

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0009/11-2
RECORRENTE - DANONE LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0177-05/11
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 17/12/2012

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0371-11/12

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. 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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Reside nos autos Recurso Voluntário interposto em face do acórdão em referência que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado em 07/02/11 para exigir ICMS no valor de R\$ 453.841,60, acrescido da multa de 60%, por imputar como infração a 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 da 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.

A lide administrativa consoante o voto condutor foi assim decidida pela instância de base, “*verbis*”:

“(…) 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 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.

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.”

Inconformado, o sujeito passivo interpõe Recurso Voluntário. Inicialmente, relata, em breve sinopse, os fatos impositivos com transcrição da ementa da Decisão recorrida, passando a tecer considerações.

Enfatiza que o entendimento da JJF foi de que a base de cálculo nas transferências interestaduais, à luz da lei complementar, seria restritiva, limitando-se a soma dos custos da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento e que o regulamento mineiro extrapola ao dizer que não está contemplado na LC, mudando-lhe o texto.

Acentua que a JJF entendeu também que, mesmo que tenha agido em cumprimento à orientação dada pela legislação do Estado de Minas Gerais, a obrigação tributária existe com o Estado da Bahia e deve ser preservada. Ou seja, como disse, os julgadores reconheceram que agiu em conformidade com as disposições legais do Estado de Origem, mas, entretanto, decidiram que os

gastos com manutenção, depreciação, amortização, energia, etc, foram corretamente expurgados para efeito de determinação de cálculo legal, o que implica no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, comungando do entendimento dos autuantes.

Adiante, contesta a legitimidade da base de cálculo adotada nas transferências interestaduais e, assim, menciona que a discussão refere-se à natureza taxativa ou exemplificativa dos elementos do custo mencionados no art.13, 4, II, da LC 87/96, que transcreveu.

Pontua que a LC dispõe que como base de cálculo o custo da mercadoria produzida e não parte do custo da mercadoria produzida, motivo pelo qual há expressa menção 'assim entendida a soma', tendo, pois, natureza exemplificativa das parcelas mais comuns a serem somadas.

Faz alusão ao conceito contábil de custos que disse englobar todos os custos diretos, como material, mão-de-obra e outros e indiretos (gastos gerais de fabricação) necessários para o produto ter condições de venda e que, portanto, que os estabelecimentos remetentes respeitaram os termos da LC e da legislação mineira e paulista, que transcreveu, cujo art. 43, alínea b, item b.2, no custo da mercadoria engloba a soma do custo da mão-de-obra, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Idem o art. 39, inciso II, do RICMS-SP, e que o RICMS-BA, no art. 56, 'b', prevê que o custo da mercadoria abrange a soma dos custos.

Alude ao conceito do custo de mercadoria conforme a Norma de Procedimento Contábil (NPC) 2, do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil IBRACON, mais precisamente os itens 8 e 11, que reproduziu, do que disse não discrepar a legislação mineira, consoante o teor da consulta feita ao SEFAZ-MG, que transcreveu, cujo Parecer é no sentido de que, por força do §4, do art. 13, da LC 87/96, o custo da mercadoria produzida deve ser entendido da forma ampla, a formar a base de cálculo nas transferências interestaduais, o que disse não discrepar da Decisão normativa CAT nº 5/2005, do Estado de São Paulo, que transcreveu, como também o art. 110, do CTN. Prossegue tecendo comentários em derredor dos adicionais sobre a energia elétrica.

Neste ponto, esclareceu que foi mantido pela Decisão recorrida apenas os insumos, produtos intermediários e material de embalagem para compor a base de cálculo de transferência e que a energia elétrica ao ser expurgada, lhe causou surpresa, visto que a legislação do ICMS dá tratamento peculiar, diferenciando-a, por si tratar de bem incorpóreo, o que, conforme a doutrina e jurisprudência dominante, deve ser assegurado o direito ao crédito, assim como sobre os produtos intermediários, que se desgastam ou consome no processo produtivo, sem contudo, se incorporar fisicamente, sendo a energia elétrica tratada pela legislação do ICMS como produto intermediário, o requereu para compor a base de cálculo nessas transferências.

Seguidamente, faz menção à estrita observância por si da legislação dos Estados de origem e a impossibilidade da declaração de sua ilegalidade por ato administrativo do Estado de destino, transcrevendo os artigos específicos das respectivas legislações estaduais e, ainda, a posição da ministra Ellen Gracie ao julgar a Medida Cautelar nº 2611/MG, considerando a posição vulnerável do contribuinte no conflito normativo entre os Estados federativos. Transcreveu julgados do STJ e do Conselho de Contribuintes de MG E RJ.

Assinala, ainda, que de acordo com o art. 155, 2, I, da CF e art.19, da LC 87/96, o princípio da não - cumulatividade lhe assegura a compensação do imposto que for devido a operação relativa à circulação de mercadorias com o montante cobrado nas anteriores pelo menos ou outro Estado ou pelo DF.

Logo, como acentua, tem direito ao crédito, do valor do ICMS cobrado nas operações anteriores, razão pela qual a glosa em questão ofende o princípio de não-cumulatividade.

Requer a aplicação do art. 100 do CTN, com exclusão dos juros e da multa ou revelação da pena nos termos do art. 918 do RICMS-BA, se superados os fundamentos do mérito.

Por fim, pugna pelo provimento integral do Recurso, para cancelar o Auto de Infração. E, alternativamente, se ultrapassados tais fundamentos, pelo provimento parcial.

À fl. 348/349 consta que esta CJF converteu o feito em diligência a fim de que a PGE/PROFIS proferisse Parecer esclarecendo o conceito de material secundário conforme o art. 13, § 4º, da LC 87/96 e se os valores relativos à energia elétrica e combustíveis devem ou não ser incluídos na base de cálculo do ICMS nas operações de transferências de mercadorias entre os estabelecimentos de uma mesma empresa, sendo o remetente situado em outro Estado e o destinatário localizado em território baiano.

Em resposta a essa consulta, por intermédio do seu douto Procurador, Dr. José Augusto Martins Júnior, foi exarado Parecer que reside às fls. 353/363. Com criteriosa análise, degrediu acerca do conceito jurídico de material secundário à luz da LC 87/96, como também sobre a base de cálculo do ICMS e seu aspecto quantitativo, além do princípio de não-cumulatividade, em face do pacto federativo; teceu breve esboço histórico, citou doutrina e ementas do STF nesse sentido e, por fim, conclui à fl. 363, que:

“ (...) Com arrimo no suporte argumentativo acima delineado, podemos concluir, de forma prefacial, que se faz impossível definir aprioristicamente e genericamente o que se emoldura na expressão semântica “ material secundário “, sendo necessário o estudo caso a caso das operações objeto da incidência do ICMS, tendo sempre como norte a técnica da não-cumulatividade, sob pena de ferimento ao pacto federativo.

Doutro lado, por conseguinte, no que se refere ao questionamento de que os valores concernentes à energia elétrica e combustíveis deveriam ser incluídos na base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de mercadorias de uma mesma empresa, parece-nos que o raciocínio acima tracejado aplica-se perfeitamente

Ou seja, há de se perquirir sempre se a energia elétrica e o combustível encartam-se como elemento componente na fase de circulação econômica do bem até o consumo final, dentro dos requisitos atinentes ao regime do crédito físico, em espécie, a) contato direto com o produto objeto da nova fase de circulação econômica do bem em direção ao consumo; b) integração do produto final ou consumação total e imediata na fase anterior de circulação do bem.”

Às fls. 366/367 consta petição com requerimento para que as publicações sejam exclusivamente em nome do advogado ali mencionado, com respectivos documentos de representação e ainda nova petição firmada pelo novo patrono do recorrente, requerendo que o PAF seja retirado da pauta para lhe assegurar tempo hábil para obtenção das cópias necessárias.

Na sessão do dia 05/11/2012, o julgamento foi adiado para viabilizar a extração das cópias, o que foi realizado, como postulado pelo advogado do contribuinte.

VOTO

O cerne da matéria cinge-se a estabelecer a base de cálculo nas transferências de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação para o que foi inclusive suscitado por esta relatora a conversão do feito em diligência, vindo a PGE/PROFIS a emitir o Parecer como supra relatado.

Para dirimir a questão ora posta, mister enfatizar que a Lei Magna, no art 155, 2, XII, preconiza que cabe à Lei Complementar estabelecer a base de cálculo, o que a LC 87/96, no seu art. 13, 4, II, fixa como deve sê-lo, sem render margem a qualquer interpretação extensiva.

Assim, sabidamente, nessa esteira legislativa, dentro dos limites impostos pelo legislador constituinte, foi editada a Lei nº 7.014/96 – Lei do ICMS, bem como o seu regulamento (art. 17, 7, II e art. 56, V, letra b, respectivamente).

Exposto isto, volto a atenção para o teor da fl. 248, no qual a autuante ao prestar a informação fiscal, esclareceu que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pelo recorrente na qual constam discriminados os itens dos custos de produção, quais sejam:

- a) MP – matéria-prima
- b) Matéria secundária
- c) Embalagem
- d) MOB – Mão-de-obra
- e) Depreciação

- f) Manutenção
- g) Energia
- h) Outros custos

Considerando essa planilha de custos, a autuante ali se posicionou aclarando que a aludida LC 87/96 e na esteira julgados do STJ, que transcreveu, que a base de cálculo à luz do disposto no art. 13, 4, II, é o somatório da matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obras, sem a inclusão de outras rubricas, tais como: depreciação, manutenção, energia, outros custos, por não integrarem a matéria-prima, nem a mão-de-obra, nem o material secundário e tampouco o acondicionamento, o que foi considerado pelo Fisco ao lavrar o Auto de Infração em discussão.

Neste contexto, importa trazer à tona a regra do art. 109 c/c art 110 do CTN cuja exegese é no sentido de que ao legislador infraconstitucional não é permitido alterar conceitos e institutos de direito privado para expandir a competência prevista no texto constitucional, ante a rigidez do sistema de repartição das competências tributárias entre os entes federativos.

Neste diapasão, devo ater-me à minuciosa exposição feita pela autuante na referida informação fiscal na qual extraio que, como base de seu entendimento, transcrevendo às fls. 265/266 sobre os conceitos de contabilidade de custo à luz das normas da ciência contábil. Veja-se:

“O exame dos estudos doutrinários revela-se bastante expressivo no ponto de suprir a lacuna deixada pelo legislador infraconstitucional, assim como para facilitar a percepção~ao dos termos ou expressões utilizadas pela LC 87/96 (art.13, 4, II)

Para tal desiderato, é de grande valia a transcrição do belíssimo 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 87/96 art 13, 4, II, de forma bem simples e esclarecedora:

(...)

São três os elementos básicos do Custo Industrial:

- Materiais
- Mão de obra
- Custos da Fabricação”

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

Idem como aduziu às fls. 272/273, deste modo:

“Com o objetivo de melhor contextualizar a questão sob exame e para uma melhor visualização dos elementos de custo de produção de uma empresa industrial, é imprescindível deixar de recorrer ao magistério do ilustre mestre Leone (2006), onde pode ser verificada a classificação dos diversos elementos de custo, com o subsequente agrupamento dos mesmos, cujos excertos, pela clarividência, merecem reprodução:

PLANILHA DE CUSTOS

Elementos de custos

Materiais de produção

Tecido de algodão

Tecido sintético

Materiais secundários

Linhas

Balões

Etiquetas

Material Embalagem

Envelope Plástico

Caixa de Papelão

Mão de obra direta

Despesas dos setores administrativos

Despesas dos setores operacionais

Despesas do setor de produção de ENERGIA

(...)

Entretanto, como entendo, muito embora tenha a autuante feito tais transcrições para melhor sedimentar seus argumentos em derredor da formação da base de cálculo, em cujos textos, como

se observa, inseriu no custo de produção, também, as despesas indiretas necessárias para fabricação do produto, como energia elétrica e depreciação fls. 266, 267 e 273, a ilustre autuante, ao meu ver, data vênua, de modo contraditório, após ter assim transcrito em que consiste o que se constitui, o que integra o custo de produção sob o enfoque das normais contábeis, concluiu, em desarmonia, nestes termos :

“Como visto acima, os elementos de custo formadores da base de cálculo prevista no art.13, 4, II da LC 87/96 estão claramente identificados nesta planilha: 1) matéria-prima (materiais de produção principais); 2) materiais secundários (materiais de produção suplementares ou secundários); 3) Acondicionamento (material de embalagem); e 4) Mão de obra (direta e indireta)

Estes seriam sem sombra de dúvidas os quatro elementos de custo de produção que, somados os seus valores, formaria a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência de produtos industrializados. Os demais componentes de custo de produção ficariam excluídos dessa base de cálculo por imposição taxativa da Lei Complementar de 87/96”

Logo, conforme o teor dessas reproduções se constata haver uma incoerência nessa conclusão do Fisco, de que para ciência contábil, as rubricas depreciação, manutenção, energia (elétrica; térmica), combustíveis não se inserem nos quatro elementos previstos no art.13, 4, II da LC 87/96, posto que acima fez transcrição com a inclusão de produtos outros, além desses.

Efetivamente, como bem mencionado pelo D. Procurador, a presente matéria não trafega, em absoluto, por correntes interpretativas claras e precisas, ao reverso, enseja acirrada controvérsia como visto a partir do texto contido na própria informação fiscal, tendo o nobre Procurador concluído à fl. 363, que é IMPOSSÍVEL definir apriorística e genericamente, o que engloba a expressão semântica “material secundário”, por isso considerou, como acima consta do relatório, que se faz preciso o estudo caso a caso das operações sobre os quais incide o ICMS, sem perder o norte da não cumulatividade, concluindo, ainda, que acerca do custo de energia elétrica e combustíveis, igualmente, faz-se preciso se perquirir casuística e não genericamente, se estes integram como elemento da fase de circulação econômica do bem até o consumo final, dentro dos requisitos atinentes ao regime de crédito fiscal em espécie: a) contato direto com o produto objeto da nova fase de circulação econômica do bem em direção ao consumo; b) integração ao produto final ou consumação total e imediata na fase anterior de circulação do bem.

Assim sendo, dentro dessa seara controvertida e nada pacificada, é certo, como depreendo, a legislação mineira contida no Decreto nº 40.080/2002, à qual o sujeito passivo estava adstrito ao transferir do Estado de Origem (MG) para o de destino (BA) as ditas mercadorias, estabelece como inclusa a soma dos custos de produção, e também os custos tecnológicos, como os de manutenção e reparo, prevenção, depreciação dos bens, equipamentos e ferramentas utilizadas direta ou indiretamente na produção.

Esta é a ilação, inclusive, que se alcança de leitura da consulta (s) de contribuinte (s) n 028/2007, de fl. 211/212, conforme Parecer exarado pela Administração Fazendária do Estado de Minas Gerais. Na mesma direção encontra-se a Decisão Normativa CAT nº 5/2005 (fls. 212/213) firmada sob abrigo da legislação tributária paulista.

E não é só! De igual forma, o conceito de custo com a mercadoria produzida é amplo, daí que a Norma de Procedimento Contábil (NPC) 2, dos Institutos dos Auditores Independentes do Brasil, IBRACON nos itens 8 e 11 conceitua como integrante do custo de produção, todos os gastos necessários a colocar os produtos ou prestação de serviço – desde que façam parte do objetivo social da empresa produtora, aí abrangendo, a mão-de-obra também indireta e seus respectivos encargos previdenciários, energia elétrica, depreciação, excluindo-se tão-somente aqueles atribuíveis à ocorrência de fatores não previsíveis, como os de ociosidade, desuso e as perdas anômalas à produção e todos os demais gastos com ela não relacionadas diretamente.

Sobre outro enfoque, não se pode perder de vista que essas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa objetivam, primordialmente, a suprir estoque do estabelecimento destinatário, mormente quando estes não são industriais e ao remeterem os produtos do Estado de origem para o estado destinatário, deve se sujeitar à correspondente

legislação estadual, *in casu*, de Minas Gerais, que inclui custos outros como de manutenção, depreciação, etc.(art. 43, §2º, do RICMS-MG).

Observe, nesta linha interpretativa, que o RICMS-SP, no art. 39, II, define o custo de mercadoria como a soma dos mesmos produtos previstos no inciso II, do § 4º, do art. 13, da LC 87/96, o que, portanto, se compatibiliza com o teor do art. 56, V, b, do RICMS-BA.

Feitas estas considerações, firmo o entendimento no sentido de que, conquanto as ditas Normas Contábeis incluam outros produtos no custo de produção, como o RICMS-MG, porém, sendo o princípio da tipicidade cerrada que norteia o sistema legislativo tributário e é norte do seu exegeta, não é possível, a partir da interpretação do inciso II, do § 4º, do art. 13, da LC 87/96, a inclusão de produtos outros, a despeito das ditas Normas Contábeis assim considerarem.

Devo concluir, por força do comando do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, que a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias deve ser composta pela soma que corresponde ao ali disposto como *numerus clausus*, cuja inteligência é expressa, taxativa a estabelecer o que integra a base de cálculo. Nada a mais! E, pois, é dizer nesta esteira que, qualquer ato normativo que esteja em desacordo, inovando, está indo além ou aquém subvertendo, conseqüentemente, todo o sistema (art. 99, do CTN).

Ponto que, é por demais sabido e assente na doutrina e na jurisprudência que à legislação infraconstitucional não cabe alterar a substância, o conteúdo da norma estruturante introduzida no sistema pela lei complementar, seja para desprezar o comando, seja para estender e ampliar seus conceitos, porque se permitido fosse estaria por ruir o sistema com a quebra dos princípios maiores constitucionais da segurança jurídica e da certeza do direito.

Disto resulta a ilação última de que a infração resta caracterizada ante a utilização indevida de crédito fiscal com inclusão de produtos não permitidos no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, que estabelece, nesse sentido, *numerus clausus*, ao que se harmoniza o RICMS-BA.

Pelo que findo por afirmar que, nada a alterar, também, quanto à aplicação dos juros nos termos suprafundamentado e, no que concerne ao cancelamento ou redução da multa por descumprimento de obrigação tributária, por ser principal e não acessória, escapa desta CJF a deliberação sobre esta matéria, cabendo exclusivamente à Câmara Superior para a qual pode ser dirigido o pleito.

Do exposto, voto NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0009/11-2**, lavrado contra **DANONE LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente 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, 08 de novembro de 2012.

RUBENS SOARES BEZERRA – PRESIDENTE

ALESSANDRA BRANDÃO BARBOSA – RELATORA

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ – REPR. DA PGE/PROFIS