

A. I. Nº - 206891.0005/12-5  
AUTUADO - SADIA S.A.  
AUTUANTES - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARBEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO,  
JOAQUIM MAURÍCIO LANDULFO e EUZIANE GOUVÉIA DA SILVA  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET - 05.09.2012

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0197-02/12**

**EMENTA: ICMS.** BASE DE CÁLCULO. SAÍDAS DE PRODUTOS EM TRANSFERÊNCIA PARA ESTABELECIMENTO SITUADO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO, PERTENCENTE AO MESMO TITULAR, COM PREÇO INFERIOR AO CUSTO DE PRODUÇÃO. Consoante o disposto no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, o legislador determinou os elementos de custo de produção: matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento. Assim, os gastos com os demais elementos de custo de produção, tais como manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível, conforme já alinhado, não devem ser computados para tanto. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 14/02/2012, reclama ICMS no valor de R\$4.017.770,74, imputando ao autuado as seguintes infrações: “*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, vide exaustivo detalhamento consignado no corpo deste Auto de Infração*” - Multa de 60%.

O autuado apresenta defesa, fls. 126 a 142, aduzindo que a fiscalização se baseou na equivocada premissa pela qual o autuado teria se apropriado indevidamente de créditos de ICMS, em virtude de suposta supervalorização da base de cálculo do imposto em operações de remessa interestadual de mercadorias, advindas de estabelecimentos próprios situados nos Estados de São Paulo, Minas Gerais, Paraná e Distrito Federal, sendo que a base de cálculo do ICMS fixada pela legislação dos Estados de origem – local dos estabelecimentos remetentes – se mostra superior àquela determinada pela Lei Complementar nº 87/96, de modo que o aproveitamento dos créditos pelo estabelecimento autuado, situado no Estado da Bahia, teria ensejado o recolhimento a menos do imposto ao Erário Baiano, durante o período de janeiro a dezembro de 2007.

Segundo a fiscalização o lançamento de ofício, a metodologia usada na apuração da exigência fiscal se pautou na comparação entre os elementos integrantes da base de cálculo do ICMS, os quais se encontram descritos no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, e os elementos que foram considerados pelo autuado para a composição da base tributável nas presentes operações, de acordo com a legislação dos Estados de origem.

Ainda, a fiscalização considerou para fins de composição do custo das mercadorias transferidas (base tributável do ICMS na hipótese) elementos incluídos pelo sujeito passivo que não estariam identificados na Lei Complementar nº 87/96 (“depreciação”, “energia elétrica/outros” e “gastos gerais de fabricação”), unicamente por estarem discriminados em rubricadas específicas na planilha disponibilizada, no qual acreditou que o autuado supervalorizou a base de cálculo das mercadorias transferidas, com fundamento unicamente na formatação das planilhas fornecidas ao Fisco, sendo lançado o ICMS, o qual foi calculado sobre a diferença de base de cálculo alegadamente maior.

Assinalou elementos que revelaram a improcedência: “(i) a exigência fiscal correspondente ao período de 01 de janeiro a 08 de março de 2007 encontra-se alcançada pela decadência, nos termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional; (ii) não há qualquer indício de supervalorização da base de cálculo do ICMS no procedimento adotado pela ora Impugnante. O método de apuração de custo das mercadorias obedeceu rigorosamente às disposições taxativas do artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96; (iii) especialmente em relação à rubrica “energia elétrica/outros”, a qual se refere à energia elétrica adquirida para emprego no processo industrial do estabelecimento autuado, que, segundo o artigo 20 c/c o artigo 33, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, é considerada matéria prima ou produto intermediário, e; (iv) o posicionamento manifestado no Auto de Infração constitui grave violação ao princípio da não cumulatividade, na medida em que o ICMS creditado foi apurado pelo estabelecimento remetente no regular cumprimento à legislação do Estado de origem”.

Suscitou preliminar de decadência, no qual esclareceu que a parcela do suposto crédito tributário ora exigido jamais poderia ter sido formalizada, tendo em vista que a mesma foi tacitamente homologada pela Fazenda da Bahia e, atualmente, se encontra extinta nos moldes do artigo 156, VII, do Código Tributário Nacional – CTN.

Sabe-se também que o ICMS se insere entre os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, uma vez que o seu pagamento, quando devido, não está sujeito ao prévio exame da autoridade administrativa, consoante expressamente dispõe o artigo 150 do CTN, assim, notasse que o autuado não deixou de recolher ou declarar o ICMS relativo aos períodos indicados na autuação. O que teria feito, segundo o equivocado entendimento manifestado pelo Fisco, foi, apenas, recolher com insuficiência o imposto devido, em razão do suposto aproveitamento a mais de crédito de ICMS.

Transcreveu o art. 150, 4º do CTN, pois alegou que o prazo para o Fisco Estadual examinar o cumprimento da obrigação tributária é de 5 (cinco) anos, sendo que este prazo a fiscalização poderá homologar o recolhimento ou proceder ao lançamento de ofício e após o decurso do mesmo, o direito de o Fisco lançar o tributo sofre a ação do tempo, operando-se a decadência deste direito, o que são contados a partir da ocorrência do fato gerador, não há dúvidas de que a parcela dos débitos ora lançados já se encontravam extintos.

Registra que os fatos geradores da autuação ocorridos no período de janeiro a dezembro de 2007, enquanto, por sua vez, a ciência do presente lançamento de ofício pelo autuado se deu apenas em 09 de março de 2012. Portanto, é de fácil percepção que o lapso temporal existente entre o período de janeiro a 08 de março de 2007, e a ciência (em 09/03/12), se mostra superior a 5 (cinco) anos, estando, desta forma, a exigência fiscal alcançada pela decadência. Citou entendimento do Eg. Superior Tribunal de Justiça (Ag. Resp. 1228217/RS. 1ª Turma. Min. Teori Albino Zavascki. DJ de 09/08/2011 e Ag. Resp. 1152747/MG. 2ª Turma. Min. Humberto Martins. DJ de 22/02/2011), estando conforme determinado pelo arts. 150, § 4º e 156, VII do CTN.

Na questão do mérito, alega, quanto à formação do custo referente à base de cálculo do ICMS, sendo supervalorizado nas respectivas operações em função da aplicação de elementos de custo que não estariam abrangidos pela regra disposta no artigo 13, § 4º, II, da LC nº 87/96. Reproduziu dispositivo citado.

Afirma que a base de cálculo do ICMS nas operações do autuado é composta “pela soma dos custos da (i) matéria prima, (ii) material secundário, (iii) mão-de-obra e (iv) acondicionamento”, no entanto, a fiscalização entendeu/constatou a partir das informações prestadas pela empresa autuada acerca da formação do custo das mercadorias, que a mesma teria incluído na composição da base tributável do ICMS itens não previstos na norma supracitada encargos de depreciação, energia elétrica e gastos gerais de fabricação.

Assevera que a fiscalização foi traída pela forma com que os elementos de custo utilizados nas operações em questão foram indicados na documentação disponibilizada, sendo que na verdade, a definição dos fatores de custo que compõem a base tributável do imposto é taxativa, e, desta

forma, afirmou que as rubricas “DEPRECIAÇÃO”, “ENERGIA ELÉTRICA/OUTROS” e “GGF (GASTOS GERAIS DE FABRICAÇÃO)”, indicadas nas planilhas entregues ao Fiscal, integram os elementos definidos na LC nº 87/96, estando as mesmas segregadas naquela documentação apenas por questão gerencial da própria empresa.

Entendeu que a apuração da base de cálculo do ICMS definida pelo artigo 13, § 4º, inciso II, da LC nº 87/96, qual seja, “*o custo da mercadoria produzida*”, possui como fonte a teoria contábil, especificamente a disciplina relacionada à formação do custo de produção industrial e que, neste sentido, a Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/76) determina expressamente em seu artigo 177, que a escrituração contábil das companhias deva ser procedida em obediência aos princípios e práticas contábeis uniformes e comumente aceitas.

Transcreveu Método de Custo Real por Absorção (SÉRGIO DE IUDÍCIBUS - In “Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações”. Ed. Atlas. 5ª edição. P. 303), aduz que é certo que o método de avaliação de custo próprio e adequado às sociedades por ações, em respeito às boas práticas contábeis e à Lei de regência destas sociedades.

Assim, todos os custos direta e indiretamente relacionados aos produtos fabricados devem ser considerados na quantificação do custo total, para fins de composição da base de cálculo do ICMS, o que não significa reconhecer, por outro lado, que tal procedimento extrapole os elementos de custo identificados no art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96 (matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), de modo que também compreende diversos outros fatores de composição, dentre os quais aqueles utilizados pelo autuado na formação da base de cálculo do ICMS e, caso assim fosse, estaria reconhecendo, ao mesmo tempo, que o art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, estabeleceria sistemática de apuração de custo totalmente estranha às normas gerais contábeis e à própria legislação federal de regência.

Assinala que teria o legislador federal, na redação do aludido dispositivo legal, alterado a definição e o alcance de conceito e forma proveniente do direito privado, para definição da base de cálculo do ICMS em operações de remessa interestadual entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, afrontando, assim, o disposto no art. 110 do CTN.

Desta forma, uma vez que a LC nº 87/96 não criou nova forma de apuração contábil de custo, prevalecendo o Método de Custo Real por Absorção, deve-se buscar na legislação do Imposto de Renda, que disciplina no âmbito tributário os métodos de apuração de receitas, despesas e custos, os fatores a serem considerados para composição do custo de produção, sempre tendo em mente que tais fatores integram o rol taxativo previsto no aqui tratado art. 13, § 4º, inciso II. Reproduz o art. 290 do RIR/1999, para abordar os custos de produção ou serviços prestados.

Arguiu quanto à energia elétrica (matéria-prima ou material-secundário), afirma que a própria legislação de regência do ICMS reconhece, de maneira inequívoca, que a energia elétrica consumida no processo industrial do estabelecimento é classificada como matéria-prima ou material-secundário, conforme sua utilização, ao garantir-lhe o direito ao crédito do imposto pela entrada, sendo prescrito nos artigos 20 e 33, inciso II, da Lei Complementar nº 86/97, dispõe “... a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento,... II - somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento.... b) quando consumida no processo de industrialização;”, o que é considerada, a energia elétrica, matéria-prima quando a mesma for empregada na produção de uma nova espécie, pela transformação dela em outra, ou, material secundário (produto intermediário), na hipótese de, ainda que não se transforme em outro produto, ser integral e diretamente consumida no processo fabril.

Afirma que a empresa é dedicada à indústria agrícola, voltada para o setor de processamento de alimentos em geral (vide artigo 4º de seu Estatuto Social – doc. 01), e que, por isto, utiliza em seu processo produtivo grande quantidade de maquinário, assim como de diversos componentes eletrônicos responsáveis pela produção, controle e acondicionamento dos alimentos que industrializa e, que, além de nutrir o maquinário em geral, a energia elétrica adquirida pelo autuado também se mostra indispensável para a conservação dos produtos durante o processo

industrial, conforme exigido pela legislação sanitária federal, atendendo aos rigorosos padrões de qualidade determinados pelo Departamento de Inspeção de Produtos de Origem Animal – DIPOA, da Secretaria de Defesa Agropecuária do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, ou seja, adquire energia elétrica no intuito de impulsionar o seu processo produtivo. De outra forma, seria impensável realizar as atividades inerentes ao seu objeto social.

Traz à baila da autuação lições de SACHA CALMON NAVARRO COELHO e MISABEL ABREU MACHADO DERZI (In “Direito ao Crédito de ICMS Relativo à Energia Elétrica Consumida em Atividade de Industrialização por Supermercado”. RDDT nº 81. Ed. Dialética. P. 171), no qual o autuado indaga como a fiscalização desconsidera como matéria-prima ou material-secundário a energia elétrica classificada como custo de produção pelo estabelecimento remetente, sendo mais um ponto que a mesma, não soube avaliar do ponto de vista legal e contábil os elementos que compuseram o custo de produção. De acordo com os anteriormente reproduzidos artigos 20 e 33, inciso II, alínea “b”, da LC nº 87/96, a energia elétrica consumida no processo industrial é considerada matéria-prima ou material secundário, não podendo a Administração Tributária da Bahia entender de modo diverso.

Reclama quanto ao princípio da não-acumulatividade referentes ao crédito integral do imposto destacado nas transferências de mercadorias entre os seus estabelecimentos localizados nos Estados de São Paulo, Minas Gerais, Paraná e Distrito Federal para a Bahia, o autuado afirma que apurou e recolheu o ICMS nos exatos termos fixados pelas legislações de cada ente federativo, assim, segundo os autuantes, ao proceder desta forma e se aproveitar dos créditos decorrentes da entrada das mercadorias no estabelecimento situado em Salvador, causaria prejuízos ao Tesouro Baiano, pois a base de cálculo do imposto, apurada conforme determinação contida nos Regulamentos Estaduais do ICMS, mostraria-se-ia supervalorizada.

Afirma que a adoção ou não da base de cálculo superior ao permitido pela LC nº 87/96, o que se admite apenas para fins de argumentação, não pode malversar a aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade, pois o autuado agiu em estrita conformidade com a legislação dos Estados de origem, recolhendo o ICMS devido nas operações praticadas e, o princípio da não-cumulatividade, insculpido no artigo 155, § 2º, inciso I, da CF, confere o direito de se creditar do ICMS destacado, não sendo aceito qualquer restrição imposta exclusivamente por órgãos fazendários. Citou lição de ROQUE ANTONIO CARRAZZA (In “ICMS”. Ed. Malheiros. 9ª edição. P. 260), onde reza, o autuado, que nenhum dos dispositivos citados no Auto de Infração como infringidos tem o condão de vedar, considerar indevido ou, ainda, determinar o estorno dos créditos destacados em documento fiscal idôneo e calculado de acordo com a legislação em vigor no Estado de origem. A CF estabelece, no inciso I, do parágrafo segundo, do artigo 155, como também art. 20, da LC nº 87/96.

Desta forma, tem o contribuinte o dever/direito de escriturar e lançar o imposto devido pelas entradas de mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação e o de escriturá-lo nos livros fiscais próprios, para abater do imposto cobrado nas saídas das mercadorias efetuadas pelo seu próprio estabelecimento, direito este, ao creditamento do montante integral, não se apresenta condicionado à eventual entendimento do Fisco Baiano sobre a correção da base de cálculo apurada na operação anterior na forma da legislação aplicável, mas somente à idoneidade da documentação, conforme estabelece o art. 23, também da LC nº 87/96.

Anotou também que o artigo 22, da LC nº 87/96, foi vetado, o que demonstra definitivamente a impossibilidade de se glosar os créditos apurados na autuação fiscal, o que na sua redação original previa, expressamente, a possibilidade de glosa de créditos apurados de forma diversa da estabelecida por lei complementar: “Art. 22 – Os Estados vedarão o aproveitamento de crédito, ainda que destacado em documento fiscal, quando em desacordo com o disposto nesta Lei Complementar”, no entanto, o Presidente da República houve por bem vetá-la, não admitindo a sua entrada em vigor no ordenamento jurídico conforme Mensagem de Veto nº 869, publicada no D.O.U. de 16/09/1996, na página 18.275.

Sustenta que, por esta razão também se revela inviável a manutenção do Auto de Infração discutido, pois glosar créditos calculados nos termos da legislação aplicável à operação realizada causa, indubitavelmente, inaceitável insegurança jurídica e contrariedade ao interesse público.

Acrescenta que em vista da complexidade da matéria, envolvendo os aspectos contábeis relacionados à apuração do custo de produção e seu método de quantificação, bem como a significativa documentação fiscal ao longo do procedimento apuratório, pede pela realização de perícia contábil, como prova eficaz para o afastamento da exigência fiscal ora discutida em virtude ao princípio da verdade material, o qual impõe ao processo administrativo fiscal o dever de apreciação de todos os meios de prova possíveis. Citou lições de James Marins (Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial) – 3ª Edição, Ed. Dialética, Autor: James Marins, São Paulo, 2003, p.179) e Celso Antônio Bandeira de Mello (“Curso de Direito Administrativo”, 8ª edição, SP, Malheiros, 1996, pág. 306).

Requeru conforme os termos do art. 145, parágrafo único, do Decreto nº 7.629/1999, a realização de perícia a fim de comprovar a correta composição da base de cálculo do ICMS nas operações descritas no lançamento, atestando, por conseguinte, a legalidade dos créditos aproveitados, no qual irá indicar como Assistente Técnico o Sr. Carlos Alberto Souza, contador, inscrito no CRC-RJ sob o nº 56837-6, com escritório na Avenida Oswaldo Cruz, nº 121, apto. 1.201, Rio de Janeiro/RJ.

Pede, por fim, o cancelamento integral da exigência fiscal e protesta quanto à produção de prova documental suplementar, em razão da evidente complexidade da matéria ora em debate, assim como em respeito ao princípio da verdade material que norteia o processo administrativo fiscal.

Os autuantes prestam informação fiscal, de fls. 162/216, informando, logo no início, que objetivo da autuação é procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação) na hipótese de transferência de produtos em operações interestaduais entre filiais, para filiais localizadas em outras unidades da Federação, no caso no Estado da Bahia, de modo que, didaticamente, se compreenda os lindes da controvérsia ora instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal.

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

Acrescenta, dizendo que está em obediência ao contido na Carta Magna, a LC nº 87/96, no art. 13, § 4º, incisos I e II, que prescrevem a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao valor da entrada mais recente (inciso I) ou ao custo da mercadoria produzida (inciso II – que deve corresponder ao somatório de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento). Registrhou, ainda, que há um imperativo registrado no texto constitucional asseverando que a base de cálculo do ICMS deve ser fixada ou definida em Lei Complementar. E dessa forma atuou o legislador. Eis o que consta da LC nº 87/96 e suas alterações (art. 13, § 4º, II).

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

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

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

Afirma que conta no próprio corpo do Auto de Infração informações completas da autuação.

Quanto à questão da preliminar de decadência, declara que está por demais pacificado nas decisões do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia - CONSEF, i.e., nas jurisprudências administrativa baiana, que o prazo decadencial para o exercício do direito de constituição do crédito tributário deve ser analisado com base no estatuído no art. 173, I do CTN.

Transcreveu o art 150, §4º do CTN e a Lei nº 3.956/81 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB, no qual fixa um prazo para a homologação diferente do que está previsto no CTN (§ 5º do art. 107-B). No § 5º se considera ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação - e esse prazo é o mesmo que está fixado no art. 173, I do próprio CTN (e de igual forma também no COTEB - Art. 107-A), conclui-se, portanto, que a lei dá total amparo e, pelo menos ao Estado da Bahia, não prevalece a tese da decadência mensal, também por esse motivo.

Acrescenta, ainda, que o art. 150, § 4º, do CTN, prevê que “*Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador*”. Contudo, a legislação tributária do Estado da Bahia, utiliza a permissão contida no § 4º do art. 150 do CTN, onde fixa o prazo de homologação em cinco anos a contar “*do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*” (art. 107-A, I, do COTEB e art. 965, I, do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia - RICMS-BA).

Aduz que, assim, a homologação é tácita, prevista no art. 150, § 4º, do CTN, pois só ocorre quando o imposto devido é lançado pelo sujeito passivo e pago dentro das condições previstas na legislação tributária. Neste caso, os valores que estão sendo cobrados foram apurados mediante a realização de uma auditoria fiscal, que detectou a apropriação de créditos fiscais de ICMS a mais que a prevista na legislação, acarretando o recolhimento a menos do ICMS devido mensalmente. Essa parcela do ICMS que deixou de ser recolhida foi lançada, de ofício e, portanto, em relação aos valores cobrados no Auto de Infração não houve o lançamento por homologação e não se pode aplicar o previsto no art. 150, § 4º, do CTN.

Ainda, assim, afirmou que o Auto de Infração nº 206891.0025/08-8 a PGE/PROFIS emite parecer jurídico, datado de 13.01.2011, de lavra da procuradora Maria José Sento-Sé afirmando que deve ser obedecido a regra do COTEB, onde assevera que o art. 107 do COTEB “prevê o início do prazo decadencial como sendo o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador”, de igual modo, acontece nos julgados do CONSEF (A-0073-12/12).

Diz também, preliminarmente, que o autuado se limitou a dizer que vem cumprindo as normas da LC nº 87/96 em relação aos cálculos.

Registrhou decisão do Tribunal Administrativo deste Estado (ACÓRDÃO CJF Nº 0250-11/09; ACÓRDÃO JJF Nº 0288-04/10), no qual o autuado tem que obedecer, em primeiro lugar, ao que está prescrito expressamente na CF e, ato contínuo, ao que prevê a Lei Complementar do ICMS, como também em relação refere ao valor tributável, o artigo 155, § 2º, XII, “i”, combinado com o art. 146, III, “a”, ambos da CF/88.

Já a 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”*, assim, fica evidente que a base de cálculo do ICMS, nesta situação, está disposta na LC nº 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu art. 13, § 4º, II, com isso, o art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, tido como infringido, está respaldado na Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, que por sua vez está respaldada na Lei Complementar indicada, sendo legítima esta exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, e consequentemente, destaque e utilização a maior do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Na realização da auditoria, afirma que foi utilizado como parâmetro para a definição da base de cálculo o somatório dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, conclui, então, que o comando contido no art. 13, § 4º, inciso II da LC 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo (além dos elencados acima), assim, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subseqüente estorno do respectivo crédito fiscal.

Em relação ao FRETE, esclareceu que a cláusula CIF é inaplicável às transferências, pois não se tem as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador (pessoas jurídicas distintas) e esse valor (despesa com FRETE-CIF), quando incluído na base de cálculo objeto das transferências, também foi expurgado, sendo que não foi considerado para fazer parte da base de cálculo prevista no multicitado art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar, pois não mais diz respeito a custo de produção e, sim, a uma despesa operacional para a realização da operação de transferência do produto já fabricado. Reiterou com decisão do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA – STJ (RECURSO ESPECIAL Nº 1.109.298 - RS - 2008/0279009-9) e RECURSO ESPECIAL (Nº 707.635 - RS - 2004/0171307-1).

Transcreve trechos dos juristas sobre o papel da lei complementar (PAULSEN: 2008; SANTI: 2000:86; CARVALHO: 2002 e SOUZA: 1998), neste esteio conceitual, se mostra que os atos declinados pelos legisladores ordinários de referência a definição ou fixação da base de cálculo devem rigorosa e especial obediência ao estatuído em lei complementar, evitando-se operar conflitos interpretativos entre os entes políticos que possuem o poder de império e, de igual modo, garantir a isonomia de tratamento entre as unidades federadas conforme expressa Márcio Alexandre Freitas (FREITAS, Márcio Alexandre O. S. A base de cálculo do ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte e a Decisão Normativa CAT/SP n.05/2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10263>>. Acesso em: 21 jan. 2008), com isso, retira do âmbito da Lei Complementar a definição ou fixação da base de cálculo dos impostos, em especial o ICMS, é subtrair a própria efetividade da reserva constitucional.

Afirma que é possível extraír na interpretação dos diversos dispositivos constitucionais que estabeleceram reserva de matéria à disciplina da Lei Complementar que a esta espécie legislativa foi atribuída à missão de fixar normas com âmbito de eficácia nacional e que normas editadas por Leis Complementares *“tratam-se de normas com maior espectro, a serem seguidas por todas as esferas políticas com competência tributária de maneira uniforme, seja por direta incidência sobre relações jurídico-tributárias, seja como fator delimitador da edição da legislação ordinária em matéria fiscal”*.

Declarou ainda que não se justifica, por meio de legislação ordinária, a criação de hipóteses de base de cálculo do ICMS, “...sob pena de admitirem-se diferenciações em cada um dos Estados (...) com evidente prejuízo à vedação constitucional de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente e à segurança jurídica”, valor jurídico maior, que fundamenta o mecanismo da fixação da base de cálculo ora examinado – extraído do voto do Ministro Gilmar Mendes (RE 560626/RS, Plenário, 12.06.2008) e, segundo à decisão do STJ (RE 707635 – RS, ementa adiante transcrita) esclareceu que essa questão ao estatuir que Lei estadual não pode alterar o sentido e o alcance do que está expressamente definido na LC Nº 87/96 sobre a composição da base de cálculo nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades federadas, sendo uma questão de limitação constitucional ao poder de tributar para manter o equilíbrio entre as Federações. Já imaginou se cada unidade federada pudesse e resolvesse editar uma norma, da forma que bem entendesse, para fixar a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência de mercadorias/produtos industrializados ou para definir, conceituar ou expressar o significado de matéria prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento? Resultado: teríamos 27 legislações diversas, pois cada uma elaboraria a sua norma legal para aumentar o seu bolo na arrecadação do ICMS. Por esse motivo que a CF/88 reservou para a Lei Complementar a tarefa de fixação e de definição da base de cálculo do ICMS.

Em relação à definição de efeitos tributários pela tributária e referência a institutos de direito privado nas normas tributárias, disse que ao tomar como pressuposto válido o fato de que a LC 87/96 fixou ou elegeu taxativamente, literalmente, os elementos de custo de produção (matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento), que, somados, formarão a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados, restou colher o que existe na doutrina e nas normas gerais de Direito Tributário (em especial nos artigos 109 e 110 do CTN), com o fito de construir a melhor exegese quanto ao conceito desses elementos de custo de produção.

Já no art. 109 do CTN, diz que a lei estabelece as “normas gerais em matéria de legislação tributária”. Reproduziu referências feitas por Leandro Paulsen (*ibidem.*, p. 869) e citou advertência de Amaro (2004): “o silêncio da lei tributária significa que o instituto foi importado pelo direito tributário sem qualquer ressalva. Se o direito tributário quiser determinar alguma modificação nos efeitos tributários há que ser feita de modo expresso”. Em suma, o instituto de direito privado é “importado” pelo direito tributário, com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações. A compra e venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente etc. etc. têm conceitos postos no direito privado, que ingressam na cidadela do direito tributário sem mudar de roupa e sem outro passaporte que não o preceito da lei tributária que os “importou”.

Inferiu que se o direito tributário, através da LC 87/96 (somente mediante Lei Complementar, ressalte-se, poderia fixar ou definir a base de cálculo dos impostos previstos na CF/88, em especial o ICMS), por permissão explícita da Carta Maior, tivesse a intenção de alterar a identidade do instituto da Ciência Contábil ou de direito privado (especificamente com relação à definição do que seja matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento), teria que fazê-lo de modo expresso para poder surtir e operar os efeitos fiscais, sendo exatamente como leciona os citados doutrinadores, pois “a identidade do instituto, no direito privado e no direito tributário, dá-se sempre que o direito tributário não queira modificá-lo para fins fiscais, bastando, para que haja essa identidade, que ele se reporte ao instituto sem ressalvas. Se, porém, o direito tributário quiser determinar alguma modificação, urge que o diga de modo expresso”.

Passa arguiu em relação ao art. 110 do CTN, que traz à baila ensinamentos dos juristas Sacha Calmo Navarro Coelho (Curso de Direito Tributário Brasileiro. 3<sup>a</sup> ed. - Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 575-576), Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário. 14<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1998, p. 82) e Aliomar Balleiro (Direito Tributário Brasileiro. 11<sup>a</sup>

ed. atualizada por Mizabel Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 687-688), o qual procura a melhor interpretação para a questão do citado artigo.

Diz ainda que é natural e lógico, o surgimento de controvérsias, dúvidas e as buscas das soluções nas normas tributárias, se procura 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. Em outra situação, chama atenção que não pode o legislador, para o caso abordado neste trabalho, dizer, de forma diferente do que está previsto no Direito Privado, em especial na Ciência Contábil, o que seja matéria-prima, mão-de-obra; material secundário e acondicionamento, haja vista que a LC 87/96, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu, fixou os elementos de custo de produção que deverão compor ou formar a base de cálculo, mas não conceituou o que seria cada um deles, isto é, o que se entende por matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento. Para tanto, o correto é recorrer às normas da Ciência Contábil, da Contabilidade ou de outros institutos de Direito Privado.

Nas questões das normas da ciência contábil (contabilidade de custos) ou de outros institutos de direito privado, registra que exame dos estudos doutrinários se revela bastante expressivo no ponto de suprir a lacuna deixada pelo legislador infraconstitucional, assim como para facilitar a percepção dos termos ou expressões utilizadas pela LC 87/96 (art. 13, §4º, II) e que é de grande valia o trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo (FACULDADES INTEGRADAS DE ITACARÉ - SP (FAFIT – FACIT). Elementos Básicos do Custo Industrial. Disponível em: <[http://fafitfacic.com.br/curso/apoio/apoio060820075859\\_696.doc](http://fafitfacic.com.br/curso/apoio/apoio060820075859_696.doc)>. Acesso em: 20 ago. 2007) que define os quatro elementos de custo de produção ou as rubricas listadas: “...**Matérias-primas-MP**: 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-MS**: 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; **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.”.

Aborda que a diferença entre matéria-prima e material secundário é que a MP entra com maior quantidade em relação à MS, sendo ambos semelhante em relação aos materiais que o produto final e são custos diretos no processo produtivo e essa percepção também pode ser verificada ao analisar a resposta à consulta feita ao Portal de Auditoria ([mailto:[portaldeauditoria@portaldeauditoria.com.br](mailto:portaldeauditoria@portaldeauditoria.com.br)]), de lavra de Paulo H. Teixeira.

Registra ainda que definição de “MP” e a equiparou a “material direto-MD”, dizendo que representa todo o material incorporado ao produto. Nesse contexto, inseriu a “embalagem” e o

“material secundário” na própria conceituação de “materia-prima” ou “material direto”, ocorre também, que a menção às rubricas “energia elétrica”, “depreciação” e “manutenção” e as engloba no rol dos “materiais indiretos”, também mencionou que o vernáculo “mão-de-obra” a vincula ao pessoal que trabalha e não às máquinas e equipamentos.

Trouxe à tona resposta à consulta formulada ao Presidente do CRC-SE, Dr. Romualdo Batista de Melo, para sedimentar o entendimento sobre os elementos de custo de produção previstos na LC 87/96, tendo em vista que o mesmo define-os semanticamente e de modo sintético. Citou dizeres de Leone e Leone (2004, Dicionário de Custos. São Paulo : Atlas. p. 192)

Ressaltou que os materiais de produção mais importantes do processo de industrialização são as matérias-primas e os materiais de produção menos importantes, suplementares, auxiliares ou secundários são exatamente os materiais dito secundários. Assim, não se pode ignorar que a Ciência Contábil sempre relaciona mão-de-obra à “pessoal”, ao “homem”, e nunca à “máquina” e aos “equipamentos”. Transcreve os ensinamentos do nobre Auditor Fiscal e Professor de Contabilidade de Custos, Dr. Creso Cotrim Coelho, com referência a mão-de-obra, como também Eliseu Martins (Contabilidade de Custos. 9<sup>a</sup> ed. – 6. reimpr. – São Paulo: Atlas, 2006, p. 133-134).

Desse modo, nada justifica a alteração do conceito, pois segundo os autores o 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.

No que diz respeito a um componente denominado frete CIF (Cost Insurance Freight) que se verifica quando o fornecedor se responsabiliza pelo frete e o inclui no preço da mercadoria, em contraponto ao frete FOB (Free on Board) que é o frete por conta do destinatário e, portanto, neste caso, este montante não é embutido no orçamento do fornecedor. A importância do estudo desta matéria reside no fato de que, em trabalho realizado pelo Fisco (não divulgado por força do sigilo fiscal), constataram que a maioria das empresas, nas operações de entradas de mercadorias industrializadas em transferência interestadual, faz a inserção da parcela do frete denominado “frete CIF” quando da composição da base de cálculo do ICMS, pois está consignada nas notas fiscais das empresas remetentes a expressão “frete pago pelo emitente” (código “1”), i.e., o valor do frete está incluso no “preço” da mercadoria.

Acrescenta que é evidente que esse procedimento adotado pelas empresas não tem amparo legal e, da mesma forma, não é o mais adequado tecnicamente, pois, pela Ciência Contábil, a parcela desse frete não é elemento de custo de produção. Assim sendo, pelo simples fato de não ser parte integrante do custo de produção, não poderia compor a base de cálculo nas operações de transferência interestadual prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96. Assim, como não poderia deixar de ser, a parcela do frete nas operações subsequentes de vendas ou transferências (após o produto acabado ou a mercadoria já produzida) é uma despesa, pois somente é conhecida quando do processo de comercialização ou de transferência dessa mercadoria, pronta para o consumo, não existindo nenhum vínculo (direto nem indireto) com o custo de produção. Menciona ensinamentos do professor Creso Cotrim (Base de cálculo do ICMS nas Operações Interestaduais. Custo - Transferência – entendimento art. 13, §4º, II da LC 87/96 - matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento), esclarece 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), sendo palmar 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.

Diz que fica demonstrada a cristalina e irrefragável impossibilidade da empresa considerar uma despesa operacional (frete - CIF), incorrida e materializada após o produto já estar pronto e acabado, como um elemento de custo de produção. Com objetivo de melhor contextualizar a

questão sob exame e para uma melhor visualização dos elementos de custo de produção de uma empresa industrial, é imprescindível deixar de recorrer ao magistério do ilustre mestre Leone (2006), onde verifica que a classificação dos diversos elementos de custo, com o subsequente agrupamento dos mesmos, cujos excertos, pela clarividência.

Demonstra que os elementos de custo formadores da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 estão claramente identificados nesta planilha: “1) matéria-prima (*materiais de produção principais*); 2) materiais secundários (*materiais de produção suplementares ou secundários*); 3) Acondicionamento (*material de embalagem*); e 4) Mão-de-obra (*direta e indireta*)”, que são os quatro elementos de custo de produção que, somados os seus valores, formaria a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência de produtos industrializados. Os demais componentes do custo de produção ficariam excluídos dessa base de cálculo por imposição taxativa da LC 87/96. Reproduz linha de raciocínio e consoante publicação no Diário Oficial da União (D.O.U.), o Segundo Conselho de Contribuintes da Secretaria da Receita Federal do Brasil no qual editou várias súmulas (nº 12): “*Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidas em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário*”.

Enfatizou que o STJ reafirma a orientação e firma jurisprudência no sentido de que a energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumo, matéria-prima, nem produto intermediário, pois não se incorpora nem é consumida em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de “bens de uso e consumo” (AgRg no RE 731885 – PR – Rel. Ministro Luiz Fux, DJ de 20/03/2006; RESP 518656-RS – Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 31/05/2004; AgRg no AG 623105-RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21.03.2005; AgRg no RE 826689-RJ – Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 22/06/2006).

Asseverou que energia elétrica (e outras formas de energia), lubrificantes e combustíveis também não se enquadram nos conceitos de produtos intermediários, nem de materiais secundários, tampouco no de matéria-prima. Diante disto, o legislador infraconstitucional (via lei ordinária, decreto, decisão normativa etc.), com o único objetivo de ampliar a sua participação no “bolo da arrecadação do ICMS”, não pode nem deve contrariar o que a própria Ciência Contábil que define e conceitua os seus institutos, a exemplo de matéria-prima; mão-de-obra, material secundário e acondicionamento (Embalagem), desvirtuando o sentido e o alcance do que está prescrito no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, ultrapassando, consequentemente, os limites de sua competência e ferindo mortalmente os princípios da Federação, sendo por fim, os “materiais de produção principais” são as “matérias-primas” e os “materiais de produção não-principais” são os próprios “materiais secundários”. Ambos, matéria-prima e material secundário são materiais diretos. Fazem parte, diretamente, do processo produtivo e se incorporam na mercadoria produzida. O mesmo poderia dizer para o material de embalagem ou acondicionamento, pois a mercadoria produzida não se apresenta para o mercado consumidor sem estar devidamente acondicionada ou sem a respectiva embalagem.

Transcreve a Consulta nº 090 respondida pelo Fisco Paranaense, onde se percebe que energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação, frete (despesas de vendas) etc., segundo a clássica e a atual lição da Ciência Contábil, não podem ser inseridos nos elementos de custos mencionados no §4º, II, do art. 13 da LC 87/96. Por fim, considerou 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. Em outras palavras, o Parlamento, ao aprovar esse 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, II da LC nº 87/96, definindo, taxativamente, literalmente, a parte que seria cabível a cada ente público da Federação.

Na alegação de impropriedades contidas na legislação do estado de Minas Gerais-MG (art. 43, §2º, incisos I a IV do RICMS), diz que estranhou a figura da “mão-de-obra tecnológica” que corresponde aos custos de locação, manutenção, reparo, prevenção e os encargos de depreciação dos bens, representados pelas máquinas, equipamentos, ferramentas, instalações e similares, utilizados direta e indiretamente na produção, inclusive impostos sobre a propriedade e seguros, sendo que o mesmo ocorre em relação ao conceito de “acondicionamento”, onde o citado Regulamento prescreve que o mesmo corresponde aos “custos diretos e indiretos necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica”, assim, não há senão concluir que a única alternativa exegética em tese suscitável perante o tema deste artigo merecedora de endosso, por enquanto, é a que foi elaborada por Márcio Alexandre Freitas e as observações assinaladas pelo Min. Luiz Gallotti, no Voto Preliminar que proferiu no julgamento do RE nº 71.758/GB.

Já nas impropriedades em relação ao estado de São Paulo (Decisão Normativa CAT-5 de 15/06/2005), recorreu ao magistério de Marcio Alexandre Freitas (Ob. cit.), pois o mesmo procura demonstrar as impropriedades contidas na legislação do Estado de São Paulo e as palavras do Prof. Alexandre Freitas são suficientes para elucidar as incongruências da legislação de São Paulo.

Em relação à resposta da Consulta nº 056/2002 - Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná, afirma que é consagrado o bom direito, prestigiando a própria higidez da norma, considerando que o ordenamento deve militar em desfavor dos jeitinhos, das fraudes e da burla, dando amparo ao próprio direito como aos integrantes da Sociedade, como afirma professor Celso Antonio Bandeira de Mello.

Nas jurisprudências dos Conselhos de Contribuintes, Tribunais Regionais e Tribunais Superiores, informa que "A lei reina, mas a jurisprudência governa", disse-o Roscoe Pound, então decano de Harvard.

Juntou, citou e transcreveu julgados dos Conselhos de Contribuintes Federados (ACÓRDÃO CJF Nº 1794/00 – Bahia; CCRF/PR - PAF: 60891010 Acórdão 93/2001 - 08/03/2001 – Paraná; Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais - Paraná / CCRF-PR; ACÓRDÃO CJF Nº 0409-11/03 – Bahia; ACÓRDÃO CJF Nº 0210-11/04 – Bahia; CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 085/2000 - – Minas Gerais; ACÓRDÃO CJF Nº 0340-11/06 – Bahia) que decidiram pela taxatividade ou literalidade da lista ou dos elementos contidos no art. 13, §4º, II da LC 87/96. No entanto, nessas oportunidades não encararam ou não chegaram a apreciar o que seria cada uma das rubricas ali listadas, exceto o Estado de Minas Gerais.

Assim, pouquíssimos tribunais estaduais apreciaram essa matéria. No Tribunal do Estado do Rio Grande do Sul foi tomada uma decisão pioneira, através do Processo nº 70002778157, em 06 de junho de 2007. Ressaltou que esse regramento do art. 9º do Convênio ICMS 66/88 foi repetido exatamente no art. 13, §4º e incisos da LC 87/96.

Transcreve decisões do STJ (RECURSO ESPECIAL Nº 1.109.298 - RS (2008/0279009-9); RECURSO ESPECIAL Nº 707.635 - RS (2004/0171307-1)), tendo uma confirmação de que o veículo normativo (Lei Complementar) necessário e imprescindível para definir e fixar a base de cálculo do ICMS; que a não permissão para alteração do disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 por regra estadual (lei ordinária, decreto etc.); bem como no que concerne e que é taxatividade ou literalidade do comando do citado art. 13 da LC, ou seja, que não se trata de norma simplesmente exemplificativa. Citou também jurisprudências do STJ (AgRg no REsp 1002693 / RS, de 25/03/2008), afirmando que o custo integral do serviço, não é admitida a subtração dos valores.

Já no STF (RE 361829/RJ; RE 91737/MG Ministro Antonio Neder, ao relatar o RE 79452/RS; Min. Marco Aurélio por ocasião do julgamento, pelo STF, da ADIn 2.588-1/DF, set/06), contata que as jurisprudências já firmaram entendimento no sentido de que as leis complementares devem definir os fatos geradores e fixar as bases de cálculos dos impostos de forma expressa e, em regra, nada tem a ver com normas meramente exemplificativas, ou seja, o que está tratado em

leis complementares são, sim, prescrições taxativas, especialmente aquelas que tratam sobre a definição ou fixação de base de cálculo dos impostos. Então percebeu que o inciso II do §4º da LC 87/96, ao utilizar a expressão que a base de cálculo é o custo da mercadoria produzida, assim entendida (base de cálculo) como a soma de matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento, o legislador complementar fixou e definiu taxativamente, ou literalmente (nas palavras do Min. Antônio Neder), os elementos de custo de produção ou da mercadoria produzida que deverão obrigatoriamente e, de forma exclusiva, compor a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais.

Nesse diapasão, a interpretação mais consentânea com a realidade posta, para se encontrar o sentido e o alcance da norma contida no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, deve ser feita da mesma forma que foi adotada pelo STF – decisão supracitada -, i.e.:

- “a) Trata-se de definição contida na Lei Complementar e a legislação (lei, decreto etc.) não pode reduzir ou ampliar o que ali está nitidamente exposto;*
- b) Deve-se interpretar literalmente ou taxativamente. Se o legislador não quisesse restringir, colocaria um ponto após a expressão custo da mercadoria produzida;*
- c) Se o legislador da LC 87/96 não quisesse ser taxativo ou literal não incluiria a restrição constante da parte final do art. 13, § 4º, II: “assim entendida como”, referindo-se à base de cálculo;*
- d) Diz respeito a uma medida de política tributária: fazer com que o Estado consumidor abocanhe uma maior fatia do imposto nestas operações de transferências interestaduais;*
- e) Para tanto, é de fundamental importância buscar e encontrar nas normas do direito tributário e do direito privado, em especial na Ciência Contábil/ Contabilidade de Custos, o conceito ou a definição de matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento;*
- f) Em todas as pesquisas feitas no direito e na legislação tributária, bem como na Ciência Contábil (Contabilidade de custos), como visto anteriormente, não tem amparo para alocar as rubricas depreciação, manutenção, energia (elétrica; térmica etc.); combustíveis, dentre outras, regra geral, em nenhum dos quatro elementos previstos no art. 13, §4º, II, da LC 87/96.”*

Reitera que tanto o STF como STJ pacificaram o entendimento de que deve ser aplicado o princípio da legalidade tributária estrita (art. 97, IV, CTN), quanto à definição da extensão da base de cálculo dos impostos, de forma que o intérprete deve ater-se ao disposto na lei, não lhe sendo lícito, através de criativa construção hermenêutica, estender ou reduzir a base imponível do tributo.

Na questão da energia elétrica, é contabilizada como DESPESAS, em conta distinta de MATÉRIA-PRIMA, EMBALAGEM E MATERIAL SECUNDÁRIO. Assim sendo, também por esse motivo a mesma não pode integrar a BASE DE CÁLCULO prevista no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, no qual constatou que foi feito pelo autuado o devido registro em sua contabilidade. Juntou julgados do próprio CONSEF (2ª CJF - ACÓRDÃO CJF Nº 0082-12/12; 4ª JJF - ACÓRDÃO JJF Nº 0223-04/11; 5ª JJF - ACÓRDÃO JJF Nº 0267-05/10).

Esclarece que a questão debatida nos autos consistiu em saber se é lícito a um Estado ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações, via legislação tributária (Lei Ordinária, Decreto, Decisão Normativa etc.) exclusiva do ente político interessado em obter mais recursos de impostos, no caso ICMS, em detrimento das demais unidades da Federação e que consistiu em saber se é lícito a um Estado ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações, via legislação tributária (Lei Ordinária, Decreto, Decisão Normativa etc.) exclusiva do ente político interessado em obter mais recursos de impostos, no caso ICMS, em detrimento das demais unidades da Federação.

Notou que a Unidade que faz essa ampliação indevida da base de cálculo concede, em muitos casos, benefícios fiscais e consequentemente não arrecada, nessas operações de circulação de mercadorias, a totalidade do imposto que foi destacado na nota fiscal de origem. No entanto, o Ente Público que fica na outra ponta do sistema (destinatário) suporta integralmente o crédito fiscal de ICMS.

Lembrou que o pleno do STF (RE 572.762-9/SC) reconheceu que as comunas têm o direito subjetivo de exigir a parte que lhes cabe na arrecadação daquele tributo, devendo tal raciocínio estender-se, pelas mesmas razões jurídicas, à parcela do ICMS a que têm direito, por força de expressa disposição constitucional que deferiu à Lei Complementar definir ou fixar a base de cálculo do ICMS, no qual uma unidade federada está deixando de arrecadar o que lhe é devido e, segundo a clássica lição de Aliomar Baleeiro.

Afirmou que é exatamente o que ocorre com o imposto a que se refere o art. 13, §4º, II, da LC 87/96, visto que, com o inapropriado alargamento da base de cálculo pela legislação de uma unidade federada, a integralidade desse tributo (por força da ampliação indevida da base de cálculo) não constitui receita do Estado (origem) que assim procedeu, mas, sim, diz respeito, efetivamente, a parcela do ICMS (receita pública) que pertence de pleno direito ao Estado de destino das mercadorias industrializadas. Cita as palavras do Ministro Gilmar Mendes, atual presidente do STF, sendo que é vedado às legislações ordinárias dos Estados (como o fizeram São Paulo e Minas Gerais, via Decisão Normativa e Decreto, respectivamente) ampliarem a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para outras unidades da Federação, pois estarão violando o disposto no artigo 155, § 2º, XII, "i" (para o ICMS), bem como no art. 146, III, "a" (para todos os impostos), ambos da CF/88, combinado com o art. 13, §4º, II da LC nº 87/96.

Com esse no que foi exaustivamente demonstrado, prefacial trazer à baila o que pode ocorrer na prática, terminando com uma simples indagação: caso uma empresa (contribuinte) seja selecionada pelo Fisco de determinada unidade federada para a realização de auditoria fiscal-contábil e o preposto do Estado venha a identificar (como ocorreu neste caso dos autos) que, nas operações de transferência interestadual entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, o valor da base de cálculo do ICMS está maior que a fixada na LC 87/96, não seria legítima, portanto, na lição de Hans Kelsen (infra-escrita), a adoção de procedimento de fiscalização para efetivação da glosa ou estorno de crédito fiscal indevido? Sendo alicerce na autonomia administrativa conferida aos Estados Membros pela Constituição Federal (art. 18 da CF/88) e lastreado no texto Constitucional e na LC 87/96, é natural e evidente que: "*(1) ao detectar operações interestaduais de transferência de produtos industrializados em que houve destaque de ICMS (pelo estabelecimento de origem) em valor acima do permitido e a consequente utilização a maior (como crédito fiscal) do imposto a que o estabelecimento destinatário teria direito, (2) o Fisco de determinado Estado proceda, adote e utilize todos os meios e estratégias possíveis para efetuar a constituição do crédito tributário (auto de infração), de sorte a eliminar essa parcela (indevida) do ICMS que, ao final, teria que suportar, evitando, destarte, um ônus financeiro inaceitável*".

Reafirma que é palmar, consoante a inteleção das normas balizadoras contidas no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, que o legislador adotou um comando bastante específico, qual seja o da não admissão de nenhum outro tipo ou elemento de custo de produção além dos elencados no dispositivo acima, i.e., matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento, pois os gastos com os demais elementos de custo de produção, tais como manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível etc., podem e devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando ou possibilitando, como mencionado alhures, o subsequente estorno (em auditoria ou fiscalização) do respectivo crédito fiscal que foi tomado indevidamente pelo estabelecimento destinatário das mercadorias.

Dessa forma, fica patenteado que o não cumprimento do regramento expresso na referida LC 87/96 pode gerar conflitos entre as unidades da Federação (Estados e Distrito Federal), o que por outro lado, os contribuintes ou as empresas que não se enquadram nesse instrumento normativo poderão sofrer sérios impactos financeiros que poderiam ser evitados, utilizando-se tão-somente do que está claramente estatuído na multicitada LC, ignorando as legislações tributárias das unidades da Federação que contrariem a Lei Maior.

Assim, um exame pontual do disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 conduz inequivocadamente à conclusão de que não pode um ente político utilizar o seu poder de império para alterar a base de cálculo do ICMS ao seu talante, sob pena de grave ofensa ao pacto federativo, principalmente nas operações interestaduais tratadas neste modesto trabalho.

Pede pela Procedência do Auto de Infração.

**VOTO**

O lançamento de ofício, ora impugnado, trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

Verifico que o impugnante exerceu plenamente o seu direito de defesa, trazendo aos autos os relatórios e documentos fiscais que entendeu necessários fazer prova quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito pleiteado pelo fisco estadual. Assim, não havendo óbice à manifestação da defesa e, considerando que os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos, além de não serem necessárias outras provas a se produzir, com fulcro no art. 147, inciso I, “a” (diligencia) e inciso II “a” e “b” do RPAF/99 (pericia), indefiro a solicitação de diligência e, especialmente, a solicitada perícia, uma vez que desnecessário se faz tal providência para comprovar composição da base de cálculo do ICMS nas operações descritas no lançamento, uma vez que os demonstrativos apresentados e entregues aos autuados são esclarecedores da metodologia e das exclusões que foram realizadas para compor os valores das transferências em lume, cabendo a análise do mérito de tais exclusões.

O impugnante, albergado no que dita o §4º do art. 150 da CTN, argumenta que a ciência obtida, acerca da autuação, deu-se em 09 de março de 2012, assim, os fatos geradores, relativas às exigências tributárias concernentes aos períodos de janeiro a dezembro de 2007, estariam atingidos pela decadência, haja vista que teria sido regularmente intimado do auto de infração há mais de cinco anos da ocorrência de todos os fatos geradores envolvidos nestes períodos. Essa questão é deveras remansosa nesse Contencioso Administrativo, alvo de inúmeros acórdãos, em que reiteradamente é majoritariamente decidida sob o mesmo enfoque hermenêutico a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 0113/12-05, 0102/12-05, 0004-11/06 e 0009-12/08.

O Código Tributário Nacional permitiu que, através de lei, o ente federativo respectivo possa estipular uma outra contagem de prazo para aplicação dos efeitos decadenciais, conforme alinhado no § 4º do art. 150.

A legislação do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento e, por isso, não é acatada a alegação referente à determinação do art. 150, § 4º, do CTN, que prevê: “se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador”.

O disposto no art. 107-A, I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, que em sua essência transcreve o art. 173, I do CTN, estabelece como prazo de decadência 5 anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim, os fatos geradores ocorridos no exercício de 2007 só seriam atingidos pela decadência a partir de primeiro de janeiro de 2013.

A presente exigência tributária se ampara na LC nº 87/96, no art. 13, § 4º, incisos I e II, que prescrevem a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, que deve corresponder ao valor da entrada mais recente (inciso I) ou ao custo da mercadoria produzida (inciso II – que deve corresponder ao somatório de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento).

A Lei nº 7.014/96, em seu art. 17, § 7º, II, reproduz integralmente os dispositivos já alinhados da LC nº 87/86. Assim, não é possível duvidar do acerto dos legisladores estaduais que assim atuaram, em face da clareza com que se apresenta a redação da norma esculpida no inciso II do parágrafo 4º do artigo 13º da LC 87/96.

A auditoria utilizou como parâmetro para a definição da base de cálculo o somatório dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, visto o comando contido no art. 13, § 4º, inciso II da LC 87/96, que é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo (além dos elencados acima). Diante disso, “*gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF etc., foram corretamente expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.*”

Verifico, quanto ao FRETE, à cláusula CIF é realmente inaplicável às transferências, pois, conformem literalmente alinharam os autuantes: *não se tem as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador (pessoas jurídicas distintas) e esse valor (despesa com FRETE-CIF), quando incluído na base de cálculo objeto das transferências, também foi expurgado, sendo que não foi considerado para fazer parte da base de cálculo prevista no multicitado art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar, pois não mais diz respeito a custo de produção e, sim, a uma despesa operacional para a realização da operação de transferência do produto já fabricado. Reiterou com decisão do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA – STJ (RECURSO ESPECIAL Nº 1.109.298 - RS - 2008/0279009-9) e RECURSO ESPECIAL (Nº 707.635 - RS - 2004/0171307-1).*”

O componente denominado frete CIF se verifica quando o fornecedor se responsabiliza pelo frete e o inclui no preço da mercadoria, em contraponto ao frete FOB que é o frete por conta do destinatário e, portanto, neste caso, este montante não é embutido no orçamento do fornecedor.

Na pertinente linha argumentada pelos autuantes “*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. Considero demonstrada a impossibilidade da empresa considerar uma despesa operacional (frete - CIF), incorrida e materializada após o produto já estar pronto e acabado, como um elemento de custo de produção.*”

Demonstram corretamente os autuantes que os elementos de custo formadores da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 estão claramente identificados na planilha apresentada: 1) matéria-prima (materiais de produção principais); 2) materiais secundários (materiais de produção suplementares ou secundários); 3) Acondicionamento (material de embalagem); e 4) Mão-de-obra (direta e indireta), que são os quatro elementos de custo de produção que, somados os seus valores, formaria a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência de produtos industrializados. Os demais componentes do custo de produção ficariam excluídos dessa base de cálculo por imposição taxativa da LC 87/96. Cabe Reproduzir a linha de raciocínio e consoante publicação no Diário Oficial da União (D.O.U.), o Segundo Conselho de Contribuintes da Secretaria da Receita Federal do Brasil no qual editou várias súmulas (nº 12): “*Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidas em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.*”

Destaco a posição do o STJ, constante da informação fiscal, reafirmando a orientação e jurisprudência no sentido de que a energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumo, matéria-prima, nem produto intermediário, pois não se incorpora nem é consumida em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de “bens de uso e consumo” (AgRg no RE 731885 – PR – Rel. Ministro Luiz Fux, DJ de 20/03/2006; RESP 518656-RS – Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 31/05/2004; AgRg no AG 623105-RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21.03.2005; AgRg no RE 826689-RJ – Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 22/06/2006).

Considero caracterizado pelos autuantes o fato de que energia elétrica (e outras formas de energia), lubrificantes e combustíveis também não se enquadram nos conceitos de produtos intermediários, nem de materiais secundários, tampouco no de matéria-prima. Conforme consta da informação fiscal: “*Diante disto, o legislador infraconstitucional (via lei ordinária, decreto, decisão normativa etc.), com o único objetivo de ampliar a sua participação no “bolo da*

*arrecadação do ICMS", não pode nem deve contrariar o que a própria Ciência Contábil que define e conceitua os seus institutos, a exemplo de matéria-prima; mão-de-obra, material secundário e acondicionamento (Embalagem), desvirtuando o sentido e o alcance do que está prescrito no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, ultrapassando, consequentemente, os limites de sua competência e ferindo mortalmente os princípios da Federação, sendo por fim, os "materiais de produção principais" são as "matérias-primas" e os "materiais de produção não-principais" são os próprios "materiais secundários". Ambos, matéria-prima e material secundário são materiais diretos. Fazem parte, diretamente, do processo produtivo e se incorporam na mercadoria produzida. O mesmo poderia dizer para o material de embalagem ou acondicionamento, pois a mercadoria produzida não se apresenta para o mercado consumidor sem estar devidamente acondicionada ou sem a respectiva embalagem."*

A energia elétrica é contabilizada como despesas, em conta distinta de matéria-prima, embalagem e material secundário. Assim sendo, também por esse motivo a mesma não pode integrar a base de cálculo prevista no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, no qual constatou que foi feito pelo autuado o devido registro em sua contabilidade, conforme, inclusive, decisões alinhadas pelos autuantes desse próprio CONSEF (2<sup>a</sup> CJF - ACÓRDÃO CJF Nº 0082-12/12; 4<sup>a</sup> JJF - ACÓRDÃO JJF Nº 0223-04/11; 5<sup>a</sup> JJF - ACÓRDÃO JJF Nº 0267-05/10).

A ampliação da base de cálculo pela legislação de uma unidade federada viola o art. 13, §4º, II, da LC 87/96, reduzindo a parcela do ICMS (receita pública) que pertence de pleno direito ao Estado de destino das mercadorias industrializadas.

Cabe aqui reproduzir, já citadas pelos autuantes, às palavras do Ministro Gilmar Mendes, sendo que é vedado às legislações ordinárias dos Estados (como o fizeram São Paulo e Minas Gerais, via Decisão Normativa e Decreto, respectivamente) ampliarem a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para outras unidades da Federação, pois estarão violando o disposto no artigo 155, § 2º, XII, "i" (para o ICMS), bem como no art. 146, III, "a" (para todos os impostos), ambos da CF/88, combinado com o art. 13, §4º, II da LC nº 87/96.

Não há o que se falar, portanto, em violação ao princípio da não cumulatividade, na medida em que não se está a obstar a utilização dos créditos das aludidas transferências, contudo se as mesmas forem efetuadas com base de cálculo acima do que prevê a Lei Complementar 87/96, favorecerá ao Estado de origem e se as mesmas ocorrerem em valor inferior à citada lei, favorecerá ao estado de destino, restando apenas à obediência ao disposto na aludida Lei Complementar, que tem como balizamento a equânime distribuição do ICMS, atendendo pacto federativo e em consonância com o que prevê a Constituição Federal.

Assim, consoante o disposto no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, o legislador determinou os elementos de custo de produção: matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento. Os gastos com os demais elementos de custo de produção, tais como manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível, conforme já alinhado, não devem ser computados para tanto.

Cabe observar que grande parte do entendimento alinhado nesse voto reproduz os argumentos dos autuantes, na medida em que foram detalhadamente por eles articulados e está plenamente em consonância com o entendimento desse relator.

Diante do exposto, considero pertinente a imputação de utilização indevida de crédito fiscal em razão das operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, portanto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206891.0005/12-5, lavrado contra **SADIA S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de

**R\$4.017.770,74**, 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, 23 de agosto de 2012.

JOSÉ CARLOS BACELAR - PRESIDENTE

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO - RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA - JULGADOR