

**PROCESSO** - A. I. Nº 206891.0058/17-2  
**RECORRENTE** - DANONE LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0065-01/18  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 11/05/2021

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0070-12/21-VD

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. 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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão exarada pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal, através do Acórdão JF nº 0065-01/18, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 16/11/2017, para exigir o pagamento de ICMS no valor histórico de R\$1.204.377,35, mais acréscimos legais, em decorrência da seguinte infração:

**Infração 01** - *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”.*

*Consta como complemento que “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.*

Em sede de defesa, a empresa autuada apresentou peça impugnatória às fls. 49 a 70. Asseverou que a autuação fiscal partiu de interpretação equivocada acerca da legislação aplicável à hipótese, e que houve vício de motivação, posto que o lançamento é ato administrativo obrigatório e vinculado.

No mérito disse que o 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. 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*. E nesse sentido, arguiu que a autuação violou o princípio da não cumulatividade. Entendeu também que 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 (ADI).

O autuante apresentou Informação Fiscal às fls. 109 a 128. Defendeu 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 e recolher aos cofres do Estado de origem valor maior que o devido. 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) DEPRECIACÃO; f) MANUTENÇÃO; g) ENERGIA; h) OUTROS CUSTOS. Concluem que não pode o legislador dizer diferente do que está previsto no Direito Privado, em especial nas Ciências Contábeis.

Isto posto, o presente processo administrativo fiscal foi encaminhado para a 1ª Junta de Julgamento Fiscal. A referida JJF exarou decisão pela Procedência da autuação 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, a seguir transcritas:

“(.....)

*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 compreensível, 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 pretensamente 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 ACONDIONAMENTO 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 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, 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 locupletem 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 inconstitucionalidade 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, combustível e lubrificante não representa 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 inconstitucionalidade 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”.*

Diante da decisão exarada pela 1ª JF do Conselho de Fazenda Estadual, o sujeito passivo, inconformado com tal decisão de piso, interpôs o seguinte Recurso Voluntário através do Advogado Dr. Marcelo Neeser Nogueira Reis, inscrito na OAB/BA Nº 9.398 e Dra. Luciana Angeiras Ferreira, inscrita na OAB/SP Nº 147.607, o qual passo a relatar em síntese.

Inicialmente, a empresa recorrente tratou do fato de que se trata de um recurso tempestivo. Em seguida, explanou as razões de reforma do Acórdão recorrido, destacando que o entendimento adotado pelo C. 1ª Junta de Julgamento Fiscal não merece prosperar, dado que os créditos em discussão foram legitimamente aproveitados à luz da legislação pertinente.

Preliminarmente, tratou da nulidade do lançamento fiscal em razão de vício de motivação. De início explicou como se dá a constituição do crédito tributário, nos termos do art. 142 do CTN, destacando a imprescindibilidade do lançamento para realização do direito em matéria tributária. Sendo assim, a necessidade de se observar o princípio da estrita legalidade, ou seja, necessários os requisitos do motivo e da finalidade do ato, para a validade do lançamento tributário.

Nessa esteira, arguiu que o Auto de Lançamento está eivado de nulidade, em razão de carecer da devida motivação, tendo em vista que o Fisco fundamentou à lavratura do Auto de Infração sob o fundamento de que a base de cálculo do ICMS utilizada na remessa interestadual de produtos industrializados para o Estado da Bahia teria superado os limites legais previstos no artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar (LC) nº 87/96, gerando, conseqüentemente, o alegado aproveitamento indevido de créditos de imposto.

Isto posto, informou que o Fisco entendeu, com base no dispositivo acima que, os únicos valores

a serem incluídos na base de cálculo do ICMS correspondem à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, ao passo que a Recorrente teria incluído na base de cálculo do ICMS, além dessas despesas, os valores relativos a despesas de manutenção, depreciação, energia, outros e frete.

Defendeu que não incluiu em seus cálculos as despesas de manutenção e depreciação, mas, apenas, os valores relativos a custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra, energia, outros custos e frete. Nesse sentido, disse que sobre a não inclusão dessas despesas na base de cálculo do imposto, a Recorrente apresentou em sede de Impugnação, demonstrativo contendo a relação de seus produtos, bem como os valores que integram o custo de produção das referidas mercadorias.

Informou que por um lapso, esse demonstrativo, que foi, inclusive, apresentado para as autoridades fiscais durante o processo de fiscalização indicava valores relativos às despesas de *manutenção e depreciação*, arguiu que da contraposição dos valores constantes dessa planilha com os valores constantes das notas fiscais de remessa verificasse que essas despesas não compuseram a base de cálculo do ICMS.

À vista disso, trouxe na íntegra o quadro “CÁLCULO EMPRESA”, o valor considerado pela Recorrente para apurar a base de cálculo do ICMS foi de R\$ 1,31 (um real e trinta e um centavos), que corresponde, à soma das despesas de matéria prima, matéria prima secundária, embalagem, mão de obra, energia, outros custos e frete, *in verbis*:

#### CÁLCULO EMPRESA

MATERIAL	DESCRIÇÃO DO MATERIAL	UNIDADE	MATÉRIA PRIMA	MATÉRIA PRIMA SECUNDÁRIA	EMBALAGEM	MÃO DE OBRA	MANUTENÇÃO	ENERGIA	DEPRECIÇÃO	OUTROS CUSTOS	FRETE	VALOR TOTAL	VALOR CONSIDERA DO PELA EMPRESA	VALOR BASE DE CÁLCULO DO ICMS
79730	DANONE KIDS POLPA MOR BANI E MACA 370GX20	PC	0,6540	0,0860	0,3170	0,0530	0,0200	0,0160	0,0210	0,0553	0,1485	1,3318	1,31	1,408602

A partir desse valor, explicou que a empresa chegou a uma base de cálculo do ICMS de R\$ 1,408602, que corresponde exatamente à base de cálculo informada na nota fiscal correspondente (NF 536916). Portanto, defendeu que deve ser decretada a nulidade do Auto de Infração, diante da patente ausência de motivação da presente cobrança.

No mérito, abordou inicialmente, a apuração da base de cálculo do ICMS pela recorrente nas transferências interestaduais. Explicou a acusação, o entendimento do Fisco Baiano e do v. acórdão recorrido, e em seguida explicou que o v. acórdão recorrido ao entender pela taxatividade do artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar n.º 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 violar as normas contábeis que tratam da definição de custo.

Nessa linha de inteligência, arguiu que 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, tendo um sentido e entendimento mais amplo do que o conceito trazido pela legislação complementar.

Trouxe o entendimento contido na Norma de Procedimento Contábil n.º 2, expedida pelo IBRACON, vigente à época dos fatos geradores, que diz que o conceito de custo aplicado ao processo produtivo era amplo. Explicou que, apesar da referida NPC n.º 2 ter sido revogada, o Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1) emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, atualmente vigentes, traz, igualmente, um conceito amplo acerca dos custos envolvidos nos processos produtivos. Também trouxe o entendimento da doutrina contábil, em igual sentido.

Asseverou que em vista do disposto 13, § 4º, II, da LC n.º 87/96, o Estado de Minas Gerais editou 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.



Sendo assim, argumentou que a legislação do Estado de Minas Gerais acabou 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.

Desse modo, alegou que conforme atesta o artigo 13, da Lei Estadual n.º 6.373/75 e o artigo 43, § 2º, do RICMS/MG, 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 na Lei Complementar.

Nesse espeque, 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 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.

Por fim, 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.

Portanto, concluiu que a legislação do Estado de Minas Gerais, preceitua 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 previsto no artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar n.º 87/96, não é taxativa e sim exemplificativa, comportando interpretação extensiva.

Dessa forma, defendeu a recorrente que o entendimento taxativo do Fisco Baiano, não merece prosperar uma vez que, diversamente do quanto consignado no v. acórdão recorrido, ignora o conceito de *custo de produção* concebido pelo direito privado, violando os ditames do artigo 110 do CTN.

Nessa senda, a recorrente trouxe o entendimento esposado pelo STF no RE 540.829/SP – Tribunal Pleno - Rel. Min. Gilmar Mendes – Rel. para Acórdão Min. Luiz Fux – DJ 18/11/2014, o qual entendeu pela impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de conceitos do direito privado que foram adotados pela Constituição para a atribuição de competência tributária.

Ademais, tratou a recorrente da impossibilidade de se restringir o crédito de ICMS em hipótese não prevista no texto constitucional, o seria uma ofensa ao princípio da não cumulatividade.

Explicou o regime da não-cumulatividade, previsto no art. 155, § 2º, inciso II, da Constituição. Explicou também que o artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “c” da Constituição conferiu ao legislador complementar competência para disciplinar a forma pela qual seria posto em prática o princípio da não-cumulatividade.

Ato contínuo, disciplinando a não-cumulatividade, o artigo 19 da LC nº 87/96, ratificou no âmbito infraconstitucional a previsão desse princípio, trazendo disposição semelhante àquela prevista pelo artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição. Além disso, o seu artigo 20, § 1º, guardando a devida consonância com a Constituição (artigo 155, § 2º, II), estabelece, por sua vez, as estritas hipóteses em que o princípio da não-cumulatividade é excepcionado.

Defendeu que fora das hipóteses de isenção e não incidência, o princípio da não cumulatividade deve ser aplicado de maneira ampla, sendo inconstitucional e ilegal qualquer espécie de limitação intentada pelo legislador infraconstitucional no sentido de limitar os créditos de impostos passíveis de aproveitamento.

Alegou que o Fisco Baiano exige o estorno dos créditos utilizados pela recorrente 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.

Argumentou que o estabelecimento da recorrente 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.

Por isso, 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 de mesmo valor apropriáveis segundo o princípio da não- cumulatividade.

Concluiu que a autuação em tela contraria o princípio da não-cumulatividade, na medida em que cria restrição ao crédito de ICMS em hipótese não prevista no texto constitucional, devendo, portanto, ser cancelada.

Outrossim, tratou a recorrente da necessidade de o Fisco utilizar do veículo jurídico legítimo para obstar os efeitos de legislação expedida por outra unidade federativa, haja vista que considerando que os créditos fiscais utilizados pela recorrente foram calculados com base na legislação do Estado de Minas Gerais, não poderia a recorrente se furtar à aplicação de referida legislação porque válida e eficaz. Assim, arguiu que o Fisco Baiano, entendendo pela violação da Lei Complementar n.º 87/96, deveria utilizar-se do veículo legítimo para declarar a inconstitucionalidade da legislação estadual de Minas Gerais (Ação Direta de Inconstitucionalidade) e não simplesmente autuar a Recorrente, mediante o estorno de parte dos créditos de ICMS que lhe foram regularmente transferidos pela não- cumulatividade.

Por fim, tratou a recorrente da natureza confiscatória da multa e a necessária proporcionalidade entre a multa aplicada e a infração cometida.

Nesse sentido, trouxe o entendimento da doutrina de discorre Paulo José da Costa Junior e Zelmo Denari, bem como explicou que o tributo é uma prestação pecuniária que não constitui sanção por ato ilícito (art. 3 CTN). Desse modo, defendeu que o tributo não pode ser utilizado para punir, da mesma forma que as sanções não podem ser utilizadas como instrumento de arrecadação disfarçado. Entretanto, a penalidade, no presente caso, além de indevida, é tão elevada a ponto de implicar o verdadeiro confisco, vedado pelo artigo 150, IV, da Constituição.

Aduziu que não houve qualquer intenção por parte do contribuinte em fraudar e, portanto, 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. Sendo assim, deve imperar a proporcionalidade entre a suposta infração e a aplicação da multa correspondente.

Em mesmo sentido, trouxe o entendimento firmado pelo C. Supremo Tribunal Federal ao apreciar a Ação Direta de Inconstitucionalidade 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. Também expos as palavras proferidas pelo Sr. Min. Ilmar Galvão, Relator da ADIn 551-1.

Argumentou também que a Lei Federal n.º 9.784/99 que trata das regras e dos princípios do processo administrativo, estabelece em seu artigo 2º, parágrafo único, inciso VI, que em situações como a presente devem ser observados os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, de forma a determinar a observância do critério da *“adequação entre os meios e os fins”*, essência central da razoabilidade, e vedar a *“imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público”*, revelando com isto o cerne da noção de proporcionalidade.

Diante de todo o exposto, requereu que seja dado provimento ao Recurso Voluntário, reformando-se o v. acórdão recorrido, a fim de que sejam cancelados os supostos débitos de

ICMS autuados, dadas as razões que atestam a nulidade da autuação e a legitimidade do aproveitamento de créditos levado a efeito pela Recorrente. Caso assim não se entenda, requereu, subsidiariamente, seja afastada a multa aplicada ou, ao menos, reduzida para patamar não confiscatório.

Ademais, protestou pela produção de provas por todos os meios em direito admitidos, bem como pela realização de sustentação oral por ocasião do julgamento do presente Recurso Voluntário.

Isto posto, os autos foram encaminhados para esta 2ª CJF. Na sessão de Julgamento desta egrégia 2ª CJF, realizada no dia 22/09/2019, nos termos consignados às fls. 193/194, o presente feito foi convertido em diligência aos Autuantes, na qual o nobre Relator fez as seguintes indagações: 1. Em razão de a infração ter sido excluída pelos Autuantes no Processo Nº 206891.0047/14-6, em situação idêntica ao presente PAF, informar se a inclusão do ICMS –ST na base de cálculo pode ser aplicada no presente caso. 2. Em razão da manifestação da Recorrente não ter sido combatida na informação fiscal, os Autuantes devem avaliar a pertinência das razões. 3. Caso concorde com as alegações da Recorrente, refazer os demonstrativos originais.

Em resposta a diligência, os Fiscais Autuantes manifestaram-se, em síntese, nos termos seguintes: Em relação ao ressarcimento do ICMS ST, nas transferências interestaduais os autuantes entendem que não cabe o argumento da empresa, uma vez que o mesmo *“não condiz com a realidade dos fatos, pois, o Regulamento do ICMS/ 2002 MG, contempla no seu inciso I do art. 23 da Parte 1 do Anexo XV, trazendo em seu enunciado, a possibilidade do contribuinte obter o ressarcimento dos impostos pagos a maior ou em caso de venda interestaduais”*, inclusive trazendo a baila a Consulta de Contribuinte Nº 133 DE 17/08/2018.

Em resposta às indagações da diligência fiscal de que no processo referido não havia uma consistência sobre a operação sob tela pelos Autuantes à época, a manifestação fiscal asseverou que a realidade foi alterada *“e a partir de então, entendemos que em consonância com o entendimento esposado inclusive pelo fisco remetente das mercadorias o valor é passível de cobrança, diante dos fatos apresentados, trata-se de imposto que pode ser ressarcido”*.

No que se refere ao cálculo trazido pela empresa acercada da NFe nº 536.916, os autuantes informaram que a citada nota fiscal integra o escopo de cobrança de estorno do ICMS, conforme se atesta no Relatório ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO TRANSFERÊNCIA – FÁBRICAS – Produção do Estabelecimento – 2013, em meio magnético PDF E xlsx.

O custo que os autuantes entendem que deve ser utilizado é a soma  $(A + B + C + D) =$  o somatório dos custos de matéria prima, material secundário, embalagem e mão de obra, excluindo os demais itens. E, em seguida, a inclusão na base de cálculo do ICMS por dentro, neste caso o valor seria  $1,09 / 0,93 = 1,17$ .

Entendem ser *“descabida a alegação do contribuinte com relação aos cálculos efetuados. Creio que demonstramos que a empresa pratica o preço cheio do custo de produção total, e no nosso entendimento, deve ser restrito as verbas preconizadas na LC 87/96”*

Concluem pela manutenção integral do Auto de Infração em combate.

Após a manifestação acima, os autos retornaram para esta e. 2ª CJF, sem que a empresa recorrente tenha sido notificada da mesma.

Registro que, na oportunidade, a participação na sessão a Dra. Natalia Kage, no qual realizou sustentação oral pela Contribuinte.

#### **VOTO VENCIDO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, conforme previsto no art. 169, inciso I, alínea “b” do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de desonerá-lo do pagamento do imposto exigido no presente Auto de Infração.

Em face das razões trazidas pela empresa em sede de Recurso Voluntário, passo a apreciar à luz da legislação, dos fatos alegados e documentos acostados aos autos.

No mérito, a autuação, de uma única infração, diz respeito ao estorno de crédito fiscal de ICMS decorrente do 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, referente ao período de janeiro/dezembro de 2013.

Acerca desta matéria que trata de lançamento fiscal sobre operações de transferência interestadual de mercadorias entradas na “*filial Bahia*” da empresa recorrente, tenho por convencimento, exarado em inúmeros votos de minha lavra neste Colendo Colegiado, de que não cabe tal lançamento, entendendo pela plena Improcedência do Auto de Infração em epígrafe no seu nascedouro. Todavia, adoto fundamentação diversa da trazida pela empresa recorrente na sua peça recursal.

Isto posto, passo a tecer os fundamentos para insubsistência do lançamento de ofício em tela referente a estas operações. Ao derredor da matéria que envolve cobrança de crédito de ICMS nas operações de transferências entre estabelecimentos de uma mesma empresa, inicialmente merece destaque o posicionamento dos Tribunais Superiores e do próprio Tribunal de Justiça da Bahia, para o qual trago à colação trecho de voto da minha lavra, como segue transcrito:

(...)

*A Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça expressa textualmente que “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.*

*Impende registrar que a referida Súmula 166 tem essência na interpretação literal do art. 1º do Decreto Lei nº 406/1968, que, dentre as definições das hipóteses de incidência do ICM, previa “a saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor”, derivado do fato de que várias administrações tributárias estaduais lançavam o imposto sobre situações que não representavam transações comerciais, mas, tão somente, deslocamentos de mercadoria entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte.*

*O fato é que o imposto não incide, nem poderia incidir, sobre “mercadorias” mas sim sobre operações de caráter oneroso, aí entendido que tais operações são resultado da transferência de titularidade de bens classificados como mercadorias, não podendo incidir imposto sobre operações de simples transferência física de mercadorias e assemelhadas entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte, exatamente porque não há imposição de ônus na operação.*

*A circulação a que alude o nomen juris do imposto, tal como escrito na CF/88: “imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias...”, consiste na transferência de propriedade ou na tradição da mercadoria. Assim sendo, não é a saída física de um determinado local que indica a finalização da operação de compra e venda mercantil, já que, independentemente dessa saída da mercadoria do estabelecimento, pode-se observar a ocorrência do fato gerador do ICMS.*

*Convém trazer à baila a jurisprudência, pois, tal entendimento tem fatura de decisões nos tribunais superiores e porque dão clareza de dimensão à aplicação da Súmula 166, como segue:*

1. (...) Dispõe a Súmula nº 166 desta Corte que “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”. O acórdão recorrido está em harmonia com a orientação firmada na jurisprudência deste Tribunal, valendo destacar o trecho em que se evidencia que “a saída de energia elétrica do estabelecimento produtor (usina de São Simão) para o distribuidor (Cemig) não configura operação de circulação de mercadoria, em sentido técnico jurídico, pois se trata de simples deslocamento físico de mercadoria, não ocorrendo, de consequência, operação mercantil”.

*Tem-se que a mera saída física da mercadoria do estabelecimento produtor para o estabelecimento distribuidor não é hipótese de incidência do ICMS, cujo fato gerador pressupõe a circulação econômica do bem, razão pela qual não pode ser computada para o cálculo do valor adicionado de participação do Município na arrecadação da exação pelo Estado Membro [...]. II. A configuração da hipótese de incidência do ICMS reclama a ocorrência de ato de mercancia, vale dizer, a venda da mercadoria [ ... ], fato que, segundo o suporte fático delineado no acórdão recorrido, não ocorre no caso concreto [ ... ]. (AgRg no REsp 933890/ GO. Rel.: Min. Francisco Falcão. 1ª Turma. DJ 3.9.2007)*

2. (...) A jurisprudência cristalizada no âmbito do STJ é no sentido de que “não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte” (Súmula 166), restando assente, em diversos julgados, a irrelevância dos estabelecimentos situarem-se em Estados distintos [...]. 4. Incasu, os autos retratam hipótese de transferência interestadual de bens do ativo fixo e de materiais de uso e consumo da filial da empresa, situada no Estado do Rio de Janeiro, para sua sede localizada na Zona Franca de Manaus (saída da filial e entrada na matriz), fato que refoge à regra-matriz de incidência do ICMS, razão pela qual não merece prosperar a pretensão

*recursal fazendária, no particular [...]. (REsp 772891/RJ. Rel.: Min. Luiz Fux. 1ª Turma. DJ 26.4.2007)*

3. (...) *O fato impositivo do ICMS só se completa com a transferência de titularidade da mercadoria, o que não aconteceu no caso concreto. Aplica-se ao caso o entendimento deste Tribunal Superior consolidado na Súmula nº 166 [...]. (AgRg no REsp 847125/AM. Rel.: Min. Francisco Falcão. 1ª Turma. DJ 26.10.2006)*
4. (...) *O simples deslocamento da mercadoria pelo seu proprietário, sem implicar circulação econômica ou jurídica, não legitima a incidência do ICM [...]. (REsp 9933/SP. Rel.: Min. Antônio de Pádua Ribeiro. 2ª Turma. DJ 26.10.1992)*
5. (...) *O simples deslocamento da mercadoria de um estabelecimento para outro, do mesmo contribuinte, sem tipificar ato de mercancia, não legitima a incidência do ICM [...]. (REsp 32203/RJ. Rel.: Min. Milton Luiz Pereira. 1ª Turma. DJ 27.3.1995)*
6. (...) *O deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro não configura circulação econômica, em ordem a ensejar imposição tributária relativa ao ICMS. Para que incida o ICM é necessária a prática de negócio jurídico mercantil [...]. (REsp 36060/MG. Rel.: Min. Humberto Gomes de Barros. 1ª Turma. DJ 5.9.1994)*

*Muito recentemente, derredor da matéria em apreço, o Tribunal de Justiça da Bahia, nos autos da Apelação nº 0323677-51.2012.8.05.001, na mesma trilha e com os mesmos fundamentos emprestados às decisões do Superior Tribunal de Justiça e às decisões já proferidas por este Conselheiro julgador, à unanimidade, assim decidiu:*

**EMENTA: PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR PELA INEXISTÊNCIA DE ATO DE MERCANCIA. SÚMULA 166 DO STJ.**

*1. O deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato impositivo é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade. 2. “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.” (Súmula 166 do STJ). 3. Recurso conhecido e, no mérito, desprovido.*

Já o Supremo Tribunal Federal, também exarou inúmeras decisões, por unanimidade, sobre a matéria, nos termos abaixo transcritos:

AG. REG. 756.636 RIO GRANDE DO SUL  
RELATOR : MIN. DIAS TOFFOLI

**EMENTA**

*Agravo regimental no recurso extraordinário com agravo. Alegada ofensa ao art. 97 da CF/88. Inovação recursal. Prequestionamento implícito. Inadmissibilidade. Tributário. ICMS. Deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. Inexistência de fato gerador.*

1. Não se admite, no agravo regimental, a inovação de fundamentos.
2. O Supremo Tribunal Federal entende ser insubsistente a tese do chamado Prequestionamento implícito.
3. A Corte tem-se posicionado no sentido de que o mero deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos comerciais do mesmo titular não caracteriza fato gerador do ICMS, ainda que estejam localizados em diferentes unidades federativas. Precedentes.
4. Agravo regimental não provido.

AG. REG. 765.486 SANTA CATARINA  
RELATOR : MIN. RICARDO LEWANDOWSKI

**EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE BEM ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE. AGREGAÇÃO DE VALOR À MERCADORIA OU SUA TRANSFORMAÇÃO. AUSÊNCIA DE EFETIVA TRANSFERÊNCIA DE TITULARIDADE. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR DO TRIBUTO. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.**

*I – A mera saída física do bem para outro estabelecimento do mesmo titular, quando ausente efetiva transferência de sua titularidade, não configura operação de circulação sujeita à incidência do ICMS, ainda que ocorra agregação de valor à mercadoria ou sua transformação.*

*II – Agravo regimental a que se nega provimento.*

Portanto, restou evidenciado, de forma clara e justa, a inteligência de que transferências entre estabelecimentos de uma mesma empresa não significa circulação onerosa, mas meramente

física, o que não caracteriza fato gerador do ICMS, ou seja, trata-se de mero deslocamento de mercadoria entre estabelecimentos filiais da mesma empresa contribuinte, como se constata na infração do presente auto.

Me permito ainda aduzir que esta questão de incidência de ICMS neste tipo de operação tem sido alvo de muita discussão e guarda direta relação com a questão da “Guerra Fiscal” e o “Pacto Federativo”, que precisa ser enfrentada via uma ampla Reforma Tributária em tramitação no Congresso Nacional, pela qual se espera resolver estas e outras questões de natureza tributária/fiscal que contribuam para justiça fiscal e o desenvolvimento nacional de forma equânime.

Já é matéria pacificada neste E. CONSEF que não cabe incidência de ICMS nas operações de transferências internas entre estabelecimentos de uma mesma empresa. Todavia, a propalada “Guerra Fiscal” entre as Unidades Federadas do país, ainda é um entrave para ampliar tal entendimento no âmbito das transferências interestaduais, em que pese ser o mesmo princípio em ambos os casos, ou seja, circulação apenas física e não onerosa ou mercantil.

Para melhor elucidar tal questão e consubstanciar ainda mais meu entendimento da matéria, trago a seguir lúcidas e interessantes considerações do eminente jurista e professor, Fernando Facury Scaff, com as quais me alinho. Tal matéria tem sido bastante discutida no âmbito jurídico e acadêmico. Inclusive, ele menciona entendimentos emanados de Francisco Sávio Mileo Filho, apresentada junto ao Instituto Brasileiro de Direito Tributário, fundada por Ruy Barbosa Nogueira, que foi Professor Titular da USP de Direito Financeiro e, posteriormente, de Direito Tributário, o qual adota a sua linha de entendimento acerca da matéria aqui exposta.

O posicionamento do I. Fernando F. Scaff traz à baila o entendimento da não incidência de ICMS na simples transferência de produtos/mercadorias e a questão com que se depara o contribuinte ao efetuar tais operações, por conta da legislação estadual, a exemplo da Bahia.

Nesta esteira, ele traz o seguinte posicionamento abaixo transcrito, em consonância com a vigente Súmula nº 166 do STJ, acima exposta por este Conselheiro neste voto em separado, com a devida vênia do i. Conselheiro Relator:

*“(...) apenas localizando cada estabelecimento em um diferente Estado. O foco, neste passo, é: poderá o Estado A cobrar ICMS por esta transferência interestadual de mercadorias entre os estabelecimentos do mesmo contribuinte? Entende-se também que não há incidência de ICMS nesta hipótese, que se insere na mesma moldura acima exposta, pois, tanto naquele caso, como neste, não se há de falar em operação de circulação — o que há é mero deslocamento físico da mercadoria (...)”.*

É salutar lembrar que ele também salienta que a referida Súmula, editada em 1996, que vem sendo pacificamente confirmada pelo STJ e, depois também pelo STF até momento presente, salientando que *“o texto não faz distinção entre ICMS interno e ICMS interestadual, isto é, não haverá incidência desse imposto, estejam os estabelecimentos no mesmo ou em Estados diversos. É imprescindível, apenas, que ambos sejam do mesmo contribuinte”.*

Para melhor enfrentar esta questão, o nobre jurista traz à baila a existência do que intitulou de uma *assombração* na legislação do ICMS, no que tange a Lei Complementar nº 87/96, que rege esta matéria, ao estabelecer: *“considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento (...) da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular (art. 12, I)”.*

Segundo Scaff, nas transferências internas a questão está bem resolvida nos estados, exemplo da Bahia, os quais admitem não haver ICMS nestas operações. Para ele o problema é mais complexo quando se trata de operações no âmbito interestadual, envolvendo necessariamente uma análise de Federalismo Fiscal. Pela clareza e didatismo das suas colocações que confrontam o teor do que estabelece a Súmula nº 166 e a prática fiscal que é praticada por força da legislação estadual, que envolve a já citada “Guerra Fiscal”, reproduzo uma análise da lavra de e. jurista ao qual recorro aqui:

*“(...) pode-se imaginar a seguinte operação visando deslocar o sujeito ativo da operação: determinada empresa adquire (ou fabrica) mercadorias no Estado A, e as transfere sem a incidência do ICMS para o Estado B, no*



*qual criou um centro de distribuição, e, de lá, vende para os Estados X, Y e Z, com incidência desse tributo, pois haverá operações de circulação de mercadorias. Neste exemplo, houve o deslocamento do sujeito ativo do ICMS, do Estado A, que nada receberá, para o Estado B, para o qual será pago o tributo. Observe-se que, pela ótica do contribuinte, não haverá diferença entre pagar para o Estado A ou B — ele terá que pagar. Poderá haver diferença caso o valor do ICMS cobrado seja distinto entre os dois Estados — o que nos leva, novamente, ao tema da guerra fiscal. Suponhamos que, na saída das mercadorias, o Estado A cobre 12%, e que o Estado B cobre apenas 7%, torna-se economicamente vantajoso transferir o início da incidência do ICMS de um para outro Estado, o que pode ser feito transferindo as mercadorias de A para B, e vendendo a partir de B. Exposto este aspecto do problema, outra questão assoma: Pode o Estado A cobrar ICMS na operação de transferência interestadual de mercadorias para o Estado B? A resposta permanece negativa, por várias razões. Em primeiro lugar, constata-se que o ordenamento jurídico não ampara a pretensão arrecadatória dos Estados de origem, pois tais movimentações físicas não se caracterizam como operações de circulação (jurídica ou econômica) de mercadorias. Logo, não se constata o aspecto material da hipótese de incidência constitucionalmente desenhada. Segundo, caso ultrapassada a barreira legal acima apontada, a suposta conduta irregular será do contribuinte ou dos Estados que se envolvem na guerra fiscal? Por outras palavras: estará errado o contribuinte em organizar seus negócios da forma mais econômica, ou estarão errados os Estados? De minha parte, entendo estar errado o desenho do ICMS na Constituição de 1988, pois deixou nas mãos dos Estados um tributo que possui nítida vocação nacional — nenhum país atribui aos entes subnacionais esse modelo de tributação sobre valor acrescido (ou tributos semelhantes, como o ICMS). Esta é, no fundo, uma das causas mais importantes da fraticida guerra fiscal atual. As empresas acabam sendo meras contendoras em um sistema perverso, pois, se não buscarem reduzir seus custos, morrerão na disputa do mercado defronte de seus concorrentes, que se aproveitarão das vantagens oferecidas e, com custos menores, terão preços menores e o fantasma da recuperação judicial aparecerá no horizonte — trata-se do velho dilema do prisioneiro, da teoria dos jogos, aplicado às relações empresariais, envolvendo aspectos financeiros. Em terceiro lugar, e apenas se ultrapassadas as considerações anteriores, é necessário que os Estados comprovem que as empresas agem com o intuito de economizar tributos — o que não é, em si, algo errado. Ademais, não basta supor, é necessário comprovar. Conheço um caso em que o Estado cobrou ICMS na transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, mesmo sabendo que o destino de todas as mercadorias seria a exportação através das instalações portuárias localizadas no Estado vizinho. Um exemplo: imagine-se o Estado de Mato Grosso cobrando ICMS sobre a transferência de soja para o Estado do Paraná, a qual será exportada pelo porto de Paranaguá. Será uma tributação em cascata, pois a empresa exportadora não se aproveitará desses créditos, que se transformarão em custos. Ou seja, o que era para ser um crédito (uma vantagem) se transforma em um custo (uma despesa). Seguramente os Estados não tem esse poder — é necessário fazer prova, e não apenas ter suposições. Tributar sem proceder desta forma caracteriza-se como abuso de direito. Em quarto lugar, pretende-se resolver um problema de rateio federativo de competências, próprio do direito financeiro, ramo que estuda o federalismo fiscal, com medidas de direito tributário, que acarretam maior incidência sobre os contribuintes. Aqui há verdadeira miopia normativa na solução adotada, pois, se não há nenhuma cogitação de incidência de ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos dentro de um mesmo Estado, por qual motivo essa perspectiva muda em caso de idênticas operações interestaduais? Apenas porque o sujeito ativo mudou? Não é suficiente para alterar o aspecto material da hipótese de incidência. Inegavelmente o problema existe, mas não será através do uso da força tributária estadual contra os contribuintes que isso se resolverá, mas no legislativo, a minguada de normas que atualmente amparem a pretensão fiscal dos Estados. Nada justifica a mudança da Súmula 166 do STJ, que deve permanecer íntegra, afastando a incidência do ICMS tanto nas operações internas, quanto nas interestaduais, em caso de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte”.*

Por fim, para solidificar o entendimento deste Relator, trago à baila a recente Decisão do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria. Tal Decisão fulmina, de uma vez por todas, as eventuais controvérsias que ainda pudessem existir sobre a matéria.

De acordo com o Acórdão publicado pelo STF, em 15/09/2020, restou pacificada a questão com repercussão geral, ou seja, não cabe incidência de ICMS em quaisquer operações de transferência interestadual de bens entre estabelecimentos de mesma titularidade.

Nesta esteira, para melhor ilustrar o tema, transcrevo abaixo ementa do citado Acórdão:

*“Recurso extraordinário com agravo. Direito Tributário. Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Deslocamento de mercadorias. Estabelecimentos de mesma titularidade localizados em unidades federais distintas. Ausência de transferência de propriedade ou ato mercantil. Circulação jurídica de mercadoria. Existência de matéria constitucional e de repercussão geral. Reafirmação da jurisprudência da Corte sobre o tema. Agravo provido para conhecer em parte do recurso extraordinário e, na parte conhecida, dar-lhe provimento de modo a conceder a segurança. Firmada a seguinte tese de repercussão geral: Não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para o outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia”.* (grifo nosso)

Em assim sendo, restou evidenciado, com clareza solar, que a infração em lide não procede por conta de tratar-se de operação de circulação não onerosa de mercadoria, mas uma mera circulação física entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

Tal fato afasta a possibilidade de manutenção da exigência fiscal em apreço, o que encontra perfeito alinhamento com as decisões e posicionamentos acima expostos, dos quais recorro para embasar o meu convicto posicionamento.

Enfim, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração em epígrafe.

#### **VOTO VENCEDOR**

Peço *vênia* para discordar do voto expedido pelo ilustre Relator.

Preliminarmente, quanto à nulidade suscitada, sob o argumento de que o lançamento está eivado de vícios de motivação, observo que o levantamento fiscal relaciona notas fiscais emitidas em transferências por outros estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, e compara os valores com as planilhas de custos disponibilizadas pelos estabelecimentos fabricantes da mesma empresa.

Portanto, os dados contidos nos arquivos magnéticos fornecidos (SINTEGRA, SPED), devem espelhar os que estão contidos na documentação fiscal, conforme números das mesmas, relacionadas nos demonstrativos que deram suporte à infração apontada. Logo, tendo sido constatada infração à legislação tributária, de acordo com os dados fornecidos pelo próprio Autuado, é facultado a ele comprovar possíveis inconsistências dos dados, cujos documentos fiscais e livros fiscais e contábeis estão em sua posse.

Assim sendo, ao contrário do que foi afirmado, existe motivação para efetuar o lançamento, e, quanto à materialidade do fato, será objeto de apreciação do mérito. Consequentemente, afasto a preliminar de nulidade suscitada, por não se enquadrar nas situações previstas no Art. 18 do RPAF/99.

Da análise dos fatos descritos no processo, observo que o Auto de Infração registra a acusação fiscal de que o contribuinte utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo, fixada na Unidade Federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar.

Verifico que, no mérito, a Decisão recorrida apreciou que a apuração da base de cálculo das operações de transferências interestaduais, foi feita com base na planilha de custos disponibilizada pela própria empresa, relativamente às parcelas do custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, de acordo com o previsto no Art. 13, §4º, II da LC nº 87/96. Este entendimento, tem sido prevalente nas decisões exaradas por este Conselho de Fazenda Estadual, a exemplo dos Acórdãos CJF nº 0387-12/08, 0016-12/09 e 0413-12/10.

Por isso, não acolho o argumento de que devem ser considerados os demais custos incorridos, como custos indiretos, energia, manutenção, depreciação, outros e frete, visto que a interpretação quanto à aplicação do disposto no inciso II, do §4º, do Art. 13 da LC nº 87/96, é restritiva aos elementos de custos nele elencados e não de todos os elementos do custo de produção.

Quanto à aplicação da Súmula nº 166 do STJ, ressalto que a PGE, visando uniformizar os entendimentos a serem adotados no âmbito da Administração Pública Estadual, expediu o Incidente de Uniformização nº PGE 2016.169506-0, com o entendimento de que *“não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular”*, sendo que este entendimento *“não alcança as transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular, tendo em vista que a Súmula nº 166 do STJ e a decisão lançada no REsp nº 1.125.133/SP não enfrentaram o tema à luz das normas constitucionais que regem o pacto federativo, das quais se extrai fundamento de validade para as disposições do Art. 13, §4º da LC nº 87/96. De fato, a definição do tratamento tributário a ser conferido a tais operações demanda seja necessariamente analisado o impacto financeiro suportado pelos*



*Estados de origem e de destino, em decorrência do regime de compensação de créditos e débitos do imposto. Ademais, o próprio STJ reabriu a discussão a respeito do tema, no julgamento do REsp nº 1.109.298-RS, que discute, especificamente, a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, com foco no Art. 13, §4º da LC nº 87/96. Tem-se aí, portanto, valioso indicativo de que não se deve ter por definitivamente assentada a questão, enquanto não enfrentada sob a ótica da repartição das receitas tributárias entre os Estados federados”.*

Portanto, em decorrência da manutenção do pacto federativo, não há a incidência da Súmula nº 166 do STJ, nas transferências interestaduais. Ademais, a não incidência de tributação na operação interestadual apenas reforça a autuação, posto que o crédito fiscal permanece indevido, só que sobre todo o imposto destacado na transferência, não somente a parcela tributada a maior.

Por tudo que foi exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

#### **VOTO EM SEPARADO**

Peço vênica para discordar do voto proferido pelo Nobre Relator, o que faço com base nas razões a seguir aduzidas.

A infração lançada acusa utilização indevida de crédito fiscal do imposto nas operações de transferências interestaduais, com base de cálculo fixada pela unidade Federada de origem superior à estabelecida em Lei Complementar.

Importante, portanto, frisar minha discordância quanto aos motivos de mérito elencados pelo Relator ao Prover o presente Recurso Voluntário, fundamentando seu voto amparado na aplicação da Súmula nº 166 do STJ.

Isto porque, entendo que a observância da Súmula nº 166 do STJ, no caso em comento, não possui eficácia, considerando que nas transferências realizadas pela recorrente há destaque do ICMS nos documentos fiscais. Não faz qualquer sentido, portanto, a intenção do relator em invocar a tese defensiva que a operação é respaldada pela não incidência de imposto, quando, em contrapartida, na prática, a própria recorrente traz entendimento diverso, destacando o ICMS na origem de suas transferências realizadas para este Estado da Bahia.

Pelo exposto, apesar de comungar do entendimento que operações entre estabelecimentos do mesmo titular não configuram ato mercantil, entendo que não é aplicável, nem tampouco eficaz a tese posta para o caso particular. Até mesmo porque, se assim o fosse haveria a glosa integral do crédito apropriado pela ora recorrente e não somente a exigência parcial do ICMS, por utilização de base de cálculo do ICMS na remessa interestadual de produtos industrializados, para este Estado da Bahia, em valor superior aos limites legais previstos no artigo 13, § 4º, II da Lei Complementar (LC) nº 87/96.

Tratando-se de transferência interestadual, a LC 87/96 delimita os gastos (custo de produção) que podem ser inseridos no custo das mercadorias produzidas, para efeito da formação da base de cálculo nas transferências interestaduais.

Não obstante, permitidos na legislação de regência a inclusão na referida base de cálculo das transferências realizadas itens que são classificados como Material Secundário, é notório a dificuldade para delimitar os critérios normativos que os identificam, o que prejudica a apropriação de créditos pelos contribuintes, assim como provoca julgamentos incorretos por parte dos autuantes, pois acabam por inseri-los no tratamento jurídico pertinente aos materiais qualificados como de uso e consumo.

Comungo, pois, com a recorrente que o custo da mão de obra humana deve englobar o custo da mão de obra própria e de terceiros e que o custo da mão de obra tecnológica deve compreender amplamente todo o valor desembolsado a título de desembolso vinculado a manutenção, reparação e prevenção de suas máquinas e equipamentos, ferramentas, instalações e similares. Assim como 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.

Neste ponto, a concepção restritiva adotada pela jurisprudência deste CONSEF, acaba por deixar de observar a imprescindibilidade e a importância de alguns itens devidamente vinculados ao custo de produção, sendo indevidamente afastada sua classificação como MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO, MÃO DE OBRA DIRETA e ACONDIONAMENTO.

Ressalto ainda que a pretensa vedação ao creditamento do ICMS na aquisição dos itens acima referidos ofende a sistemática da não-cumulatividade das leis e acarreta, na prática, a CUMULATIVIDADE do ICMS, legalmente rechaçada.

Isto porque, os materiais secundários e a mão-de-obra devem ser analisados sob a ótica de composição efetiva na condição de custos de produção, devendo, pois, integrar a base de cálculo nas operações de transferência.

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, exclusivamente para manter a exigência quanto ao valor relativo à glosa da (Depreciação/Amortização), considerando que estas rubricas não devem refletir reflexos financeiros na composição do custo de produção.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado, e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0058/17-2**, lavrado contra **DANONE LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, 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.

Depreciação/Amortização

VOTOS VENCEDOR e EM SEPARADO – Conselheiros(as): Marcelo Mattedi e Silva, Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, Ildemar José Landin, Henrique Silva Oliveira e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO - Conselheiro: Carlos Henrique Jorge Gantois.

Demais Itens

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Marcelo Mattedi e Silva, Ildemar José Landin e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO – Conselheiro(as): Carlos Henrique Jorge Gantois, Leila Barreto Nogueira Vilas Boas e Henrique Silva Oliveira.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 17 de março de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS – RELATOR/VENCIDO

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS - VOTO EM SEPARADO  
(Depreciação/Amortização)

MARCELO MATTEDI E SILVA - VOTO VENCEDOR  
(Demais Itens)

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS