

A. I. N° - 206891.0058/17-2  
AUTUADO - DANONE LTDA.  
AUTUANTES - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO e  
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 13/06/2018

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0065-01/18**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. TRANSFERÊNCIAS DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO. A base de cálculo é o valor correspondente ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, nos termos do art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96 e art. 17, § 7º, II, da Lei nº 7.014/96. Cálculos do débito efetuados em conformidade com as disposições legais e os ditames da ciência contábil. Não acatadas as preliminares de nulidade da autuação. Rejeitado pedido de redução da multa. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 16.11.2017, para exigir ICMS no valor de R\$1.204.377,35, mais acréscimos legais, com a seguinte imputação: “*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior ao estabelecido em lei complementar, convênio ou protocolo*”.

“*Trata-se de estorno de crédito do ICMS em função de erro na determinação da base de cálculo, tudo em conformidade com o exaustivo esclarecimento entregue à empresa sobre a metodologia adotada na presente Auditoria Fisco-Contábil*”. Período da autuação: janeiro/dezembro de 2013.

Consta ainda que o trabalho *tem amparo na decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), Recurso Especial nº 1.109.298-RS (2008/0279009-9) e do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia (CONSEF), abaixo transcritas, que, no caso deste Auto de Infração, diz respeito à verificação da BASE DE CÁLCULO (CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA) nas OPERAÇÕES INTERESTADUAIS envolvendo PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (em outras unidades da Federação) que foram FABRICADOS EXCLUSIVAMENTE PELA EMPRESA, ATRAVÉS DOS ESTABELECIMENTOS REMETENTES, e TRANSFERIDOS para a FILIAL localizada neste Estado.*

E que a Auditoria Fiscal abrangeu apenas as operações referentes ao exercício de 2013 - *BASE DE CÁLCULO DO ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE TRANSFERÊNCIAS DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS, QUE FORAM TÃO-SOMENTE PRODUZIDOS (FABRICADOS) PELOS RESPECTIVOS REMETENTES, SUPERIOR AO ESTATUÍDO NO ART. 13, INCISO II DO § 4º, INCISO II, DA LC 87/96.*

Explicam que se trata de estorno de crédito fiscal de ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto com o consequente pagamento a menor do imposto devido, nas operações de entrada por transferências interestaduais, conforme detalhamento contido no próprio Auto de Infração.

Informam os Auditores que a Lei Complementar (LC) 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.

Frisam que o artigo 56, V, “b”, do RICMS/BA está respaldado na Lei nº 7.014/96, no seu artigo 17, § 8º, II, que por sua vez está amparado na Lei Complementar acima indicada, sendo legítima a 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 consequentemente, destaque e utilização a maior do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Ressaltam que 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 produtos, quais sejam: MP – MATÉRIA-PRIMA; b) MP – Secundária; c) EMBALAGEM; d) MOB – Mão-de-obra; e) DEPRECIAÇÃO; f) MANUTENÇÃO; g) ENERGIA; h) OUTROS; e i) FRETE.

Assim sendo, em consonância com a mencionada LC 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 87/96, com a exclusão das rubricas: a) DEPRECIAÇÃO; b) MANUTENÇÃO; c) ENERGIA; d) OUTROS; e e) FRETE, por não serem parte integrante de MATÉRIA-PRIMA; nem de MÃO-DE-OBRA; nem de MATERIAL SECUNDÁRIO; tampouco de ACONDICIONAMENTO.

Explicam, por fim, que para a correção dessa situação, foi elaborado demonstrativo de “ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA”, em meios físico e eletrônico.

Destacam que para confirmarem o acerto e a qualidade da presente Auditoria, nada melhor do que verificar o que e como os tribunais judiciais têm decidido sobre a matéria e transcrevem decisões.

O autuado ingressou com defesa administrativa, peça que se encontra juntada ao processo às fls. 49/70, subscrita por advogado, com procuraçāo nos autos e respectivos substabelecimentos anexados (fls. 72/73). Inicialmente, discorre sobre a infração e diz que a mesma se encontra eivada de nulidade, em razão de vício de motivação, já que, ao descrever a infração supostamente cometida pela Impugnante, indicou que teriam sido indevidamente incluídas na base de cálculo do imposto nas remessas interestaduais efetuadas e, consequentemente, do crédito tomado, rubricas que jamais foram incluídas pela Impugnante.

Aduz que a autuação fiscal partiu de interpretação equivocada acerca da legislação aplicável à hipótese, tendo, com base no princípio da não-cumulatividade, se apropriado corretamente de créditos de ICMS que foram regularmente destacados em Notas Fiscais de entrada envolvendo produtos industrializados advindos do Estado de Minas Gerais. E, por isso, não caberia à fiscalização proceder à lavratura de autuação fiscal.

Alega também que houve vício de motivação, posto que o lançamento é ato administrativo obrigatório e vinculado, que sujeita inclusive as autoridades fiscais competentes à responsabilidade funcional (artigo 142, parágrafo único, do CTN), o que pressupõe a rigorosa observância de todos os elementos e pressupostos indispensáveis para lhe conferir caráter de validade de lançamento tributário.

Dessa forma, a validade do lançamento tributário está condicionada à constatação dos requisitos essenciais à expedição de qualquer tipo de ato jurídico (agente capaz, objeto lícito e forma prescrita ou não defesa em lei), além da verificação dos pressupostos específicos do motivo e a finalidade do ato.

Portanto, pela motivação do lançamento tributário é que o sujeito passivo da exação conhece os motivos pelos quais determinada carga impositiva sobre si recai. Em virtude disso, a ausência de motivação do lançamento (ou quaisquer outros fatos ou motivos legais justificadores da imposição tributária), importando em grave cerceamento do direito de defesa.

Explica que motivo é elemento externo aos atos administrativos (realidade fática e previsão

normativa considerada pelo agente fiscal), ele se perde no tempo e a notícia de sua existência somente é verificada a partir da *motivação* (exposição do motivo) feita pela autoridade administrativa competente no momento da formalização do ato realizado. Confiram-se novamente as esclarecedoras lições do precitado Autor sobre o que se deve entender por motivação.

Complementa que o *motivo do ato administrativo não se confunde com a “motivação” feita pela autoridade administrativa*. A *motivação integra a ‘formalização’ do ato, sendo um requisito formalístico dele*. É a exposição dos motivos, a fundamentação na qual são enunciados a regra de Direito habilitante, os fatos em que o agente se estribou para decidir e, muitas vezes, obrigatoriamente, a enunciação da relação de pertinência lógica entre os fatos ocorridos e o ato praticado. Não basta, pois, em uma imensa variedade de hipóteses, apenas aludir ao dispositivo legal que o agente tomou como base para editar o ato.

Transcreve a doutrina especializada.

Concluiu que, em se tratando de lançamento tributário, a motivação do ato administrativo consiste na descrição do fato que fundamentou sua expedição, bem como na declaração de como esse fato se enquadrou na descrição prevista pela norma tributária que ensejou a cobrança do tributo. Por meio da motivação é que se tem o conhecimento dos elementos fáticos e da correspondente previsão normativa que conduziram a Autoridade Fiscal a realizar determinado lançamento tributário, daí a razão da obrigatoriedade de sua enunciação (motivação), sob pena de invalidade do ato praticado.

No caso concreto, a autuação está eivada de nulidade, na medida em que carece da devida motivação, uma vez que o Fisco entendeu que os únicos valores a serem incluídos na Base de Cálculo do ICMS das operações de transferências interestaduais correspondem à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, ao passo que a autuada teria incluído na Base de Cálculo do ICMS, além dessas despesas, os valores relativos às despesas de manutenção, depreciação, energia, outros e frete. Contesta o entendimento fiscal, argumentando que a empresa não incluiu em seus cálculos as despesas de manutenção e depreciação, mas, apenas, os valores relativos ao custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra, energia, outros custos e frete, donde se extrai a fragilidade da motivação e de todo o trabalho realizado pela Fiscalização.

Para dirimir dúvidas sobre a não inclusão dessas despesas na base de cálculo do imposto, apresenta o demonstrativo DOC 03, que contém a relação de seus produtos, bem como os valores que integram o custo de produção das referidas mercadorias. Explica que, embora por um lapso, esse demonstrativo apresentado para as autoridades fiscais durante o processo de fiscalização indique os *valores* relativos às despesas de *manutenção e depreciação*, basta a simples contraposição dos valores constantes dessa planilha com os valores constantes das notas fiscais de remessa para que se verifique que tais despesas não compuseram a Base de Cálculo do ICMS.

Exemplifica com a composição da Base de Cálculo do ICMS do produto “DANONE KIDS POLPA MOR BAN E MACA 570GX10”, informado na Nota Fiscal nº 536916 (DOC 04), relativa à uma saída no mês de maio/2013. No quadro abaixo, o valor considerado pela empresa para apurar a Base de Cálculo do ICMS foi de R\$ 1,31, que corresponde, exatamente, à soma das despesas de matéria prima, matéria prima secundária, embalagem, mão de obra, energia, outros custos e frete

#### CÁLCULO DA EMPRESA

MATERIAL	DESCRIÇÃO DO MATERIAL	UNIDADE	MATÉRIA PRIMA	MATÉRIA PRIMA SECUNDÁRIA	EMBALAGEM	MÃO DE OBRA	MANUTENÇÃO	ENERGIA	DEPRECIAÇÃO	OUTROS CUSTOS	FRETE	VALOR TOTAL	VALOR CONSIDERA DO PELA EMPRESA	VALOR BASE DE CALCULO DO ICMS
79730	DANONE KIDS POLPA MOR BAN E MACA 570GX10	PC	0,6540	0,0660	0,3170	0,0530	0,0200	0,0160	0,0210	0,0553	0,1495	1,3518	1,31	1,408602

A partir desse valor, se verifica uma base de cálculo do ICMS de R\$ 1,408602, que corresponde exatamente à base de cálculo informada na nota fiscal correspondente (Nota Fiscal nº 536916), considerando apenas os valores relativos à soma do custo da matéria-prima, material secundário,

mão-de-obra, energia, outros custos e frete, não tendo incluído na Base de Cálculo do ICMS as despesas de manutenção e depreciação, conforme afirmado pelo Fisco.

Pede a nulidade da autuação, diante da patente ausência de motivação da presente cobrança.

No mérito, reitera o autuado que a acusação é a Base de Cálculo do ICMS adotada para as operações de transferências interestaduais de mercadorias dos estabelecimentos da Impugnante localizados no Estado de Minas Gerais para seu estabelecimento no Estado da Bahia foi maior do que aquela prevista pela legislação tributária, desrespeitando os critérios estabelecidos pelo artigo 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, cujas disposições foram reproduzidas pelo artigo 17, § 8º, II, da Lei Estadual nº 7.014/96 e artigo 56, V, b, do RICMS/BA.

Diz que se baseando numa interpretação taxativa dos dispositivos acima transcritos, restringiu o conceito do *custo da mercadoria produzida* apenas à soma dos custos com matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Foi por conta disso que apurou o aludido creditamento indevido, dando ensejo à lavratura da autuação, ora impugnada.

Aduz que tal entendimento não pode prosperar, pois ignora o conceito de *custo de produção* concebido pelo direito privado, violando o disposto no artigo 110 do Código Tributário Nacional (CTN); a norma de procedimento 2 da Ibracon, apesar de ter sido revogada, e o Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1) emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, atualmente vigente, traz um conceito amplo acerca dos custos envolvidos nos processos produtivos. A doutrina contábil também ensina que a noção dos custos de produção é ampla englobando “*todos os custos relacionados ao sistema produtivo*” (in Manual de Contabilidade Societária – FIPECAFI, São Paulo, editora Atlas, 2010, p. 504).

Assim a interpretação da Fiscalização no artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96, não encontra respaldo nas normas de direito privado, pois reduz, de forma indevida, o conteúdo do custo da mercadoria produzida, para efeito de determinação da Base de Cálculo do ICMS.

Define que a noção do *custo da mercadoria produzida*, no caso, está diretamente relacionada ao tema da competência tributária, uma vez que representa a base de cálculo do ICMS incidente sobre as remessas interestaduais de mercadorias industrializadas entre estabelecimentos da mesma titularidade. E que é possível chegar à conclusão de que os itens descritos pelo artigo 13, § 4º, II, da LC nº 87/96 como integrantes do *custo da mercadoria produzida* não compõem um rol taxativo, devendo ser utilizados apenas como exemplos de custos específicos cuja soma não exaure o conteúdo da Base de Cálculo do ICMS.

Transcreve a jurisprudência, para concluir que o rol de itens previsto pelo artigo 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, não é taxativo.

Diz que de acordo com a legislação mineira, o custo da matéria-prima deve englobar os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção; o custo do material secundário deve compreender o custo de todos os materiais e insumos consumidos direta e indiretamente na produção, inclusive energia elétrica; 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; o custo da mão de obra tecnológica deve 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; e o custo do acondicionamento deve englobar todos os custos, diretos e indiretos, necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão de obra, conforme dispõe o artigo 43, § 2º, do Decreto Estadual nº 43.080/02.

Aduz que não há como se admitir como legítima a presente cobrança, tendo em vista que deve ser adotado como Base de Cálculo do ICMS o *custo da mercadoria produzida*, o qual deve ser entendido como a soma de todos os gastos incorridos no processo produtivo de dado bem, não se restringindo apenas aos custos com matéria-prima, material secundário, mão de obra e

acondicionamento, ou seja, também devem ser incluídas as despesas com energia elétrica, outros custos e frete.

Assevera que a autuação também não pode prosperar em razão de ofender ao princípio da não-cumulatividade, constitucionalmente assegurado aos contribuintes do ICMS, nos termos do art. 155, § 2º, II, da Constituição Federal (CF/88). Disciplinando a não-cumulatividade, os artigos 19 e 20 da LC nº 87/96, ratificam no âmbito infraconstitucional e trazem disposição semelhante.

Transcreve a doutrina, nesse sentido.

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, foram incluídas rubricas que não estavam previstas no artigo 13, § 4º, II, da LC nº 87/96.

Diz que, conforme demonstrado acima, o estabelecimento localizado no Estado de Minas Gerais adotou a Base de Cálculo correta para fins de apuração do imposto devido, atribuindo à LC nº 87/86 interpretação em conformidade com os objetivos pretendidos pelo legislador nacional e que também são condizentes com a respectiva legislação estadual.

Disto decorre que o ICMS foi regularmente destacado nas Notas Fiscais que acobertaram a remessa dos produtos para o Estado da Bahia, gerando, dessa forma, créditos de ICMS do mesmo valor, apropriáveis segundo o princípio da não-cumulatividade.

Argumenta que a utilização do veículo jurídico para obstar os efeitos de legislação expedida por outra unidade federativa afronta ao pacto federativo e à tripartição de poderes.

E que os créditos de ICMS apropriados foram rigorosamente calculados com base na legislação do Estado de Minas Gerais. Como as operações de saídas se deram no território do referido Estado, não poderia se furtar à aplicação da respectiva legislação, sob pena de ser autuada por falta de recolhimento de imposto.

Entendendo o Estado da Bahia pela violação às disposições da LC nº 87/96, deveria se valer do veículo legítimo para pugnar pela inconstitucionalidade da legislação estadual de Minas Gerais (Ação Direta de Inconstitucionalidade) e não simplesmente autuar a Impugnante mediante o estorno de parte dos créditos de ICMS que lhe foram regularmente transferidos pela não-cumulatividade.

Atitude que resultou em afronta ao pacto federativo nacional (art. 1º da CF/88), diante da autonomia dos Estados para disciplinar sobre o ICMS em seu território, assim como à tripartição dos poderes (art. 2º da CF/88), visto que compete ao Judiciário, em especial ao STF, a competência exclusiva de controle de constitucionalidade dos atos normativos estaduais (art. 102, I, “a” da CF/88). Cita a doutrina, a jurisprudência, concluindo que a autuação fiscal não subsiste, impondo-se o cancelamento da autuação fiscal.

Discorre sobre a natureza da penalidade aplicada, considerada confiscatória e a necessária proporcionalidade entre a multa aplicada e a infração cometida.

Argumenta que, em não havendo intenção de fraudar, como de fato, não houve, a multa deve ter simplesmente o condão de advertir e orientar o contribuinte e não, como se verifica no caso em apreço, a efetiva punição mediante carga pecuniária elevadíssima. Entendimento já firmado pelo STF ao apreciar a Ação Direta de Inconstitucionalidade 551-1/RJ, ajuizada pelo Governador do Estado do Rio de Janeiro.

Concluiu pedindo que sejam cancelados os débitos de ICMS, dadas as razões que atestam a nulidade da autuação e a legitimidade do aproveitamento de créditos levado a efeito pela Impugnante. De forma subsidiaria, seja afastada a multa aplicada ou, ao menos, reduzida para patamar não confiscatório. Protesta pela produção de provas por todos os meios em direito

admitidos; realização de sustentação oral por ocasião do julgamento da presente Impugnação. A informação fiscal foi prestada e juntada às fls. 109 a 128.

Os autuantes frisaram, inicialmente, que o objetivo da informação fiscal é procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS na hipótese de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação, de modo que, didaticamente, se compreenda os lindos da controvérsia ora instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal.

Transcreveram o art. 155, § 2º, XII e art. 146, da CF, que remete à Lei Complementar dispor sobre a fixação da base de cálculo do ICMS e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente, a definição de tributos e as suas espécies e em relação aos impostos discriminados na CF, os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Em seguida reproduziram a norma do art. 13, § 4º, inc. II, da LC 87/96, destacando que o texto positivado listou (fixou) os elementos de composição do valor tributável para efeito do ICMS, ou seja, definiu e elegeu os elementos de custos de produção que devem ser somados para se encontrar a base de cálculo do ICMS nessas operações. Em função da clareza solar da dicção do texto normativo inserto na Lei Complementar, não escapando, portanto, a qualquer tipo de interpretação 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”) trouxe essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/86.

Registraram 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 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.

Ressaltaram que esse aspecto deve ser sublinhado pelo simples fato de que, se incorrer em erro, ou seja, se o contribuinte pagar imposto a menos para qualquer ente tributante, possíveis implicações financeiras poderão ocorrer, haja vista que o Fisco tenderá a utilizar os meios ao seu alcance para ter de volta o que lhe pertence. Frisaram que o que se busca é examinar a correta partilha do ICMS entre os entes tributantes (Estados e Distrito Federal), nas operações de transferências interestaduais de produtos industrializados. Para a questão a citada LC 87/96 faz menção ao CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA, que compreende o somatório de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, eliminando-se, portanto, os demais itens de custo, para se determinar a base de cálculo das operações de transferência interestadual.

Partindo dessas premissas os autuantes transcreveram na peça as informações já deduzidas no corpo do Auto de Infração.

Discorrem, em seguida, sobre os argumentos apresentados na peça de defesa, aduzindo que não foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal; que a empresa já foi autuada, em idêntica infração, efetuando o pagamento do débito quando da anistia em 2010 (AI 206891.0007/08-0).

Transcrevem outros Autos de Infração lavrados contra o mesmo contribuinte.

Sobre a nulidade do lançamento em razão do vício de motivação, respondem que o Auto de Infração é composto de quatro folhas, onde, nitidamente, está descrito, com riqueza de detalhes, a infração cometida e os procedimentos adotados na auditoria fiscal-contábil.

No mérito, informam que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, que o fez tanto em meio físico (fls. indicadas no índice), quanto em meio eletrônico (fls. indicadas no índice) 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) DEPRECIAÇÃO; f) MANUTENÇÃO; g) ENERGIA; h) OUTROS CUSTOS.

Dizem que em consonância com a mencionada LC 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 87/96, o somatório de MATÉRIA PRIMA, ACONDICIONAMENTO, MATERIAL SECUNDÁRIO E MÃO DE OBRA.

Conforme relatado no próprio corpo do Auto de infração sob comento, foram expurgadas as seguintes rubricas: a) DEPRECIAÇÃO; 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.

Informam ainda que para a correção dessa situação, foi elaborado demonstrativo de "ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA".

Sobre a alegação defensiva de 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, com a inclusão de todos os elementos de custo de produção, dada a sua imprescindibilidade para se chegar ao produto final, aduzem que a autuada tem que obedecer, em primeiro lugar, ao que está prescrito expressamente na Constituição Federal e na Lei Complementar do ICMS.

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

Destacam, que os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF) etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

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

Sobre os efeitos tributários pela lei tributária e referência a institutos de direito privado nas normas tributárias e partindo do pressuposto que a lei complementar 87/96 fixou, elegeu taxativamente, literalmente, os elementos de custo de produção (matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento), que, somados, formarão a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados, utilizam as normas gerais do Direito Tributário, em especial, os artigos 109 e 110, CTN, a fim de construir a melhor interpretação para os conceitos desses elementos de custo de produção.

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

Portanto, se o direito tributário tivesse a intenção de alterar a identidade do instituto da Ciência Contábil ou de direito privado (especificamente com relação à definição do que seja matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento), teria que fazê-lo de modo expresso para poder surtir e operar os efeitos fiscais.

Por outro lado, o artigo 110, CTN veda que o legislador infraconstitucional possa alterar conceitos e institutos de direito privado, com o fito de expandir a sua competência tributária prevista no

Texto Constitucional. O objetivo é preservar a rigidez do sistema de repartição das competências tributárias entre os entes políticos da Federação. Em suma, esse artigo funciona como uma limitação à discricionariedade do legislador tributário.

Concluem que não pode o legislador dizer diferente do que está previsto no Direito Privado, em especial nas Ciências Contábeis, o que seja matéria prima, mão de obra, material secundário e acondicionamento, haja vista que a Lei Complementar nº 87/97, por mandamento da Constituição, com relação à formação da base de cálculo, definiu, fixou os elementos de custos de produção que deverão compor ou formá-la, mas não conceituou o que seria cada um deles. Assim, entendem que correto é recorrer às normas da Ciência Contábil ou de outros institutos de Direito Privado.

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

Sobre a diferença entre “matéria-prima” (MP) e “material secundário” (MS), respondem 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. A semelhança entre “matéria-prima” e “material secundário” é que ambos são materiais, integram o produto final e são custos diretos no processo produtivo.

Percepção que se verifica na resposta à consulta, no Portal de Auditoria, da lavra de Paulo H. Teixeira.

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

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

Sobre mão de obra, lembram de Elizeu Martins que define “*Mão-de-obra Direta*” aquela relativa ao pessoal que trabalha diretamente sobre um produto em elaboração. E que seu custo não se confunde com o valor total pago a produção, mesmo aos operários diretos. Só se caracteriza como tal a utilizada diretamente sobre o produto.

Desse modo, concluem, nada pode justificar a alteração desse conceito, que prima pelo vínculo do vernáculo “mão-de-obra” ao homem, ao pessoal, ao operário, ao trabalhador, nada tendo a ver, portanto, com máquinas, equipamentos (ativo imobilizado) e respectivas depreciações como pretendeu, de forma equivocada, o legislador mineiro.

Sobre o 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.

Dizem que pela Ciência Contábil, a parcela desse frete não é elemento de custo de produção e não poderia compor a base de cálculo nas operações de transferência interestadual prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96.

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.

Esclarecem que a cláusula CIF, juridicamente falando, é inaplicável às transferências, pois não temos as figuras do “remetente - vendedor” e do “destinatário -comprador” (pessoas jurídicas distintas). Completam que a operação realizada com a cláusula CIF tem o valor do frete classificado como uma despesa operacional e nunca como custo de produção e, por conseguinte, essa parcela também deve ser desconsiderada quando da formação da base de cálculo prevista no nominado art. 13, § 4º, II, da LC 87/96.

Exibem uma planilha com os elementos de custo de produção de uma empresa industrial (Leone), onde pode ser verificada a sua classificação e o agrupamento dos quatro elementos de custo de produção que, somados os seus valores, formam a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência de produtos industrializados. Concluem que demais componentes do custo de produção ficam excluídos dessa base de cálculo por imposição taxativa da Lei Complementar nº 87/96.

Aduzem que o STJ reafirmou essa orientação em vários julgados, firmando jurisprudência no sentido de que energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumos, matéria-prima, nem produto intermediário, pois não se incorpora nem é consumida em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de “bens de uso e consumo”

Por outro lado, sublinham que o material de embalagem ou acondicionamento deve ser considerado custo de produção, pois a mercadoria produzida não se apresenta para o mercado consumidor sem estar devidamente acondicionada ou sem a respectiva embalagem.

Explicam que várias concepções teóricas existentes sobre o tema, conduz ao mesmo ponto comum: que energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação etc. não são enquadráveis pela Ciência Contábil nos elementos de custo denominados de matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento.

A vontade do legislador em aprovar tal regramento, foi no sentido de limitar, reduzir a formação da base de cálculo do ICMS nas transferências de produtos industrializados (ou mercadorias produzidas) para filiais localizadas em diferentes unidades da Federação, na forma do art. 13, §4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96, definindo, taxativamente, literalmente, a parte que seria cabível a cada ente público da Federação.

Informam sobre improriedades contidas na legislação do Estado de Minas Gerais, art. 43, §2º, incisos I e IV do Regulamento de ICMS, surgindo a figura da “mão de obra tecnológica” que incrementa a base de cálculo de ICMS ao arreio da interpretação restritiva do artigo 13, §4º, II da LC 87/96. Em São Paulo, editou-as a DN CAT 05/2005, um ato normativo emanado das autoridades administrativas que se enquadra no rol das normas complementares tributárias, nos termos do artigo 100, CTN, não podendo, por conseguinte, inovar, estabelecendo além do que está na lei ou mesmo no regulamento. Tais atos devem ser apenas complementares.

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

*No caso do autuado, a energia elétrica é contabilizada em conta específica (41217001) e distinta de MATÉRIA-PRIMA, EMBALAGEM E MATERIÁL SECUNDÁRIO. Mais um motivo para que a mesma não possa integrar a BASE DE CÁLCULO prevista no ar. 13 §4º., II, da LC 87/96. Exibe e-mail abaixo enviado pela própria autuada.*

Exibem outros Autos de infração lavrados contra o mesmo autuado. Discorrem sobre as questões inerentes a energia elétrica e depreciação; sobre o posicionamento do STJ.

Destacam o Parecer da PGE/PROFIS em face ao PAF 206891.0040/13-3, ementando pela impertinência das razões recursais e envolvendo a controvérsia sobre a composição do custo da mercadoria, nos mesmos termos do art. 13, §4º, II da LC 87/96.

Sobre a alegação de multa confiscatória, dizem que cabe ao CONSEF analisar se, ao Editar a Instrução Normativa nº 52/2013 transcrita no corpo do Auto de Infração, 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.

Concluem pela procedência do presente Auto de Infração.

## VOTO

O presente Auto de Infração versa sobre estorno de crédito fiscal de ICMS em decorrência de emprego da base de cálculo nas operações de transferência interestadual (entradas na filial Bahia) com valores superiores ao previsto no art. 13, § 4º, inc. II, da Lei Complementar (LC) nº 87/96. A base de cálculo de transferência englobou parcelas ou rubricas não compreendidas dentro dos elementos autorizados na aludida LC, ou seja: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra direta e acondicionamento. O Auto de Infração totalizou a cifra de R\$1.204.377,35 mais acréscimos legais, inclusive a multa de 60% do valor do imposto (art. 42, inc. VII, “a”, da Lei nº 7.014/96).

O contribuinte, inicialmente, arguiu a preliminar de nulidade do Auto de Infração, ao argumento de que houve cerceamento ao seu direito de defesa e prejuízo ao pleno exercício do contraditório visto que se apropriou corretamente dos créditos de ICMS regularmente destacados nas notas fiscais de entrada envolvendo produtos industrializados advindos do Estado de Minas Gerais.

Alega também vício na autuação, posto que o lançamento se encontra eivado de nulidade por carência de motivação, uma vez que o Fisco entendeu que os únicos valores a serem incluídos na Base de Cálculo do ICMS das operações de transferências interestaduais correspondem à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, ao passo que a autuada teria incluído na Base de Cálculo do ICMS, além dessas despesas, os valores relativos a despesas de manutenção, depreciação, energia, outros e frete.

Não houve a nulidade suscitada, no presente Auto de Infração, considerando que a descrição dos fatos foi efetuada de forma comprehensível, sendo indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada relativamente à irregularidade apurada. Não foi constatada a violação ao devido processo legal, ao contraditório e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos e a legislação pertinente à irregularidade apurada. O lançamento de ofício foi constituído em acorde com os elementos indicados e na forma do art. 142, CTN, e art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF BA), aprovado pelo Decreto nº 7.6299/99.

Inadmissível o argumento defensivo da falta de motivação no lançamento de ofício. Não há ausência de justa causa ou impropriedade na lavratura do Auto de Infração, pois foram indicados os fatos que ensejaram o ato e os preceitos jurídicos que autorizaram a sua prática, restando clara a finalidade pública, bem como o objeto do ato que é a constituição do crédito tributário pretendamente não recolhido aos cofres da Fazenda Pública Estadual.

De forma minuciosa e detalhada foi apresentado no processo fiscal em lide, para apreciação da defesa, toda a metodologia de apuração da base de cálculo, com a menção expressa dos itens que foram mantidos na composição da mesma.

A procedência ou não da exigência será o objeto de trabalho dessa banca examinadora, nas linhas que seguem. Ultrapasso, pois, a arguição de nulidade.

No mérito, argumenta que o Fisco da Bahia questiona a base de Cálculo do ICMS adotada para as operações de transferência interestaduais de mercadorias do estabelecimento da impugnante

localizado no Estado de Minas Gerais para seu estabelecimento no Estado da Bahia, que estaria em desrespeito aos critérios estabelecidos pelo artigo 13, § 4º, II, da LC nº 87/96.

Contesta a interpretação taxativa adotada que restringiu o conceito do *custo da mercadoria produzida*, ignorando aquele concebido pelo direito privado (artigo 110 do CTN), dado pelos diversos órgãos técnicos e contábeis.

Assevera que agiu de acordo com a legislação mineira (art. 43, § 2º, do Decreto Estadual nº 43.080/02), exemplificando, contudo, que não incluiu na base de cálculo das transferências, as despesas de *manutenção e depreciação*, embora indicadas no demonstrativo entregue para a fiscalização. Apresenta o cálculo procedido para o produto “DANONE KIDS POLPA MOR BAN E MACA 570GX10” (Nota Fiscal nº 536916, de maio de 2016), com custo unitário R\$ 1,31, e base de cálculo do ICMS de R\$1,408602, correspondendo à soma das despesas de matéria prima, matéria prima secundária, embalagem, mão de obra, energia, outros custos e frete.

Entendo que neste processo, o principal aspecto a ser analisado são os elementos formadores da base de cálculo, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa de produtos industrializados, elementos esses que se encontram listados em norma específica do ICMS – o art. 13, § 4º, inc. II, a LC 87/96;

Tomo com pressuposto válido o fato de que a Lei Complementar nº 87/96 fixou ou elegeu, de forma taxativa e literal, os elementos do custo de produção (matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento), que, somados, formam a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados. Na hipótese, não é possível ser acrescida à base de cálculo outros itens não previstos expressamente na lei, sob a pena de se vulnerar o princípio federativo que assegura igualdade entre os membros da Federação, cujo propósito é definir um critério razoável de repartição da receita tributária entre o Estado de origem da mercadoria e o Estado de destino. A norma legal tem por objetivo, portanto, realizar um dos princípios nucleares da CF/88: o princípio federativo, através da repartição das receitas tributárias do ICMS entre o Estado produtor e o estado de destino das mercadorias.

Nessa diretiva é pacífica a jurisprudência do CONSEF, conforme se pode deduzir das decisões exaradas nos Acórdãos 0082-12/12, 0432-12/11 e 0166-12-13, todos mencionados no corpo do Auto de Infração. Nessa mesma linha, as decisões do STJ, no Resp. 1.109.298-RS e no Resp 707.635-RS e do STF, no RE 79452-RS, também citados na peça inaugural desse processo administrativo fiscal. Inclusive, podem ser citadas diversas decisões em desfavor do próprio autuado, entre outros, o Acórdão CJF Nº 0373-12/14; Acórdão CJF Nº 0408-12/17, nas mesmas questões.

O que se extrai da jurisprudência administrativa e judicial majoritária é que a norma da LC 87/96, em enumeração taxativa, delimitou os gastos que podem ser computados no custo das mercadorias produzidas, para efeito da formação da base de cálculo nas transferências interestaduais.

Ocorre que as 4 (quatro) rubricas mencionadas na norma legal – MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO, MÃO DE OBRA DIRETA e ACONDICIONAMENTO são não definidas na LC 87/96 e em nenhuma outra norma tributária. Em razão disso o interprete do direito tributário, para aplicá-lo, deve necessariamente recorrer aos conceitos oriundos do direito privado, em especial a ciência contábil.

Nesse sentido, observo que lastreado no texto Constitucional (art. 146, III), o Código Tributário Nacional (CTN) – lei ordinária com status de lei complementar – estabeleceu as “normas gerais em matéria de legislação tributária”. Os autuantes, por sua vez, ancorados no CTN, foram buscar a definição e o alcance daquelas expressões da lei complementar do imposto.

O art. 109 do CTN prescreve que os princípios gerais de direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos efeitos tributários. No silêncio da lei tributária o instituto pode ser importado do direito privado, com a mesma conformação, sem deformações, nem transfigurações. Assim, por exemplo, a compra e venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão

de sociedades, o sócio, o gerente 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”.

Já o art. 110 do CTN, que estabelece que: “*A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.*”

Portanto, havendo silêncio das leis tributárias, como ocorre no presente caso em relação à LC 87/96, procura-se então guarida nas normas de direito privado, atentando, sempre, para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas no texto da Carta Magna, nem mesmo o Direito Tributário infraconstitucional pode alterá-los. Nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado.

Os autuantes, conforme já ressaltado, foram buscar no Direito Privado, em especial na Ciência Contábil, exatamente como pleiteia o contribuinte autuado, nas razões, o que seja matéria-prima, mão-de-obra; material secundário e acondicionamento, haja vista que a Lei Complementar 87/96, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu ou 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.

A partir das normas da Ciência Contábil (Contabilidade de Custos) e de outros institutos de Direito Privado, e tomando por referência o trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, que acolho como prova técnica, os autuantes trouxeram as seguintes informações, abaixo transcritas (fl. 117 v):

**“São três os elementos básicos do Custo industrial:**

*Materiais;*

*Mão-de-obra;*

*Custos indiretos de fabricação.*

***Materiais:*** Os materiais utilizados na fabricação podem ser classificados em:

***Matérias-primas:*** são os materiais principais e essenciais que entram em maior quantidade na fabricação do produto. A matéria-prima para uma indústria de móveis de madeira é a madeira; para uma indústria de confecções é o tecido; para uma indústria de massas alimentícias é a farinha.

***Materiais secundários:*** são os materiais que entram em menor quantidade na fabricação do produto. Esses materiais são aplicados juntamente com a matéria-prima, complementando-a ou até mesmo dando o acabamento necessário ao produto. Os materiais secundários para uma indústria de móveis de madeira são: pregos, cola, verniz, dobradiças, fechos etc.; para uma indústria de confecções são: botões, zíperes, linha etc.; para uma indústria de massas alimentícias são: ovos, manteiga, fermento, açúcar etc.

***Materiais de embalagens:*** são os materiais destinados a acondicionar ou embalar os produtos, antes que eles saiam da área de produção. Os materiais de embalagens, em uma indústria de móveis de madeira, podem ser caixas de papelão, que embalam os móveis desmontados; em uma indústria de confecções, caixas ou sacos plásticos; em uma indústria de massas alimentícias, caixas, sacos plásticos.

Você poderá encontrar, ainda, outras nomenclaturas a respeito dos materiais, como: materiais auxiliares, materiais acessórios, materiais complementares, materiais de acabamento etc. Dependendo do interesse da empresa, essas subdivisões poderão ser utilizadas. Para efeito didático, consideraremos todos esses materiais como materiais secundários.

***Mão-de-obra:*** Compreende os gastos com o pessoal que trabalha na empresa, envolvendo salários, encargos sociais, refeições e estadias etc.

***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.” [...] ]

Com relação ao princípio da não cumulatividade, citado pela defesa, sabe-se que o ICMS é não

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

Não obstante a plena eficácia da norma constitucional a operacionalização do princípio em questão foi cometida ao legislador complementar (art. 155, § 2º, inciso XII, "c").

Coube então à Lei Complementar nº 87/96 a definição do atual regime de compensação do imposto, com o intuito de dar cumprimento ao princípio da não-cumulatividade (art. 19/21, LC 87/97). Ou seja, o princípio operacionaliza-se por meio do abatimento, feito pelo próprio contribuinte, entre débito e crédito na sua escrituração fiscal, de tal forma que o valor efetivamente recolhido aos cofres públicos resulte do encontro dos débitos pelas saídas, subtraído dos créditos das entradas previstas na lei.

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

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

No caso em tela, por se tratar de transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, o próprio princípio encontra efetividade na LC que, ao disciplinar o regime de compensação, fixa os elementos necessários à operacionalização do sistema de abatimentos, que não poderia, em absoluto, significar alteração de direitos nem a concessão de privilégios para quaisquer entes da mesma federação. Assim, é também a própria Lei Complementar nº 87/96 que estabelece os critérios como essa 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 87/96, reproduzido no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96 (Lei do ICMS-BA). Desse modo verifica-se que os créditos escriturados, e objeto do presente estorno, não são simples aplicação da não-cumulatividade constitucional do ICMS.

Nesse sentido, a base imponível 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, 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.*

A Lei Complementar a seu turno, veicula regras de estrutura que se projetam sobre as demais normas do ordenamento (exceto, óbvio, a Constituição Federal), porque dela recebeu o papel de estabelecer os pilares que serão fundamentos da materialidade (fato gerador, base de cálculo) e arrecadação do ICMS.

Isto posto, a matéria em questão, operação de transferência de mercadorias produzidas em um Estado e remetidas para estabelecimento localizado em outro Estado, ainda que pertencendo ao mesmo titular, deve ser tratada necessariamente da forma prevista na Lei Complementar. Ainda mais porque nas operações de transferência de mercadoria, apesar da circulação física, não se observa um negócio jurídico mercantil, não existe transmissão de titularidade. Apesar da circulação física não há circulação jurídica, porque a operação não foi realizada entre duas pessoas distintas. Em outras palavras, não houve a mudança de proprietário ou de possuidor. Não ocorrendo, portanto, a mudança de titularidade.

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

A partir de então fácil é o entendimento: desconsiderada a *circulação* na transferência interestadual de mercadorias de um estabelecimento para o outro do mesmo titular, não haveria tributação e, nesse caso, o Estado de origem nada poderia arrecadar. Em sentido contrário tributando em excesso, fora do contexto alinhavado pela LC 87/96, o Estado de destino seria prejudicado, porque teria que suportar um crédito fiscal maior. É o que acontece no caso concreto e que se combate com a lavratura do presente Auto de Infração.

É sabido que o ICMS é um imposto sobre o consumo, o encargo dele decorrente é a operação final, suportada pelo consumidor final. Produtor, industrial, distribuidor e comerciante se resolvem mediante o sistema de crédito do imposto pago na etapa anterior e aqui, sim, diante do princípio não cumulatividade do imposto. Mantido o procedimento do autuado, a lógica do ICMS estaria comprometida, uma vez que o Estado onde localizado está o consumidor final, tendo recebido transferência superfaturada, deixa de receber parcela do produto que lhe compete no sistema de repartição engendrado pelo ICMS.

Isto não bastasse, tal situação fere o pacto federativo que é princípio constitucional expresso (art. 18 e 60, § 4º, CF 88) - além do princípio da autonomia distrital - a não admitir que Estados e Distrito Federal se locupletarem uns às custas dos outros. Ademais, a Constituição Federal veda expressamente a União de “*instituir tributo que implique distinção ou preferência em relação a Estado, em detrimento de outro*” (art. 151, I). Como consequência lógica, vedado o favorecimento de qualquer unidade da Federação, no exercício de sua competência legislativa concorrente (art. 24, I, CF/88).

Assim é que a Lei Complementar a sujeitar todas as pessoas políticas da Federação tem a função impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo do ICMS. Mesmo tendo a competência

legislativa estadual, os Estados e Distrito Federal devem estrita obediência às regras gerais emanadas do texto complementar. Nessa política tributária é que o legislador procurou delimitar a base de cálculo nas operações de transferências, elegendo os itens de valores mais relevantes, tributados pelo ICMS (*matéria-prima, material secundário e acondicionamento, além da mão-de-obra*), objetivando promover uma justa partilha do imposto entre o estado produtor e o consumidor.

Dessa forma, não houve, em absoluto, no procedimento do Fisco baiano, qualquer afronta ao pacto federativo nacional (art. 1º da CF/88), conforme consignou o contribuinte autuado, diante da autonomia dos Estados para disciplinar sobre o ICMS em seu território, em obediência à tripartição dos poderes (art. 2º da CF/88). Acusa ainda o autuado que o Fisco da Bahia deveria pugnar pela constitucionalidade da legislação estadual de Minas Gerais (Ação Direta de Inconstitucionalidade), ao invés de glosar os créditos fiscais.

Sob a ótica da Constituição Federal e da LC 87/96, a medida adotada pelo Fisco baiano não constitui uma declaração oblíqua de inconstitucionalidade da norma da unidade federada de origem da mercadoria, no caso concreto, Minas Gerais, mas o exercício de uma competência deferida pela lei complementar que enumerou de forma taxativa a composição da base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias resultantes do processo de industrialização.

O Estado de Minas Gerais, é quem, contudo, 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, assim, extrapola ao estabelecer o que não está contemplado na Lei Complementar, mudando-lhe o texto. Entre outros itens, parece estranho a divisão de mão de obra humana e a tecnológica, incluindo impostos sobre a propriedade. Comungo do pensamento que gastos com mão de obra vinculam-se aos dispêndios com os trabalhadores e não com as 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.

Cabível destacar, nesse sentido, decisões do STJ, na linha de que a energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumo, matéria-prima, nem produto intermediário, pois não se incorporam nem são consumidos em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de “bens de uso e consumo” (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).

Logo, ao constituir base de cálculo de forma não prevista na mencionada LC o autuado assume o risco e 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.

O exemplo citado pela empresa (Nota Fiscal nº 536916, de maio de 2016), não constitui prova suficiente da não inclusão, na base de cálculo das transferências, das despesas de *manutenção e depreciação*, para o produto “DANONE KIDS POLPA MOR BAN E MACA 570GX10”. E não apenas por se tratar de um exemplo isolado, em meio a uma diversidade de produtos levantados pela fiscalização. Mas, sobretudo, porque o demonstrativo de débito, elaborado pelos Auditores Fiscais, acostado nos autos de forma sintética (fls. 09/11) e de forma integral, através da mídia CD (fl. 8), discrimina todos os itens que foram incorporados ao custo de cada produto fabricado pelo contribuinte autuado. Os produtos, cujas despesas de *manutenção e depreciação*, não foram somadas ao custo do produto, por óbvio, que tais valores não constam da respectiva planilha de custo do produto.

Sobre o pedido para afastamento ou redução da multa aplicada, por seu caráter confiscatório, não o acato. Além de se tratar de matéria que não pode ser apreciada na instância administrativa, visto que o julgador do contencioso fiscal não pode declarar a constitucionalidade de norma vigente no ordenamento jurídico, conforme disposições do art. 167, inc. I, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99. Em desejando, o autuado poderá submeter tal pretensão aos órgãos competentes do Poder Judiciário através do manejo das ações próprias.

Observo, entretanto, conforme se encontra indicado no Anexo do Demonstrativo do Débito (fl. 04), que se forem atendidas as condições estabelecidas no art. 45 e 45-B da lei de regência do ICMS, a multa por descumprimento de obrigação principal poderá sofrer redução entre 70% a 25%. De certa forma, a depender da atitude tomada pelo estabelecimento autuado perante a infração que lhe foi imputada, pode haver redução significativa do ônus da multa aplicada, menor do que o percentual de 60% grafado no Auto de Infração. A lei de regência do imposto na Bahia estabelece mecanismos de aplicação automática que implicam em reduções dos valores nominais das penalidades.

Igualmente não percebo qualquer efeito na multa aplicada no descumprimento da obrigação principal, em face à Instrução Normativa nº 52/2013, que apenas esclarece a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadoria, nos termos da Lei Complementar nº 87/96 e o crédito fiscal admitido no estabelecimento baiano da mesma empresa, destinatário da mercadoria,

Inicialmente porque a Instrução Normativa não tem a pretensão (e nem poderia) de modificar a eficácia da Lei Complementar, repercutindo em tempos passados. Entendo que o inciso I do art. 106, CTN está se referindo exclusivamente às interpretações autênticas, aquelas emanadas do próprio poder legislativo. Lei, em sentido estrito.

A Instrução Normativa pode ser definida como um ato puramente administrativo, que complementa outra norma administrativa. Apenas isso. Não mais. Não tem força para dizer diversamente das Leis ou decretos, pois com tais normas deve guardar consonância.

Não há, portanto, qualquer espaço para “*excluir a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados*”, conforme o comando do CTN, porque não trouxe a Instrução Normativa nº 52/2013 qualquer inovação, interpretação, que atraísse a retroação para deixar de punir aqueles que supostamente tenham cometido alguma infração que, anteriormente, não estava devidamente esclarecida como tal.

Por fim, após tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento da empresa situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, incluiu valores que não constituem matéria-prima, mão de obra, material secundário ou acondicionamento, como previsto no art. 13, § 4, II da LC 87/96. Procedimento que resultou numa base de cálculo maior que a prevista no mencionado diploma legal, gerando crédito fiscal maior que o previsto na norma geral do ICMS. Portanto, foi correto o procedimento adotado pela fiscalização, expurgando da base de cálculo das transferências, os

valores relativos a depreciação, energia elétrica, outros custos e outras despesas, apurando um crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido, no valor consignado na inicial dos autos, R\$1.204.377,35.

Diante de toda exposição o Auto de Infração é **PROCEDENTE**.

É como voto.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206891.0058/17-2, lavrado contra **DANONE LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.204.377,35**, 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, 10 de maio de 2018.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR