemplo, ingressam no ambiente tributário “sem mudar de roupa”. Resumem, da lavra de Luciano Amaro que, inexistindo modificação do instituto de direito privado pela lei tributária, ele ingressa no campo fiscal com a mesma vestimenta que possuía no território de origem.

Portanto, 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.

Concluem que não pode o legislador dizer diferente do que está previsto no Direito Privado, em especial nas Ciências Contábeis, o que seja matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento, haja vista que a Lei Complementar nº 87/97, por mandamento da

Constituição, com relação à formação da base de cálculo, definiu, fixou os elementos de custos de produção que deverão compor ou formá-la, mas não conceituou o que seria cada um deles. Assim, entendem que correto é recorrer às normas da Ciência Contábil ou de outros institutos de Direito Privado.

Assim, transcrevem 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.

Transcrevem resposta à consulta formulada ao Presidente do Conselho do CRC-SE, Dr. ROMULADO BATISTA DE MELO, trabalho de LEONE E LEONE. Reportam-se, os Auditores, às normas de contabilidade, com ênfase em custos, na doutrina de diversos professores, a exemplo de CRESO COTRIM COELHO, ELISEU MARTINS, GEORGE E RODRIGO LEONE.

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 incorpora nem é consumida em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de “bens de uso e consumo”.

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 compõe 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 sobre impropriedades contidas na legislação do Estado de Minas Gerais, art. 43, §2º, incisos I e IV do Regulamento de ICMS, surgindo à figura da “mão-de-obra tecnológica” que incrementa a base de cálculo de ICMS ao arrepio 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.

Sobre as incongruências da legislação de São Paulo, descrevem um artigo do professor Alexandre Freitas e respostas da Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná, às Consultas nºs 052/02 e 056/02, firmando a base de cálculo em tais transferências como contida na LC 56/87.

Por outro lado, listam decisões dos Conselhos de Contribuintes em diversos Estados (fls. 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 ICM 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, lesando os cofres do Estado, 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.

Insistem que o tribunal maior do país, o STF, já firmou jurisprudência no sentido de que as leis complementares são prescrições taxativas e não normas meramente exemplificativas, donde se conclui que o artigo 13 §4º II da LC 87/96 deve ser interpretado literalmente, em conformidade com diversas decisões, citando: RE 361829 e o RJ, RE 91737 / MG, RE 79452/RS.

Asseveram, assim, 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.

Finalizam o entendimento que não é lícito um Estado ampliar sua base de cálculo do ICMS via interpretação da sua legislação tributária, procedimento que fere o pacto federativo, à medida que o Ente público destinatário suporta integralmente o crédito fiscal de ICMS. Em face do exame art. 13, § 4º, II, LC 87/96, não pode um ente político usar seu poder de império para alterar essa base de cálculo nas operações interestaduais tratadas no presente caso.

## VOTO

Cuida o presente Auto de Infração da exigência de ICMS por utilização indevida de crédito fiscal decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias produzidas e remetidas por estabelecimento industrial localizado no Estado de Minas Gerais para estabelecimento filial no Estado da Bahia, com base de cálculo superior àquela estabelecida em lei complementar.

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

As transferências entre seus estabelecimentos são operações correntes que visam atender à demanda comercial dos destinatários, em especial, os não produtores, agregando margem de valor nas mercadorias, fazendo com o que imposto na etapa final incida sobre o valor agregado.

Aduz que, no caso concreto, ao determinar a base de cálculo, observou estritamente os ditames da Lei Complementar nº 87/96, a legislação de regência de seu território geográfico, Minas Gerais (art. 43 do Decreto 434.080/02 RICMS/MG). Cita em reforço ao seu entendimento o Decreto nº 45.490/2000 RICMS/SP e RICMS BA (art. 56, V, “b”).

Diz ainda que na expressão custo, o legislador manifestou diversos itens que variam em cada empresa; que a mão-de-obra é composta pela atividade humana, tecnológica, o que engloba, dentre outros itens, manutenção e encargos de depreciação “utilizados direta e indiretamente na produção, inclusive impostos sobre a propriedade e seguros”.

Reclama que o disposto no artigo 13, § 4º, II, da LC nº 87/96 não deve ser interpretado restritivamente, eis que o conceito de custo com a mercadoria produzida é amplo, conforme se extrai da Norma de Procedimento Contábil (NPC) 2, do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON.

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 43.080/02 (RICMS MG) e a fiscalização entende que em tais casos, 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). A lide está centrada na base de cálculo a ser corretamente utilizada nas transferências das mercadorias relacionadas nos demonstrativos de fls. 13/88.

Partindo-se do princípio que os custos de manutenção, depreciação, energia, outros custos não integram a base de cálculo das transferências, o valor apurado no custo de produção aplicado a tais itens, nas transferências interestaduais, segundo o art. 13, §4º, II da LC 87/96, configura um valor de crédito utilizado a mais que o previsto no estabelecimento autuado.

Então vejamos: 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 CF/88, lhe autoriza 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.*

Portanto, a Lei Complementar veicula regras de estrutura que se projetam sobre as demais normas do ordenamento, exceto, óbvio, à própria 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. Ao fixar, a LC 87/96, que a base de cálculo do ICMS seria o “custo da mercadoria produzida”, nas transferências interestaduais, especificou o entendimento de tal custo: a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

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, nos parece estranho a divisão de mão-de-obra humana e

a tecnológica, incluindo impostos sobre a propriedade. Comungamos o pensamento que gastos com mão-de-obra vinculam-se aos dispêndios com os trabalhadores e não às máquinas.

Com relação à energia elétrica, entende-se, juntamente com combustíveis e lubrificantes, que não representam insumos, matéria-prima, nem produto intermediário, pois não se incorpora nem é consumida em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de “bens de uso e consumo”.

Na realidade e para evitar interpretações particulares é que o legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como “*o custo da mercadoria produzida*”, definindo 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 de produção, contábil ou outro qualquer, 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 grande insegurança jurídica e prejuízos ao pacto federativo (art. 18 e 60, § 4º, CF 88).

Logo, ao constituir base de cálculo de forma não prevista na mencionada LC o autuado assume o risco, a responsabilidade pela exigência do crédito tributário e o consequente 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 RICMS BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 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 supracitada. Tal regra de tributação não pode ser desprezada em função da imposição de outros diplomas legislativos, no caso em tela, o Decreto nº 43.080/02 (RICMS--MG). Caso isto se admitisse, estaria descaracterizada toda a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual.

Sobretudo porque, como é sabido, nas operações de transferência de mercadoria, apesar da circulação física, não se observa um negócio jurídico mercantil; porque a operação não foi realizada entre duas pessoas distintas, não existe transmissão de titularidade. Tais transferências são consideradas fatos geradores de ICMS, tendo em vista a opção exercida pelo legislador das normas gerais, em função da atual regra matriz do ICMS cuja remessa traz reflexos tributários às pessoas envolvidas no processo de transferência, tanto do estabelecimento de origem como também para o estabelecimento de destino.

Desconsiderada a *circulação* na transferência interestadual de mercadorias de um estabelecimento para o outro do mesmo titular, não haveria tributação; nesse caso, o Estado de origem nada arrecadaria. 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, no 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 da autuada, 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.

Posto isso, verifico que os gastos com manutenção, depreciação, amortização, energia, etc., foram corretamente expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, conforme procederam os autuantes, de acordo com o demonstrativo de ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA entregue ao contribuinte e anexado ao presente PAF tanto em meio físico e meio eletrônico, cujos números sequer foram contestados pelo sujeito passivo, no que o admite, tacitamente.

Com relação à dispensa ou redução da penalidade imposta, nos termos do § 6º do artigo 915 e do artigo 918 do RICMS/BA, por a ausência de dolo, fraude ou simulação, entendemos que o primeiro dispositivo sequer pode ser aplicado porque se refere ao descumprimento de obrigação acessória; o descumprimento da obrigação principal gera sanções previstas em lei, independentemente da intenção do agente (art. 136, CTN), a multa aplicada, no caso concreto está ampara na Lei nº 7.014/96.

Do exposto, meu voto é pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0009/11-2**, lavrado contra **DANONE LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$453.841,60**, 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, 21 de junho de 2011.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – JULGADOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR