

**A. I. Nº** - 206891.0032/13-0  
**AUTUADO** - DANONE LTDA.  
**AUTUANTE** - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO e  
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 14.05.2014

#### **6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0042-06/14**

**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. Indeferido pedido de Perícia Técnica. Preliminares de nulidade rejeitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 07/11/2013, exige ICMS no valor de R\$388.494,41, através da seguinte infração: *"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, estorno de crédito do ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto, tudo em conformidade com o detalhamento registrado no próprio corpo do Auto de Infração"*. Multa de 60%;

O autuado apresenta defesa, fls. 94/128, inicialmente, descreve os fatos e afirma que os agentes fiscais se pautaram em interpretação restritiva da legislação, que não merece prevalecer, dado que os créditos em discussão foram legitimamente aproveitados à luz da legislação pertinente.

Salienta que a acusação fiscal se lastreia no entendimento de que, nas operações de transferência interestaduais de mercadorias entre os estabelecimentos da Impugnante localizados nos Estados de Minas Gerais e São Paulo, para seu estabelecimento no Estado da Bahia, a base de cálculo utilizada pela Impugnante para apuração do ICMS foi maior do que aquela prevista na Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 ("Lei Complementar nº 87/96") e reproduzida na Legislação do Estado da Bahia.

Destaca que a autuação se fundamentou na suposta violação aos ditames dos artigos 93, § 5º, inciso II; 97, inciso VIII, e 124, do Decreto Estadual nº 6.284/1997 ("RICMS/BA"), bem como ao artigo 42, inciso VII, alínea "a", da Lei Estadual nº 7.014/1996 ("Lei Estadual nº 7.014/96"). Transcreve os dispositivos.

Explica que, diferentemente do que entende a Autoridade Fiscal, a base de cálculo utilizada pela Impugnante nas operações de transferências interestaduais de mercadorias foi corretamente apurada, não havendo que se falar na necessidade de glosa de créditos de ICMS utilizados e, tampouco, de ICMS recolhido a menor no período de janeiro a dezembro de 2009, conforme se demonstrará.

Evidencia que o artigo 155, inciso II, da Constituição Federal outorgou competência aos Estados e ao Distrito Federal para a instituição do ICMS, dispondo, em seu § 2º, incisos XII, sobre a necessidade da legislação complementar disciplinar acerca da substituição tributária. Reproduz o artigo citado, juntamente o artigo 146, inciso III, alínea 'a', da Carta Magna.

Pontua que o legislador complementar nacional, no exercício da competência delineada no artigo 146, inciso III, alínea "a", da Constituição Federal, editou a Lei Complementar nº 87/1996 ("Lei Complementar nº 87/96"), que prevê as normas gerais em matéria de ICMS, assim dispondo sobre a base de cálculo do imposto nas operações de transferência interestadual de mercadorias entre o mesmo contribuinte.

Esclarece que, em vista referido panorama, os Estados de São Paulo e Minas Gerais editaram sua legislação estadual acerca do ICMS, considerando que a definição da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de mercadorias industrializadas entre estabelecimentos do mesmo contribuinte seria exemplificativa, comportando interpretação extensiva.

Nesse sentido, aquelas legislações acabaram por considerar, para fins de definição da base de cálculo do ICMS, o custo da mercadoria produzida como correspondendo também a outras rubricas que não somente o custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.

Reproduz a legislação do Estado de Minas Gerais, vigente à época dos fatos geradores ora discutidos, Lei Estadual nº 6.373, de 26 de dezembro de 1975 ("Lei Estadual nº 6.373/75") e pelo Decreto Estadual nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002 ("RICMS/MG"). Pontua que a legislação do Estado de Minas Gerais, em especial o RICMS/MG, interpretou extensivamente os conceitos de custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento previstos no artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96. Logo, de acordo com a legislação mineira, o custo da matéria-prima deve englobar os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção. Já o custo do material secundário deve compreender o custo de todos os materiais e insumos, consumidos direta e indiretamente na produção, inclusive energia elétrica. Por sua vez, o custo da mão de obra humana deve englobar o custo da mão de obra própria e de terceiros, utilizada direta e indiretamente na produção, acrescido dos encargos sociais e previdenciários; e o custo da mão de obra tecnológica compreender 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.

Por fim, afirma que o custo do acondicionamento deve englobar todos os custos, diretos e indiretos, necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão de obra, pessoal e tecnológica. Já o Estado de São Paulo acabou reproduzindo em sua legislação estadual sobre o ICMS, a definição da base de cálculo contida na legislação complementar através da Lei Estadual nº 6.374/1989 ("Lei Estadual nº 6.374/89") e do Decreto Estadual nº 45.490, de 30 de novembro de 2000 ("RICMS/SP").

Não obstante, no uso das atribuições que lhe foram outorgadas pelo artigo 522, do RICMS/SP, o Coordenador da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo expediu a Decisão Normativa CAT-5 nº 05, de 15 de junho de 2005 ("Decisão Normativa nº 05/05"), mediante a qual determinou que o artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, não deve ser interpretado taxativamente.

Portanto, conclui-se que tanto a legislação do Estado de Minas Gerais, como a do Estado de São Paulo, preceituam que a definição de "custo de mercadoria produzida" para fins da apuração da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de mercadorias entre o mesmo contribuinte prevista no artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, não é taxativa e sim exemplificativa, comportando interpretação extensiva.

Defende que não poderia ser diferente, na medida em que, conforme afirmado pela Decisão Normativa nº 05/05 "*... a despeito da existência de metodologia para a apuração do custo de produção industrial, desenvolvida no âmbito da Contabilidade de Custos, segundo terminologia e princípios contábeis próprios, não nos parece possível cogitar de fórmula exata do custo de produção industrial, válida para identificar universalmente os componentes do custo da produção de todo e qualquer produto. A cada organização cabe desenvolver sistema de custos*

*que melhor reflita as peculiaridades do processo de produção de cada um de seus produtos, individualmente considerados, cabendo ao fisco verificar o atendimento aos princípios e metodologia da Contabilidade de Custos na elaboração de tal sistema”.*

Diante disso, aduz que nas operações de transferência interestaduais de mercadorias entre os estabelecimentos da Impugnante, localizados nos Estados de Minas Gerais e São Paulo para seu estabelecimento no Estado da Bahia, para fins de definição da base de cálculo utilizada para apuração do ICMS, a Impugnante considerou que o “custo da mercadoria produzida” englobaria o custo da matéria-prima, do material secundário, da mão de obra e do acondicionamento (artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96), bem como o custo de depreciação, de manutenção, da energia e outros custos. Todavia, o Fisco baiano entendeu que as rubricas “depreciação”, “manutenção”, “energia” e “outros custos” não poderiam ter sido incluídas pela Impugnante na composição da base de cálculo do ICMS, uma vez que o artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, deveria ser interpretado taxativamente, apenas para se considerar como “custo da mercadoria produzida” o custo da matéria-prima, do material secundário, da mão de obra e do acondicionamento.

Registra que o entendimento pela taxatividade do artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, culminou com a reprodução, pelo Estado da Bahia, da legislação complementar. Reproduz a Lei Estadual nº 7.014/96 - art. 17 e RICMS/BA - art. 56.

Explica que o posicionamento do Estado baiano pela taxatividade do artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, e a consequente definição do “custo da mercadoria produzida” como sendo apenas o custo da matéria-prima, do material secundário, da mão de obra e do acondicionamento, acaba por ir de encontro às normas contábeis que tratam da definição de custo. Com efeito, na literatura das ciências contábeis verifica-se que o conceito de “custo de produção” é variável de acordo com a realidade da empresa, e compreende mais rubricas do que somente a matéria-prima, o material secundário, a mão de obra e o acondicionamento.

Assim, acerca da necessidade de definição do custo pelas ciências contábeis, traz as lições de Felicíssimo Cardoso Neto (CARDOSO NETO, Felicíssimo. *Contabilidade de custos: sistemas, técnicas de apropriação e gestão*. Vol. 1. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1987. p. 3/4). Cita Iudícibus, Martins, Gelbcke e Santos que lecionam acerca da contabilidade dos custos em seu Manual de Contabilidade Societária (IUDÍCIBUS, Sérgio e outros. *Manual de contabilidade societária*. FIECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, FEA/USP. São Paulo: Atlas, 2010. p. 504) e Neves e Viceconti (NEVES, Silvério das Neves e VICECONTI, Paulo E. V. *Contabilidade Básica*. 13ª Ed. rev. e ampl.. São Paulo, Frase Editora, 2005. p. 11) e que também trazem definição mais ampla dos custos de produção. Diante disso, para as ciências contábeis, o conceito de “custo de produção” ou “custo da mercadoria produzida” é mais amplo do que o conceito do artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96.

Argumenta que o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (“IBRACON”) expediu a Norma de Procedimento Contábil (NPC) nº 02, vigente à época dos fatos geradores ora discutidos, que traz definição ampla do conceito de “custo” aplicado ao processo produtivo das empresas, com isso, a interpretação do Fisco baiano acerca da taxatividade do artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, claramente viola os ditames do artigo 110, do Código Tributário Nacional.

Frisa que se o artigo 110, do Código Tributário Nacional, proíbe a distorção dos conceitos de direito privado pelo Fisco para definir ou limitar as competências tributárias e “custo de produção” ou “custo da mercadoria produzida” é conceito de direito privado, o rol de rubricas que compõem tal conceito trazido pelo artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96 não pode ser entendido como sendo taxativo, mas sim meramente exemplificativo, não exaurindo o conteúdo da base de cálculo do ICMS nas operações de transferências interestaduais.

Cita acerca da aplicação do artigo 110, do Código Tributário Nacional, assim leciona Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 14ª Ed. rev. e ampl.. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 103). E não poderia ser outro o entendimento da jurisprudência dos

Tribunais Superiores (STF – RE 116.121/SP – Tribunal Pleno – Rel. Min. Octávio Gallotti – Rel. para Acórdão Min. Marco Aurélio – DJ 25/05/2001; STF – RE 188.684/SP – Primeira Turma – Rel. Min. Moreira Alves – DJ 07/06/2002; STF – RE 346.084/PR – Tribunal Pleno – Rel. Min. Ilmar Galvão – Rel. para Acórdão Min. Marco Aurélio – DJ 01/09/2006).

Dessa forma, tenta mostrar que está absolutamente correta a apuração do ICMS pela Impugnante, nas operações de transferências interestaduais de mercadorias entre seus estabelecimentos localizados nos Estados de Minas Gerais e São Paulo, para seu estabelecimento no Estado da Bahia, de forma que não existe utilização indevida de crédito fiscal a ensejar a cobrança de ICMS supostamente recolhido a menor, devendo a presente autuação ser julgada improcedente.

Afirma que merece prosperar o entendimento da Autoridade Fiscal acerca da necessidade de estorno dos créditos fiscais utilizados pela Impugnante, por implicar em patente violação ao princípio da não-cumulatividade, porque a Constituição Federal, com a redação conferida pela Emenda Constitucional nº 3/93 - art. 155, outorgou aos Estados e ao Distrito Federal competência para a instituição do ICMS.

Destaca que o artigo 155, § 2º, inciso II, da Constituição Federal, por sua vez, estabelece duas limitações ao primado da não cumulatividade, quais sejam, as hipóteses de isenção e não incidência.

Frisa que com fundamento nesse dispositivo constitucional, foi editada a Lei Complementar nº 87/96, que traçou, em âmbito nacional, as diretrizes aplicáveis à consecução do princípio da não-cumulatividade quanto ao ICMS, que por se tratar de garantia constitucional, não admite restrições ou limitações impostas pelo legislador infraconstitucional.

Registra que não obstante a impossibilidade de criação de restrição ao primado da não cumulatividade além daquelas expressamente previstas no texto constitucional (isenção e não-incidência), o Fisco baiano exige o estorno dos créditos utilizados pela Impugnante por entender que, na apuração da base de cálculo do ICMS que gerou este direito ao crédito fiscal, a Impugnante incluiu rubricas que não estavam previstas no artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96.

Afirma que se depreende do relatório fiscal que acompanhou a autuação fiscal (Recurso Especial nº 1.109.298-RS (2008/0279009-9)). De acordo com o entendimento defendido pela Autoridade Fiscal ao lavrar e manter a autuação ora vergastada, as rubricas “depreciação”, “manutenção”, “energia” e “outros custos” não poderiam ter sido incluídas pela Impugnante na composição da base de cálculo do ICMS, uma vez que o artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, deve ser interpretado taxativamente, apenas para se considerar como “custo da mercadoria produzida” o custo da matéria-prima, do material secundário, da mão de obra e do acondicionamento.

Em outras palavras, explica que pelo simples fato da Impugnante ter apurado os créditos de ICMS nos termos da legislação dos Estados de Minas Gerais e São Paulo sem que, no entender do Fisco, tal apuração correspondesse ao determinado pelo artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, jamais poderia ter afetado o direito de crédito do estabelecimento da Impugnante sediado no Estado da Bahia. Nesse sentido, traz as lições de Roque Antônio Carraza (ICMS, 11ª edição, Malheiros, 2006, p. 306/307). Sendo assim, resta demonstrado que a autuação em tela contraria o primado da não cumulatividade, na medida em que cria restrição ao crédito de ICMS em hipótese não prevista no texto constitucional, devendo, portanto, ser julgada absolutamente procedente a presente Impugnação, com o consequente cancelamento da autuação fiscal.

Entende que o Estado baiano pela violação da Lei Complementar nº 87/96, deveria utilizar-se do veículo legítimo para pugnar pela inconstitucionalidade de referidas normas (Ação Direta de Inconstitucionalidade) e não autuar a Impugnante, hipossuficiente que é em tal cenário e que agiu estritamente dentro dos ditames legais quando da apuração do ICMS nas operações de transferências interestaduais de mercadorias entre seus estabelecimentos.

Assim, negar os efeitos de ato normativo devidamente instituído por outra unidade da Federação, na esteira da legalidade, seria o mesmo que retirar aquela norma do ordenamento jurídico, sem utilizar-se do meio próprio para tanto (Ação Direta de Inconstitucionalidade). Tal atitude resulta em afronta (i) ao pacto federativo nacional (art. 1º da CF/88), diante da autonomia dos Estados para disciplinar sobre o ICMS em seu território, bem como (ii) à tripartição dos poderes (art. 2º da CF/88), visto que compete ao Judiciário, em especial ao Supremo Tribunal Federal, a competência exclusiva de controle de constitucionalidade dos atos normativos estaduais (art. 102, I, “a” da CF/88).

Deste modo, antes de exigir o estorno integral ou proporcional dos créditos tomados pela Impugnante em operação interestadual, deve o Estado baiano promover a respectiva Ação Direta de Inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal, a fim de ver declarada a inconstitucionalidade dos atos normativos promulgados pelos Estados de Minas Gerais e São Paulo que, considerando o rol do artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96 como sendo meramente exemplificativo, incluíram no conceito de “custo da matéria produzida” outras rubricas não expressamente previstas na legislação complementar.

Neste sentido é a lição do Prof. José Souto Maior Borges (O ICMS e os benefícios fiscais concedidos unilateralmente por Estado-membro, *in* Grandes Questões Atuais do Direito Tributário, 4º Volume, Dialética, p. 124) e Paulo de Barros Carvalho (Guerra Fiscal: Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS, São Paulo: Noeses, 2012, p. 72), em sentido análogo, salienta que a literalidade do enunciado prescrito pelo inciso I do artigo 8º da LC nº 24/75 *“poderia levar ao equivocado entendimento de que, independente de julgamento por parte do tribunal competente - o STF -, as normas relativas à concessão de benefícios não teriam presunção de validade e o princípio da não-cumulatividade do ICMS não deveria ser respeitado. Tal conclusão, entretanto, não encontra respaldo no sistema constitucional brasileiro, que reserva ao Judiciário a apreciação de toda e qualquer lesão ou ameaça de lesão a direito, afastando completamente a figura da autotutela.”*

Dessa forma, a despeito da suposta ilegalidade e inconstitucionalidade dos atos normativos dos Estados de Minas Gerais e São Paulo, o Estado de destino não pode simplesmente negar os créditos utilizados pelo contribuinte na regular aplicação da legislação sem antes de valer do veículo próprio para declarar a inconstitucionalidade do ato normativo impugnado, porquanto *“inconstitucionalidades não se compensam”* (ADI 2.377-MC, Min. Sepúlveda Pertence).

Assim, pontua que a Unidade Federada que se sentir prejudicada deve buscar a declaração de inconstitucionalidade do ato normativo expedido por outro Estado que viola a legislação complementar acerca da base de cálculo do ICMS perante a Suprema Corte, e não onerar o contribuinte-administrado com autuação pelo cumprimento de legislação ao qual não poderia ter se furtado.

Defende a natureza confiscatória e a necessária proporcionalidade entre a multa aplicada e a infração cometida. Esclarece que ainda que prevalecesse a exigência da cobrança de ICMS ora combatida, o que se admite apenas para argumentar, não poderia ser exigido da ora Impugnante valor decorrente da aplicação de multa de 60% (sessenta por cento) do valor do crédito apropriado em razão de suposto creditamento indevido, conforme a Lei Estadual nº 7.014/96 - art. 42, VII, “a”.

Salienta que a severidade das sanções tem por objetivo proteger a arrecadação do Estado e estimular, por vias oblíquas, o pagamento de tributos devidos. Entretanto, deve haver proporcionalidade entre as penalidades aplicadas e as infrações cometidas; deve existir uma graduação razoável entre o que se paga e o que se recebe, bem como entre o que se recebe em decorrência do que não se paga pontualmente. A punição deve guardar relação direta entre a infração cometida e o mal causado, assim como com o bem jurídico que se deseja proteger.

Reitera que as multas que, em geral, são utilizadas não apenas com finalidade punitiva, servem também como reparação do Estado pelo descumprimento de obrigação tributária por parte do contribuinte, quando for este o caso. Entretanto, **a penalidade aplicada no presente caso, além**

**de indevida, é tão elevada a ponto de implicar verdadeiro confisco**, vedado pelo artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal.

Transcreve entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal ao apreciar a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551-1/RJ, ajuizada pelo Governador do Estado do Rio de Janeiro, arguindo a inconstitucionalidade dos §§ 2º e 3º do artigo 57 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias do Estado do Rio de Janeiro (ADIn 551-1 RJ – Rel. Min. Ilmar Galvão – DJU 14.2.2003, p. 58).

Ressalta que a Ação Direta de Inconstitucionalidade acima citada trata de caso semelhante ao discutido no presente feito, em que se constata a tentativa de imposição de multas abusivas e revestidas de caráter confiscatório. Reproduz as palavras proferidas pelo Ministro Relator Ilmar Galvão, por ocasião de julgamento da ADIn 551-1, em seu voto: *“O art. 150, IV, da Carta da República veda a utilização de tributo com efeito confiscatório. Ou seja, a atividade fiscal do Estado não pode ser onerosa a ponto de afetar a propriedade do contribuinte, confiscando-a a título de oneração. (...) O eventual caráter de confisco de tais multas não pode ser dissociado de proporcionalidade que deve existir entre a violação da norma jurídica e sua consequência jurídica, a própria multa.”*

Acrescenta que para afastar a natureza confiscatória das penalidades, a jurisprudência mais recente passou a fixar a multa no **patamar máximo de 2% (dois por cento)**.

Pede que sejam cancelados os débitos de ICMS, dadas as fartas razões a atestarem a legitimidade do aproveitamento de créditos levado a efeito pela Impugnante. Caso assim não se entenda, o que se admite apenas a título de argumentação, requer-se, subsidiariamente, que seja afastada a multa aplicada ou, no mínimo, reduzida ao patamar de 2%. Protesta a Impugnante pela produção de provas por todos os meios em direito admitidos, bem como pela realização de sustentação oral por ocasião do julgamento da presente Impugnação. Requer, por fim, que as publicações e intimações relativas ao presente feito sejam realizadas exclusivamente, sob pena de nulidade, em nome do advogado MARCELO NEESER NOGUEIRA REIS, inscrito na OAB/BA sob o nº 9.398, com endereço profissional na Av. da França, nº 164, Sala 11, Ed. Futurus, Comércio Salvador, CEP 40010-000, Estado da Bahia.

Os autuantes prestam informação fiscal, fls. 145/184, informam, logo no início, que o objetivo da autuação é procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação), na hipótese de transferência de produtos fabricados pela empresa, em operações interestaduais entre filiais, i.é, para filiais localizadas em outras unidades da Federação, no caso no Estado da Bahia, de modo que, didaticamente, se compreenda a controvérsia ora instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal.

Assim, analisam diversas nuances que envolve essa matéria, a começar pelo veículo normativo que o legislador deve utilizar para se encontrar ou apurar o valor monetário objeto de tributação nessas situações, de modo que foi imperioso a colação do ordenamento jurídico, iniciando pela CF, seguido a estrutura piramidal de fundamento e validade das normas existentes. Reproduzem os arts. 155, § 2º, XII e 146, II, alíneas “a” e “b”, que dispõem que a lei complementar fixa a base de cálculo desta espécie tributária, sendo, de igual modo, o art. 146, III, “a”, que impõe o emprego de idêntico veículo normativo quando da definição de bases de cálculo para os impostos de um modo geral.

Acrescentam que, em obediência ao contido na Carta Magna, a LC nº 87/96, no art. 13, § 4º, incisos I e II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao valor da entrada mais recente (inciso I) ou ao custo da mercadoria produzida (inciso II – que deve corresponder ao somatório de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento). Registram, ainda, que há um imperativo registrado no texto constitucional asseverando que a base de cálculo

do ICMS deve ser fixada ou definida em Lei Complementar. Dessa forma atuou o legislador, eis o que consta da LC nº 87/96 e suas alterações (art. 13, § 4º, II).

Em função da clareza da LC, portanto, a qualquer tipo de intelecção ampliativa, a legislação do Estado da Bahia, por exemplo, tanto na Lei instituidora do ICMS de nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, quanto no Regulamento do ICMS Baiano (art. 56, inciso V, letra “b”) traz essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da LC nº 87/86. Com isso, não é possível duvidar do acerto dos legisladores estaduais que assim atuaram, em face da clareza com que se apresenta a redação da norma esculpida no inciso II do parágrafo quarto do artigo 13º da LC nº 87/96.

Quanto aos seus impactos, registram que as empresas que transacionam em mais de um Estado não podem olvidar da compreensão do real sentido e alcance da regra prevista no art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96, para não destacar ICMS a mais (quando da emissão das notas fiscais de transferências interestaduais) e recolher aos cofres do Estado de origem valor maior que o devido, pois, no conjunto das operações entre os mesmos titulares e, em decorrência do princípio constitucional da não-cumulatividade, o contribuinte sempre pagará o mesmo valor de imposto, o que deve ser sublinhada pelo simples fato de que, se incorrer em erro, ou seja, se pagar imposto a menos para qualquer ente tributante, possíveis implicações financeiras poderão ocorrer, haja vista que o Fisco tenderá utilizar os meios ao seu alcance para ter de volta o que lhe pertence.

Neste contexto, se busca examinar, qual é a correta partilha do ICMS entre os entes tributantes (Estados e Distrito Federal), nas operações de transferências interestaduais de produtos industrializados, tendo a função de encontrar a melhor resposta não só para esta indagação e na ordem conceitual positivada na própria CF/88 e na LC nº 87/96, o que se faz avançar para a verificação do papel da lei complementar no campo do ICMS.

Afirmam que consta no próprio corpo do Auto de Infração informações completas da autuação.

Registram decisões do CONSEF/BA, nas quais a sociedade empresária foi autuada, com resultado pela manutenção da decisão recorrida em prol da fazenda pública estadual.

Quanto à questão da energia elétrica, depreciação e manutenção, a energia é contabilizada como despesas em conta distinta de matéria prima, embalagem e material secundário, assim sendo, também por esse motivo, a mesma não pode integrar a base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II LC nº 87/96.

De igual modo apontam decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ), e o posicionamento do Supremo Tribunal Federal (STF) sobre a melhor interpretação quanto a matéria semelhante.

Trazem a manifestação da Procuradoria Fiscal da Procuradoria Geral do Estado da Bahia – Parecer – Processo P/20111405993-0.

Registram e ressaltam que, em nenhum momento, foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal.

Salientam que essa empresa foi autuada (Idêntica infração) e efetuou o pagamento do débito quando da anistia em 2010, A. I. Nº 206891.0007/08-0.

No mérito, a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, que o fez tanto em meio físico, quanto em meio eletrônico, onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção. Por código de produto, quais sejam: a) MP - MATÉRIA-PRIMA; b) MP - Secundária; c) EMBALAGEM; d) MOB - Mão-de-obra; e) DEPRECIÇÃO; f) MANUTENÇÃO; g) ENERGIA; h) OUTROS CUSTOS. Assim sendo, em consonância com a mencionada LC nº 87/96 e com os julgados citados, em especial a decisão do STJ, foi considerado, para a definição da correta base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96, o somatório de MATÉRIA PRIMA, ACONDICIONAMENTO, MATERIAL SECUNDÁRIO E MÃO DE OBRA (rubricas estas listadas acima).

Por outro lado, conforme relatado no próprio corpo do Auto de infração sob comento, foram expurgadas as seguintes rubricas: a) DEPRECIÇÃO; b) MANUTENÇÃO; c) ENERGIA; e d) OUTROS

CUSTOS, por não serem parte integrante nem de MATERIA-PRIMA; nem de MÃO-DE-OBRA; nem de MATERIAL-SECUNDÁRIO; tampouco de ACONDICIONAMENTO.

Para a correção dessa situação, informa que foi elaborado demonstrativo de "ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA", em meio físico e em meio eletrônico (fls. indicadas no índice). No entanto, a Autuada alega que teria o direito de formar a base de cálculo para as operações de transferências de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação com a utilização da legislação do Estado de Minas Gerais e de São Paulo, com a inclusão, portanto, de TODOS os elementos de custo de produção, pois os mesmos são imprescindíveis para se chegar ao produto final. Ainda, assevera que o Decreto nº 43.080/2002 de MINAS GERAIS e a Decisão Normativa CAT nº 05/2005 de SÃO PAULO reforçam o entendimento da Autuada.

Nesse sentido, frisam que a autuada tem que obedecer, em primeiro lugar, ao que está prescrito expressamente na nossa Constituição Federal e, ato-contínuo, ao que prevê a Lei Complementar do ICMS.

Discorrem quanto ao papel Lei Complementar no campo do ICMS no que se refere ao valor tributável, o artigo 155, § 2º, XII, "i", combinado com o art. 146, III, "a", ambos da CF/88, determinam. Reproduziu o dispositivo. Já 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"*.

Acrescentam que por força de mandamento constitucional, fica evidente que a base de cálculo do ICMS, nesta situação, está disposta na Lei Complementar nº 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu art. 13, § 4º, II. Assim, o art. 56, V, "b", do RICMS/BA, tido como infringido, está respaldado na Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, que por sua vez está respaldada na Lei Complementar acima indicada, sendo legítima esta exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, e conseqüentemente, destaque e utilização a maior do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito. Assim sendo, na realização desta auditoria, foi utilizado como parâmetro para a definição da base de cálculo o somatório dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Nesse diapasão, concluem que o comando contido no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo e 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.

Com relação ao FRETE a cláusula CIF é, juridicamente falando, inaplicável às transferências, pois não temos as figuras do remetente-**vendedor** e do destinatário-**comprador** (pessoas jurídicas distintas). Esse valor (despesa com FRETE-CIF), quando incluído na base de cálculo objeto das transferências, também foi expurgado, i.e., não foi considerado para fazer parte da base de cálculo prevista no multicitado art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96, pois não mais diz respeito a custo de produção e sim a uma despesa operacional para a realização da operação de transferência do produto já fabricado.

Pontuam quanto à definição de efeitos tributários pela lei tributária e referência a institutos de direito privado nas normas tributárias. Neste diapasão, tomando como pressuposto válido o fato de que a Lei Complementar nº 87/96 fixou ou 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, resta-nos, nesta oportunidade, colher o que existe na doutrina e nas normas gerais de Direito Tributário (em especial nos artigos 109 e 110 do Código Tributário



Nacional), com o fito de construir a melhor exegese quanto ao conceito desses elementos de custo de produção.

Discorrem, também, quanto ao Código Tributário Nacional – CTN, art. 109, que no texto Constitucional (art. 146, III), o Código Tributário Nacional – lei ordinária com *status* de lei complementar – estabeleceu as “normas gerais em matéria de legislação tributária” e assim está expresso no art. 109 do CTN. Nesta ordem conceitual, mister se faz sublimar as referências feitas por Leandro Paulsen (*ibidem.*, p. 869).

Sustentam que da mesma forma, a precisa advertência de Amaro (AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 214-215): 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. Em suma, o instituto de direito privado é “importado” pelo direito tributário, com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações. A compra e venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente etc. etc. têm conceitos postos no direito privado, que ingressam na cidadela do direito tributário sem mudar de roupa e sem outro passaporte que não o preceito da lei tributária que os “importou”.

Portanto, infere que se o direito tributário, através da LC nº 87/96 (somente mediante Lei Complementar, ressalte-se, poderia fixar ou definir a base de cálculo dos impostos previstos na CF/88, em especial o ICMS), por permissão explícita da Carta Maior, tivesse a intenção de alterar a identidade do instituto da Ciência Contábil ou de direito privado (especificamente com relação à definição do que seja matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento), teria que fazê-lo de modo expresso para poder surtir e operar os efeitos fiscais.

Afirmam que é exatamente isso que leciona os citados doutrinadores: a identidade do instituto, no direito privado e no direito tributário, dá-se sempre que o direito tributário não queira modificá-lo para fins fiscais, bastando, para que haja essa identidade, que ele se reporte ao instituto sem ressalvas. Se, porém, o direito tributário *quiser* determinar alguma modificação, urge que o *diga de modo expresso*. Posto isso, acrescenta Luciano Amaro, inexistindo modificação do instituto de direito privado pela lei tributária, ele ingressa, pois, no campo fiscal com a mesma vestimenta que possuía no território de origem.

Destacam, ainda, quanto ao art. 110 do CTN. Traz à baila o dispositivo que percorreu o escólio dos preclaros juristas Sacha Calmo Navarro Coelho, Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleeiro, procurando a melhor interpretação para a questão sob comento. Disse que segundo Coelho (COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 3ª ed. - Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 575-576), o artigo 110 do 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.

Continuam com entendimento de Coelho (*ibidem.*, p. 576): Isto posto, só para exemplificar: mercadoria, salário, bem imóvel, contrato de seguro, quando usados para articular fatos geradores (e adiciono, Base de cálculo) dos impostos, não podem ser desarrazoadamente alterados pelo legislador infraconstitucional, federal, distrital, estadual ou municipal, com o fito de tributar (ou alargar a Base tributável) realidades não previstas ou já atribuídas a outra ordem de governo. Nesta mesma toada, Luciano Amaro (Op. cit., p. 215/216), que o art. 110 do CTN é preceito dirigido ao legislador e não ao intérprete jurídico. É matéria tipicamente de *definição de competência tributária*. Explicita que o legislador não pode expandir o campo de competência tributária que lhe foi atribuído, mediante o artifício de ampliar a *definição*, o *conteúdo* ou o *alcance* de institutos de direito privado.

Citam a visão de Machado (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 14ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1998, p. 82), se a Constituição fala de mercadoria ao definir a

competência dos Estados para exigir o ICMS, o conceito de mercadoria há de ser o existente no Direito Comercial, não podendo o legislador modificá-lo, sob pena de admitir-se a alteração da Constituição via lei ordinária.

Por fim, trazem entendimento de Baleeiro (BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. atualizada por Mizabel Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 687-688), combinado com o art. 109, o art. 110 (do CTN) faz prevalecer o império do Direito privado – civil ou comercial – quanto ao conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas daquele Direito, sem prejuízo de o Direito Tributário modificar-lhes os efeitos fiscais. Por ex., a solidariedade, a compensação, a remissão etc. podem ter efeitos tributários diversos. A quitação fiscal, por ex., é dada sob a ressalva implícita de revisão do crédito fiscal (cf. CTN, art. 158).

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

Esclarecem que é de grande valia a transcrição do belíssimo trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo (FACULDADES INTEGRADAS DE ITACARÉ - SP (FAFIT – FACIT)). **Elementos Básicos do Custo Industrial**. Disponível em: <[http://fafitfacic.com.br/curso/apoio/apoio060820075859\\_696.doc](http://fafitfacic.com.br/curso/apoio/apoio060820075859_696.doc)>. Acesso em: 20 ago. 2007), que define os quatro elementos de custo de produção ou as rubricas listadas na Lei Complementar nº 87/96 (art. 13, § 4º, II).

Destacam que segundo essa definição, a diferença entre “matéria-prima” (MP) e “material secundário” (MS) é que a primeira (MP) é mais importante porque entra em maior quantidade no processo produtivo, enquanto que o segundo (MS) entra em menor quantidade no processo produtivo. Já a semelhança entre “matéria-prima” e “material secundário” é que ambos são materiais, integram o produto final e são custos diretos no processo produtivo. Acrescenta que essa percepção também pode ser verificada ao analisar a resposta à consulta feita ao Portal de Auditoria [<mailto:portaldeauditoria@portaldeauditoria.com.br>] (TEIXEIRA, Paulo H. **Base de cálculo do ICMS nas Operações de Transferência Interestadual**. Mensagem recebida por [mcarneiro@sefaz.ba.gov.br](mailto:mcarneiro@sefaz.ba.gov.br) em 20 ago. 2007), de lavra de Paulo H. Teixeira.

Registram que a definição de “matéria-prima” e a equiparou a “material direto”, dizendo que representa todo o material incorporado ao produto. Nesse contexto, inseriu a “embalagem” e o “material secundário” na própria conceituação de “matéria-prima” ou “material direto”.

Explica que a menção às rubricas “energia elétrica”, “depreciação” e “manutenção” e as engloba no rol dos “materiais indiretos”. Da mesma forma, ao mencionar o vernáculo “mão-de-obra” a vincula ao pessoal que trabalha e não às máquinas e equipamentos.

Dizem ser relevante trazer à tona resposta à consulta formulada ao Presidente do CRC-SE, Dr. Romualdo Batista de Melo (MELO, Romualdo Batista de. **Base de cálculo do ICMS nas Operações de Transferência Interestadual**. Mensagem recebida por [mcarneiro@sefaz.ba.gov.br](mailto:mcarneiro@sefaz.ba.gov.br) em 27 ago. 2007), para sedimentar o entendimento sobre os elementos de custo de produção previstos na LC nº 87/96, tendo em vista que o mesmo define-os semanticamente e de modo sintético, com a competência que lhe é peculiar. Acrescenta com entendimento de Leone e Leone (2004, p. 192 - LEONE, George Sebastião Guerra e LEONE, Rodrigo José Guerra. **Dicionário de Custos**. São Paulo : Atlas, 2004).

Ressaltam que os materiais de produção mais importantes do processo de industrialização são as matérias-primas e os materiais de produção menos importantes, suplementares, auxiliares ou

secundários são exatamente os materiais dito secundários. Nesse mesmo direcionamento, não poderia deixar de fazer o registro do magistério notável, lúcido e extremamente atual de Leone e Leone (*Ob. cit.*, p. 123) que também autoriza proclamar e ratificar o que está pacificado nas normas contábeis, consoante exposto a seguir, refutando, portanto, as incongruências da legislação de Minas Gerais (RICMS - MG - aprovado pelo Decreto nº 43.080/2002, art. 43, §2º, incisos I a IV - MINAS GERAIS. **Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais**. Disponível em: <[http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/ricms/ricms2002\\_opcao.htm](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms/ricms2002_opcao.htm)>. Acesso em: 18 jul. 2008) que distorce e modifica o que a Ciência Contábil define como depreciação e mão-de-obra.

Afirmam que a depreciação, no dizer da Ciência Contábil, nada tem a ver, portanto, com a mão-de-obra de pessoal da produção e sim com o ativo imobilizado da fábrica. Citam, novamente Continua Leone e Leone (*Ob. cit.*, p. 190 - COELHO, Creso Cotrim. **Base de cálculo do ICMS nas Operações Interestaduais**. Custo - Transferência – entendimento art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96 (matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento). Mensagens recebidas por [mcarneiro@sefaz.ba.gov.br](mailto:mcarneiro@sefaz.ba.gov.br) em 27 jun. 2007 e em 10 e 11 de jul. 2007).

Salientam que não se pode ignorar que a Ciência Contábil sempre relaciona mão-de-obra à “pessoal”, ao “homem”, e nunca à “máquina” e aos “equipamentos”. De igual modo, é de sobremaneira importância aflorar os ensinamentos do nobre Auditor Fiscal e Professor de Contabilidade de Custos, Dr. Creso Cotrim Coelho (COELHO, Creso Cotrim. **Base de cálculo do ICMS nas Operações Interestaduais**. Custo - Transferência – entendimento art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96 (matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento). Mensagens recebidas por [mcarneiro@sefaz.ba.gov.br](mailto:mcarneiro@sefaz.ba.gov.br) em 27 jun. 2007 e em 10 e 11 de jul. 2007), com referência a mão-de-obra.

Chamam atenção que agora, uma outra questão precisa ser bem analisada. Diz respeito a um componente denominado frete CIF (Cost Insurance Freight) que se verifica quando o fornecedor se responsabiliza pelo frete e o inclui no preço da mercadoria, em contraponto ao frete FOB (Free on Board) que é o frete por conta do destinatário e, portanto, neste caso, este montante não é embutido no orçamento do fornecedor.

Frisam que a importância do estudo desta matéria reside no fato de que, em trabalho realizado pelo Fisco da Bahia (não divulgado por força do sigilo fiscal), foi constatado que a maioria das empresas, nas operações de entradas de mercadorias industrializadas em transferência interestadual, faz a inserção da parcela do frete denominado “frete CIF” quando da composição da base de cálculo do ICMS, pois está consignada nas notas fiscais das empresas remetentes a expressão “frete pago pelo emitente” (código “1”), i.e., o valor do frete está incluso no “preço” da mercadoria.

Evidenciam que esse procedimento adotado pelas empresas não tem amparo legal e, da mesma forma, não é o mais adequado tecnicamente, pois, pela Ciência Contábil, a parcela desse frete não é elemento de custo de produção. Assim sendo, pelo simples fato de não ser parte integrante do custo de produção, não poderia compor a base de cálculo nas operações de transferência interestadual prevista no art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96. De igual pensamento, Leone e Leone (*Ob. cit.*, p. 126) expressa que “*despesas de vendas são todos os gastos que a empresa realiza relacionados diretamente à atividade de vendas: comissões aos vendedores..., frete de vendas (...) etc.*”

Esclarecem que, como não poderia deixar de ser, a parcela do frete nas operações subsequentes de vendas ou transferências (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.

Portanto, os elementos de custo formadores da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II, da LC nº 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).

Declararam que 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 do custo de produção ficariam excluídos dessa base de cálculo por imposição taxativa da Lei Complementar nº 87/96.

Nessa mesma linha de raciocínio e consoante publicação no Diário Oficial da União (D.O.U. de 26/09/2007), o Segundo Conselho de Contribuintes da Secretaria da Receita Federal do Brasil editou várias súmulas, dentre as quais cabe destacar a de nº 12: *“Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidas em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.”*

Enfatizam que o STJ, em vários julgados, reafirmou essa orientação e firmou jurisprudência no sentido de que a energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumo, 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” (AgRg no RE 731885 – PR – Rel. Ministro Luiz Fux, DJ de 20/03/2006; RESP 518656-RS – Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 31/05/2004; AgRg no AG 623105-RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21.03.2005; AgRg no RE 826689-RJ – Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 22/06/2006).

Pelo exposto, asseveram que energia elétrica (e outras formas de energia), lubrificantes e combustíveis também não se enquadram nos conceitos de produtos intermediários, nem de materiais secundários, tampouco no de matéria-prima. Diante do que foi amplamente demonstrado, o legislador infraconstitucional (via lei ordinária, decreto, decisão normativa etc.), com o único objetivo de ampliar a sua participação no “bolo da arrecadação do ICMS”, não pode nem deve contrariar o que a própria Ciência Contábil define e conceitua os seus institutos, a exemplo de matéria-prima; mão-de-obra, material secundário e acondicionamento (Embalagem), desvirtuando o sentido e o alcance do que está prescrito no art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96, ultrapassando, consequentemente, os limites de sua competência e ferindo mortalmente os princípios da Federação.

Ademais, na legislação de Minas Gerais (art. 43, § 2º, incisos I a IV do Regulamento do ICMS) encontramos a estranhíssima figura da “mão-de-obra tecnológica” que corresponde aos 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.

Pontuam que com relação ao conceito de “acondicionamento”, onde o citado Regulamento prescreve que o mesmo corresponde aos *“custos diretos e indiretos necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica”*. Assim, na conformidade das considerações feitas, não há senão concluir que a única alternativa exegética em tese suscetível perante o tema deste artigo merecedora de endosso, por enquanto, é a que foi elaborada por Márcio Alexandre Freitas (Ob. cit.). E, para robustecer e encerrar as críticas à legislação de Minas Gerais, forçoso trazer à tona as veementes observações assinaladas pelo Min. Luiz Gallotti, no Voto Preliminar que proferiu no julgamento do RE nº 71.758/GB (BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). RE nº 71.758/GB - Guanabara. Tribunal Pleno, Rel. Min. Thompson Flores, julgado em 14/06/1972. RTJ 66/140. Disponível em: <http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp>. Acesso em 11 ago. 2008).

Discorrem, ainda, quanto as impropriedades contidas na legislação do Estado de São Paulo (Decisão Normativa CAT-5 de 15/06/2005). Mais uma vez, imperioso recorrer ao magistério de Márcio Alexandre Freitas (Ob. cit.), pois o mesmo procura demonstrar as impropriedades contidas na legislação do Estado de São Paulo, também corroborando e complementando o que foi abordado:

Citam as palavras do Prof. Alexandre Freitas são suficientes para elucidar as incongruências da legislação de São Paulo. Esse entendimento, agora específico para o ICMS, também foi avalizado pelo STJ, consoante Acórdão transcrito adiante.

Quanto à questão da contabilização da rubrica ENERGIA ELÉTRICA, no qual afirma que é contabilizada em conta específica nº (41217001) e distinta de MATÉRIA-PRIMA, EMBALAGEM E MATERIAL SECUNDÁRIO. Assim sendo, também por esse motivo a mesma não pode integrar a BASE DE CÁLCULO prevista no art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96 e para confirmar esse fato, pede que se verifique o e-mail da própria autuada.

Trazem outros autos de infração, de idêntica natureza, lavrados contra empresas com processo produtivo semelhante ao da autuada (a) PAF Nº 206891.0023/08-5; b) A. I. Nº 206891.0023/08-5; c) A. I. Nº 206891.0003/10-6; d) A. I. Nº 206891.0019/10-0; e) A. I. Nº 206891.0025/11-8; f) A. I. Nº 206891.0022/11-9; g) A. I. Nº 206891.0023/11-5).

Afirmam que analisaram a questão da energia elétrica e da depreciação e afirmam que regra geral é que a energia é contabilizada como DESPESAS, em conta distinta de MATÉRIA-PRIMA, EMBALAGEM E MATERIAL SECUNDÁRIO. Assim sendo, também por esse motivo a mesma não pode integrar a BASE DE CÁLCULO prevista no art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96. Ademais, o próprio CONSEF já definiu também essa questão ao analisar os processos (2ª CJF - ACÓRDÃO 0082-12/12; ACÓRDÃO CJF Nº 0432-12/11; ACÓRDÃO CJF Nº 0166-12/13). Cita posicionamento do STJ (RECURSO ESPECIAL Nº 1.109.298 - RS (2008/0279009-9) - RELATOR: MINISTRO CASTRO MEIRA; RECURSO ESPECIAL Nº 707.635 - RS (2004/0171307-1) - de 13.06.2005, TRANSITADA EM JULGADO EM NOVEMBRO DE 2005 (acesso em [https://ww2.stj.gov.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200401713071&dt\\_publicacao=13/06/2005](https://ww2.stj.gov.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200401713071&dt_publicacao=13/06/2005)). Reproduz trecho do parecer da procuradoria fiscal da Procuradoria Geral do Estado da Bahia - Processo PGE/2011405993-0 (p. 06 e 07).

Quanto à alegação de multa confiscatória, cabe ao CONSEF analisar se ao Editar a Instrução Normativa acostada aos autos (fls. 90/91), não estaria a empresa amparada pela aplicação da regra do CTN que prevê a não aplicação de PENALIDADE À INFRAÇÃO nos casos de se tratar de lei interpretativa. Nesse sentido, veja-se o disposto nos artigos 100, 106, inciso I e 96, todos do CTN. Isto posto, é de conhecimento de todos que as Portarias, em algumas situações, e as Instruções Normativas são normas complementares ao Decreto. Da mesma forma, como a referida instrução normativa esclarece a matéria disciplinada, deixou claro se tratar de norma expressamente interpretativa.

Pedem pela Procedência do Auto de Infração.

Nas fls. 188/189, o autuado requer e reitera que as intimações relativas ao presente feito sejam realizadas exclusivamente, sob pena de nulidade, em nome do advogado MARCELO NEESER NOGUEIRA REIS, inscrito na OAB/BA sob o nº 9.398, com endereço profissional na Av. da França, nº 164, Sala 11, Ed. Futurus, Comércio Salvador, CEP 40010-000, Estado da Bahia.

## VOTO

De início aprecio as preliminares de nulidade trazidas na peça defensiva, bem como o pedido de perícia formulado pelo sujeito passivo:

Embora o sujeito passivo tenha formulado o pedido de perícia, esta é necessária quando a prova do fato depender de conhecimento especial de técnicos, o que não é o caso, mas que a critério do órgão julgador pode ser convertida em determinação de diligência, contudo, nego a diligência, haja vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para a formação de minha convicção, na qualidade de relatora deste PAF. Deste modo, não há razão para o deferimento do pedido de perícia ou de diligência, e aplico o RPAF/99, Decreto nº 7.629/99, art. 147, I, "b", c/c § 1º: *"Deverá ser indeferido o pedido de diligência quando for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos."* e *"A critério do órgão*

*julgador, o pedido ou proposta de perícia fiscal poderá ser convertido em determinação de diligência, em atendimento ao disposto neste artigo."*

Quanto ao princípio da legalidade, apontado como norteador do direito tributário, de fato, preconiza o art. 150, I CF/88 que, sem prejuízo de outras garantias asseguradas aos contribuintes, é vedado a União, Estados, Distrito Federal e Municípios exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça. O presente auto de infração não infringe qualquer dispositivo legal tendo em vista que os artigos que servem de base para o enquadramento da infração em tela, estão fundamentados na Lei Complementar nº 87/96 e na Lei nº 7.014/96 que institui o ICMS no Estado da Bahia. Portanto, preservado o princípio invocado, bem como o contraditório e a ampla defesa, haja vista que o contribuinte foi intimado de todos os atos processuais, recebeu cópia de todos os demonstrativos (fls. 13 a 27) e participou efetivamente da ação fiscal e desta instrução processual.

Superadas as arguições de nulidade, passo a adentrar no mérito da autuação, posto que o Auto de Infração em lide foi lavrado para exigir ICMS por utilização indevida de crédito fiscal, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96.

A Constituição Federal de 1988 determinou expressamente as matérias que deveriam ser tratadas por meio de lei complementar específica para o ICMS, o que denota a preocupação do legislador de que determinadas matérias fossem tratadas por lei específica, haja vista que se por leis ordinárias dos Estados ou do Distrito Federal, poder-se-ia criar conflitos entre estes entes com insegurança jurídica para os contribuintes. Dentre essas matérias, elencadas expressamente no art. 155, § 2º, inciso XII, da Constituição Federal, encontra-se a base de cálculo do ICMS.

Em estrito cumprimento ao texto constitucional, a Lei Complementar nº 87/96, no § 4º do art. 13, fixou expressamente a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, trazendo três hipóteses de dimensão da materialidade do tributo, sendo útil ao nosso voto transcrever as duas primeiras, em relação às quais gira a controvérsia deste lançamento de ofício:

*“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;” Grifos nossos.*

Logo, por força de mandamento constitucional, contrariar a base de cálculo prevista na Lei Complementar seria afrontar a própria Constituição.

Discorridas estas questões que se constituem no cerne da autuação, verifico que no presente lançamento, os autuantes tomaram por base os elementos que formam o custo de produção, considerados para se encontrar o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, sendo expurgados apenas os elementos que foram inseridos na base de cálculo, constantes nas notas fiscais de transferência, que não dizem respeito ao custo total de produção, ou seja, excluídas rubricas da base de cálculo parte integrante da matéria-prima, mão-de-obra, do material-secundário e do acondicionamento (rubricas: DEPRECIAÇÃO, ENERGIA ELÉTRICA, DENTRE OUTRAS). Deste modo, os autuante elaboraram o demonstrativo de “ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA”, em meio físico (fls. 13 a 27) e em meio eletrônico, sendo considerado “custo de produção fornecido pela empresa, exceto as rubricas “Depreciação”, “Manutenção”, “energia elétrica” e outros cfe, demonstrativo anexo”. Foi incluído o valor do ICMS, à alíquota de origem”, em outras palavras, foram excluídas as rubricas ref. a DEPRECIAÇÃO, ENERGIA ELÉTRICA, OUTRAS, etc. (que não fazem parte dos elementos listados

pela LC nº 87/96 (art. 13, § 4º, II) e incluiu-se o valor correto do ICMS com a alíquota correspondente à Unidade da Federação de origem.

A autuação foi feita com base na planilha de custo de produção apresentada pelo autuado (fls. 73 a 78), onde constam de forma discriminada os itens do custo de produção. Desses, foram separados os custos que estão de acordo com a LC nº 87/96 (matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), sendo expurgados os demais itens. Aliás, todo o roteiro da presente autuação encontra-se expressamente descrito no corpo do próprio auto de infração e cujas cópias dos documentos que o ensejou foram entregues ao contribuinte, de acordo com Recibo de arquivos eletrônicos de fl. 11.

Após a apuração do custo de produção unitário, foi confrontado com a base de cálculo consignada em cada nota fiscal de transferência, determinando a diferença entre o valor previsto no art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96 e o que foi consignado a mais, de acordo com o demonstrativo ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, aplicando a alíquota interestadual prevista na legislação sobre a diferença apurada, para calcular o valor do crédito utilizado a mais que o que seria de direito (fls. 13/16).

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 nº 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, ao contrário do que concluiu antes o contribuinte, regras para o estabelecimento da base de cálculo do ICMS, devem ser buscadas a partir do texto constitucional. Este remete para a Lei Complementar, que traçará linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e coerência do ordenamento jurídico nacional. A base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC nº 87/96 (texto reproduzido no Estado da Bahia no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96).

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

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

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

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

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

Portanto, nas operações interestaduais de transferências, sendo a definição da base de cálculo matéria reservada à Lei Complementar, não pode ser modificada por lei estadual, de qualquer ente federativo. Permitido fosse a cada Estado interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, importaria em grande insegurança jurídica e com prejuízos ao pacto federativo. O legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como “o custo da mercadoria produzida”, e interpretou o que significa este custo. Não foi dada liberdade ao aplicador do direito, 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.

Ressalto que o levantamento fiscal está baseado em dados contidos em documentos fornecidos pelo estabelecimento da empresa, e na defesa não foram indicados erros ou inconsistências nos cálculos, tendo a defesa centrado seus argumentos de forma genérica, alegando que foram incluídos valores indevidos.

Também, como já exposto, não há como albergar a interpretação trazida pelo defendente de que o art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, o art. 290, do RIR/99 encerra *tipos*, que comportam interpretação extensiva a fim de se determinar a real adequação de um custo empresarial como sendo ou não “custo de produção”, decorrente da atividade desenvolvida e que a partir da própria legislação tributária, tudo quanto fora computado pelo autuado como custo de sua produção – e irregularmente glosado pelo agente fiscal – encontra respaldo e legal, como, por exemplo, as depreciações, energia elétrica, e outros custos indiretos.

No que concerne à energia elétrica, o STJ, em vários julgados, reafirmou a orientação e firmou jurisprudência no sentido de que a energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumo, 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” (AgRg no RE 731885 – PR – Rel. Ministro Luiz Fux, DJ de 20/03/2006; RESP 518656-RS – Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 31/05/2004; AgRg no AG 623105-RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21.03.2005; AgRg no RE 826689-RJ – Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 22/06/2006).

Deste modo, energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação, frete (despesas de vendas) etc., segundo a clássica e a atual lição da Ciência Contábil, não podem ser inseridos nos elementos de custos mencionados no § 4º, II, do art. 13 da LC nº 87/96.

Quanto ao princípio da não cumulatividade, a própria Lei Complementar nº 87/96, estabelece os critérios como a transferência ocorrerá, de sorte que não se amesquinhe toda a sistemática pensada para o ICMS, o que o fez através do art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96, reproduzido no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96 (ICMS/BA), e que deve ser cumprido pelo sujeito passivo.

A legislação do ICMS do Estado da Bahia (RICMS), repetindo a Lei, trata a questão conforme os dispositivos a seguir mencionados:

*Art. 93 § 5º Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado:*

...

*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.*

*Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, qualquer que seja o regime de apuração ou de pagamento do imposto:*

...

*VIII - nas situações do § 5º do art. 93, relativamente à parte excedente;*

Desse modo verifica-se que a ação fiscal calcada nos dispositivos legais supracitados encontra-se em perfeita consonância com os preceitos da não-cumulatividade do ICMS, não tendo tal alegação força para elidir a exigência fiscal.

Destaco que, conforme o entendimento já manifestado por este Conselho de Fazenda, em outros julgados sobre a mesma matéria, o legislador ao estabelecer regra limitativa de componentes do custo de produção, para estabelecer uma base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferências interestaduais, entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, quis promover uma partilha mais justa, entre os Estados produtores e consumidores, tendo em vista que o consumidor final é que arca com o montante do ICMS pago em todas as operações de circulação, cujos valores pagos em determinadas fases, são compensados nas operações subsequentes.

Diante do que foi exposto, entendo que os autuantes estão corretos ao exigir o ICMS no presente Auto de Infração, posto que o estabelecimento fabricante, situado em outra unidade da



Federação, transferiu mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular, localizado no Estado da Bahia, com a inclusão de valores não previstos na LC nº 87/96, art. 13, § 4º, II. Em consequência, este procedimento resultou numa base de cálculo maior do que a estabelecida no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior do que o previsto na legislação, no estabelecimento remetente, e um crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido de acordo com o disposto no art. 93, § 5º, II c/c art. 97, VIII do RICMS/BA.

Portanto os gastos com depreciação, energia elétrica, e outros devem ser expurgados para efeito da determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

A multa aplicada encontra-se prevista na Lei nº 7.014/96, que instituiu o ICMS no Estado da Bahia.

Destaco que autuado requer e reitera que as intimações relativas ao presente feito sejam realizadas exclusivamente, em nome do advogado MARCELO NEESER NOGUEIRA REIS, inscrito na OAB/BA sob o nº 9.398, com endereço profissional na Av. da França, nº 164, Sala 11, Ed. Futurus, Comércio Salvador, CEP nº 40010-000, Estado da Bahia. Contudo sua não observância não implica em nulidade da autuação, haja vista que tal desiderato não se encontra previsto no RPAF/99.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0032/13-0**, lavrado contra **DANONE LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$388.494,41**, 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, 16 de abril de 2014.

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – PRESIDENTE

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - RELATORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR