

A. I. N° - 206891.0020/12-4  
AUTUADO - TIGRE S/A. – TUBOS E CONEXÕES  
AUTUANTES - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO e  
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET - 16/05/2013

### 5<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0050-05/13

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. TRANSFERÊNCIAS DE ESTABELECIMENTO DA MESMA EMPRESA FABRICANTE DO PRODUTO. Ficou comprovado que, em consonância com os critérios previstos na legislação alinhada (LC 87/96 e Lei 7014/96), o autuado efetivamente utilizou crédito fiscal de ICMS, nas operações de transferências interestaduais de mercadorias oriundas de outro estabelecimento da mesma empresa fabricante dos produtos, em valores superiores ao devido. Não acolhido o pedido de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 26/10/2012, exige ICMS no valor histórico de R\$370.211,21 em razão das seguintes irregularidades: “*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*”. Multa de 60%.

O sujeito passivo apresenta defesa, às fls. 127 a 142, afirmando, inicialmente, que o motivo da autuação reside no fato de os estabelecimentos da Impugnante localizados em outras unidades da Federação terem incluído no custo de produção das mercadorias remetidas ao seu estabelecimento baiano despesas com *manutenção, depreciação, energia elétrica e outros*.

Afirma entender o autuante que a Impugnante teria inobservado o art. 13, §4º, II, da Lei Complementar (LC) nº 87/96, que prevê que “*Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é: ...II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento*”.

Consigna então que como (i) o rol de custos previstos neste preceito legal, segundo os julgados mencionados na autuação, é taxativo e deve ser interpretado literalmente, não admitindo, portanto, a inclusão de outros gastos no custo de produção da mercadoria; e (ii) as despesas com *manutenção, depreciação, energia elétrica e outros* não se subsumem no conceito de *matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento*, segundo as normas de direito tributário e de contabilidade de custos; (iii) excluiu-se da base de cálculo do ICMS incidente na origem as despesas com *manutenção, depreciação, energia elétrica e outros*, o que ensejou a glosa de parte do crédito desse imposto apropriado pela filial baiana da Impugnante nas operações interestaduais em comento.

De modo que, entende que ao juízo da Impugnante o AIIM nº 206891.0020/12-4 não merece prosperar.

Assinala que a controvérsia cinge-se em saber se as despesas com *manutenção, depreciação, energia elétrica e outros* integram a base de cálculo do ICMS incidente na operação de circulação

de mercadorias entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular e situados em diferentes Estados.

Coaduna que, ao juízo da Impugnante, estas despesas compõem a base de cálculo desse imposto.

Primeiro porque os gastos com manutenção, depreciação, energia elétrica e outros estão inseridos no conceito de material secundário e mão-de-obra, não havendo que se falar, portanto, em afronta ao disposto no art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96, afirma a defesa.

Aduz que a autuante verificou que, à luz deste preceito legal, “*Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é: ...II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento*”.

Argumenta ainda, que sem embargo da controvérsia existente acerca da validade e extensão do conceito de “*custo da mercadoria produzida*” previsto neste dispositivo legal, não se tergiversa que este preceito é silente quanto à definição dos custos por ele abarcados (ou seja, não se definiu, para este fim, o conceito de *matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento*). Por força disto, e considerando que a legislação do Estado da Bahia também não obra neste campo, entende que há que se buscar estes conceitos no art. 183, II e IV, da Lei Federal nº 6.404/76 e na ciência da contabilidade (que procura fixar os limites contábeis desse preceito legal), bem como em atos e decisões de natureza jurídica que objetivaram defini-los.

Nessa toada, argúi que o *material secundário* é aquele que, apesar de consumido no processo de industrialização, não se integra ao produto final. É dizer, distinguindo-o da *matéria-prima*, que é agregada ao produto industrializado, o *material secundário* é o insumo consumido no processo de industrialização que, todavia, não compõe o produto fisicamente.

Por sua vez, entende que a *mão-de-obra* é usualmente segregada em *mão-de-obra direta* e *indireta*. Aquela consiste no trabalho pessoal empregado *diretamente* na industrialização do produto (por exemplo, os operários do estabelecimento fabril); esta abarca o trabalho pessoal, porém indiretamente referido à atividade de industrialização como, por exemplo, os supervisores e o trabalho pessoal de *manutenção dos equipamentos*.

Assim, destaca que o custo com *mão-de-obra* abrange os gastos com o pessoal envolvido *direta* e *indiretamente* na industrialização da mercadoria (salários, encargos sociais, estadia, etc).

Ressalta ainda, que em vista destes conceitos, pinçados da ciência da contabilidade e, como não poderia deixar de ser, acatados por decisões normativas de natureza tributária, não se tergiversa que *energia elétrica* se consubstancia em um *material secundário*. Deveras, é ululante que este insumo é consumido no processo de industrialização das mercadorias sem, contudo, integrá-las fisicamente ao final.

Consigna que na referida resposta à Consulta nº 508/2004, a Coordenadoria da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo conceituou os materiais secundários como “*...os materiais que são consumidos integral e instantaneamente no processo industrial, sem, porém, integrar-se fisicamente ao novo produto, (por exemplo, a energia elétrica utilizada como força motriz e o óleo diesel utilizado na caldeira) e cujos gastos de aquisição são diretamente contabilizados como custos de fabricação do produto*” (doc. 7).

Logo, destaca que a *energia elétrica* utilizada na industrialização das mercadorias, por ser *material secundário*, integra o custo de produção da mercadoria e, por conseguinte, a base de cálculo do ICMS prevista no art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96.

No que tange aos gastos com *depreciação*, entende que este se refere ao maquinário utilizado no processo de industrialização das mercadorias em comento. E se estas máquinas são paulatinamente consumidas no processo de industrialização e, obviamente, não integram o produto final, elas também consistem em *material secundário*, à luz do referido conceito.

Nesse sentido, coaduna o art. 20, §5º, I, da LC nº 87/96, ao admitir o crédito decorrente da entrada de mercadorias destinadas ao ativo permanente à razão de um quarenta e oito avós por mês,

corrobora este pensamento, pois o que se está admitindo é o creditamento de ICMS na medida em que ocorre a *depreciação* da mercadoria.

Logo, argumenta também que os custos com *depreciação*, ao contrário do afirmado pela fiscalização estadual, compõem a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais em comento, tal como previsto no art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96.

Quanto ao custo denominado *manutenção*, ressalta que este se refere às despesas com o trabalho pessoal de *manutenção* dos equipamentos destinados à industrialização das mercadorias, razão pela qual está inserido nos custos com *mão-de-obra indireta*.

Salienta que a despeito de não relacionados *diretamente* com o processo de industrialização, os gastos com o trabalho pessoal de *manutenção* dos equipamentos é indispensável ao processo produtivo, referindo-se *indiretamente* à industrialização das mercadorias. Daí porque a autuada afirma que estes gastos são enquadrados dentre as despesas com *mão-de-obra* indireta, integrando, portanto, o conceito de custo de produção de mercadoria à luz do art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96.

Por fim, destaca que, no que tange aos *outros* custos glosados pela fiscalização estadual, estes se consubstanciam nos demais gastos diretos e indiretos suportados no processo de industrialização das mercadorias.

A despeito de, atendendo às exigências da fiscalização estadual, afirma que estes custos terem sido aglutinados sob a denominação *outros*, fato é que ao individualizá-los (doc. 8) verifica-se que eles também se inserem no conceito de *material secundário* ou de *mão-de-obra*.

Insiste em afirmar que estes custos se referem ao material consumido no processo de industrialização, que não integra fisicamente o produto final (*material secundário*); ou consistem em despesa com o pessoal envolvido direta e indiretamente na produção da mercadoria (*mão-de-obra*).

Nesse sentido, consigna que algumas despesas enquadradas no item *outros* que são acombarcados pelos conceitos de custo com *material secundário* e *mão-de-obra*: treinamento, exames admissionais, exames complementares periódicos, uniformes, multas e indenizações contratuais, equipamentos de proteção individual (custo com *mão de obra*); e materiais indiretos, água, combustíveis e lubrificantes (custo com *material secundário*).

Logo, argúi que os denominados *outros custos* também devem integrar o conceito de custo de produção de mercadoria à luz do art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96, eis que consistem em gastos com *material secundário* e *mão-de-obra*.”

Assim, entende que pelas razões até aqui expostas, não merece prosperar a exclusão dos custos com *energia elétrica*, *depreciação*, *manutenção* e *outros* da base de cálculo do ICMS, razão pela qual deve ser mantido o crédito desse imposto apropriado pela Impugnante e glosado pelo AIM nº 206891.0020/12-4.

Alega, também, ainda, que se afirmasse que as despesas com *energia elétrica*, *depreciação*, *manutenção* e *outros* não se subsumem ao conceito de custo com *material secundário* e *mão-de-obra*, é corrente que estes gastos integram o denominado *custo de produção de mercadoria* à luz da ciência da contabilidade e da legislação tributária.

Com efeito, argumenta no entendimento de ELISEU MARTINS, renomado docente da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, ensina que os gastos havidos até o momento em que a mercadoria estiver pronta para a venda compõem o custo de produção da mercadoria.

Transcreve o entendimento de OSNI MOURA RIBEIRO, por sua vez, professor de contabilidade e agente fiscal de rendas da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, afirma que “*custo industrial compreende a soma dos gastos com bens e serviços aplicados ou consumidos na produção de outros bens*”.

Logo, aponta que se deve interpretar o art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96 de maneira teleológica, ou seja, sem afastar o conceito de custo de produção de mercadoria que, há tempos, foi plasmado pela ciência da contabilidade.

De modo a afirmar que o referido preceito legal, ao prever que o custo de produção da mercadoria é composto pelos custos com *matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento*, não pretendeu restringir este conceito, excluindo-se elementos que historicamente o compõe. O que fez o legislador foi eleger uma dentre tantas formas de classificação das espécies de gastos que compõem o custo de produção de mercadoria.

Insiste que tanto isso é verdade que, se tivesse de fato pretendido restringir o aludido conceito, teria o legislador incluído na lei a definição de *matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento*.

Constata que a interpretação mais razoável, consentânea inclusive com o disposto no art. 109 do CTN, impõe que o exegeta, ao interpretar o art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96, inclua nos conceitos de *matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento* as despesas que usual e historicamente compõem o custo de produção da mercadoria à luz da ciência da contabilidade.

Nesse enfoque, apresenta o Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais que explicitou o conceito das despesas que compõe o custo de produção de mercadorias à luz do art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96:

*“Art. 43. §2º - Entende que para os efeitos do disposto nas subalíneas “a.4” e “b.2” do inciso IV do caput deste artigo, considerar-se-ão, 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”.*

Destaca que este diploma normativo, sem se afastar dos elementos previstos no art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96, observou com razoabilidade e fidedignidade o conceito de custo de produção da mercadoria à luz da ciência da contabilidade, afirma a defesa.

Ademais, consigna que a Coordenadoria da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, ao proferir a Decisão Normativa nº 5/2005, deu o preciso limite a esse preceito legal (doc. 9). Verifique-se trecho desta decisão:

*“4. Para responder ao que foi indagado, consideramos que, embora o artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 associe o custo da mercadoria produzida - objetivamente identificado no dispositivo como a base de cálculo das transferências interestaduais de mercadorias fabricadas pelo próprio contribuinte, entre estabelecimentos de sua titularidade - ao somatório dos itens “matéria-prima”, “material secundário”, “mão-de-obra” e “acondicionamento”, quis, inequivocamente, o legislador complementar referir-se ao custo da produção industrial, devendo tal associação ser interpretada como a mera indicação dos itens que normalmente integram esse custo, e não como a sua relação taxativa.*

*(...)*

*Concluímos, portanto, que o disposto no artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 não deve ser interpretado como a discriminação taxativa dos itens que integram o custo da mercadoria produzida (custo da produção industrial), objetivamente definido como a base de cálculo das transferências interestaduais de mercadorias fabricadas pelo contribuinte, entre estabelecimentos de sua titularidade, cabendo ao próprio contribuinte apurá-lo, em conformidade com os princípios e a metodologia da Contabilidade de Custos, e à fiscalização verificar a sua correção”*

Argumenta que ao incluir no custo de produção das mercadorias remetidas a seu estabelecimento baiano os gastos com *energia elétrica, depreciação, manutenção e outros*, a Impugnante atuou consentaneamente com o art. 183, II e IV, da Lei nº 6.404/76 e a ciência da contabilidade e, afora isso, segundo decisão normativa proferida pelo órgão fazendário paulista. Mas não é só!

Destaca, também, que a análise das normas de direito tributário, mormente as que disciplinam o regime jurídico do ICMS, também revela que o AIIM nº 206891.0020/12-4 não merece prosperar.

Isso porque, entende que o art. 290 do Decreto Federal nº 3000/99 e o próprio Regulamento do ICMS da Bahia prevêem conceito de “custo da mercadoria produzida” que, indubitavelmente, abrange os gastos com *energia elétrica, depreciação, manutenção e outros*. Verifique-se a redação do art. 938 desse Regulamento:

“Art. 938. *O arbitramento da base de cálculo do ICMS poderá ser feito por qualquer um dos métodos a seguir:*

(...)

*IV – em se tratando de estabelecimento industrial, tomar-se-á por base:*

*a) o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo das matérias-primas, materiais secundários, produtos intermediários, acondicionamento, mão-de-obra e outros gastos de fabricação, cujos valores serão atualizados monetariamente até o último mês do período, agregando-se ao montante 20%, a título de margem de valor adicionado (MVA).*

Ademais, o art. 33, II, ‘b’, da Lei complementar nº 87/96 prevê o direito ao crédito de ICMS na entrada da energia elétrica quando esta for consumida no processo de industrialização, já tendo a 1ª Seção do STJ assinalado que “...o contribuinte tem direito ao creditamento de ICMS se comprovar ter utilizado a energia elétrica ‘no processo de industrialização’, ex vi do disposto no artigo 33, II, ‘b’, da Lei Complementar 87/96”.

Assegura que o art. 20, §5º, I, dessa Lei admite que o crédito decorrente da entrada de mercadorias destinadas ao ativo permanente, abarcando, assim, a denominada *depreciação*.

Alude que se mesmo à luz das normas de direito que disciplinam a matéria, aí incluindo-se o regulamento baiano do ICMS, o conceito de custo de produção de mercadoria abarca os gastos com energia elétrica, depreciação, manutenção e outros, não se pode admitir que a fiscalização estadual exclua estes custos da base de cálculo do ICMS incidente nas operações interestaduais autuadas.

Ressalta ainda que não se pretendendo afastar ou dar interpretação extensiva ao art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96, ou muito menos arguir que o rol nele contido é exemplificativo, até mesmo em razão do art. 183, II e IV, da Lei nº 6.404/76. Diferentemente disso, sustenta que este dispositivo legal deve ser interpretado teleologicamente, tendo em vista o conceito de custo de produção de mercadoria à luz (i) do art. 183, II e IV, da Lei nº 6.404/76; (ii) da ciência da contabilidade (que procura fixar os limites contábeis desse conceito legal); e (iii) da legislação tributária, não se extrapolando, outrossim, os confins da base de cálculo do ICMS incidente na hipótese.

Daí a afirmação de que a flagrante improcedência do AIIM nº 206891.0020/12-4.

Sustenta, ainda, que a jurisprudência sobre a qual a fiscalização estadual se amparou não se aplica ao caso concreto.

Deveras, salienta que no acórdão proferido pelo STJ nos autos do Recurso Especial (RE) nº 1.109.298, estava-se diante de hipótese em que o sujeito passivo reputou como custo de produção das mercadorias valor próximo ao valor de comercialização final destes bens.

Justifica também, porque não foi objeto de apreciação por aqueles julgados, hipótese em que o custo de produção das mercadorias é composto por despesas realmente havidas no processo de industrialização e que, ao juízo da Impugnante, são abarcadas pelo art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96 e pelo art. 183, II e IV, da Lei nº 6.404/76 ou, ao menos, pelo conceito de custo de produção de mercadoria à luz (i) do art. 183, II e IV, da Lei nº 6.404/76; (ii) da ciência da contabilidade (que procura fixar os limites contábeis desse conceito legal); e (iii) das normas jurídicas que

disciplinam a matéria. Afirma que isso revela, para além de qualquer espécie de dúvida, a improcedência da autuação impugnada.

Assegura, ainda, que sem embargo das razões até aqui apontadas, o princípio da não-cumulatividade (art. 155, §2º, I, da Constituição da República) também garante o direito à manutenção do crédito de ICMS pelo estabelecimento baiano da Impugnante.

Deveras, segundo este princípio, insiste que nas oportunidades em que o estabelecimento baiano da Impugnante recebeu daquel'outros estabelecimentos um conjunto de bens, realizou-se uma operação de entrada de mercadoria, razão por que nasceu o direito constitucional subjetivo de ela se apropriar do ICMS cobrado nesta operação como crédito.

Sem embargo, justifica que a fiscalização estadual glosou parte do crédito de ICMS apropriado pela Impugnante, ao argumento de que o estabelecimento de origem não observou a base de cálculo (custo da mercadoria) prevista na legislação de regência, o que ensejou um creditamento a maior de ICMS pelo estabelecimento de destino.

Constata que essa conduta da fiscalização dá interpretação equivocada ao art. 155, §2º, I, da Constituição da República, mitigando o verdadeiro alcance do princípio da não-cumulatividade.

Com efeito, destaca que ao explicitar o conteúdo do referido dispositivo constitucional, o art. 23 da LC nº 87/96 prevê que o direito de crédito da *operação anterior* surge **com o destaque** dessa importância na documentação fiscal que acompanha a mercadoria.

Logo, entende ser suficiente que o ICMS devido na *operação anterior* seja destacado no correspondente documento fiscal para que o seu adquirente possa dele se creditar. É dizer, não importa saber quando e *quantum* de ICMS será pago na origem.

Questiona ainda, quanto ao fato de por ocasião da remessa de mercadorias ao estabelecimento baiano da Impugnante, o ICMS destacado foi calculado sobre base de cálculo (custo da mercadoria) que incluiu despesas com *manutenção, depreciação, energia elétrica e outros* (doc. 11), *poderia a fiscalização glosar o crédito desse imposto apropriado pelo estabelecimento baiano da Impugnante ao argumento de que o estabelecimento de origem deveria ter excluído estas despesas da base de cálculo do ICMS destacado? Em nenhuma hipótese!*

Argúi que tal circunstância não interfere na apropriação do correspondente crédito, posto que o estabelecimento de destino se apropria do ICMS destacado nas notas fiscais de saída.

Não obstante isso salienta, ainda, que se interpretasse literalmente o art. 155, §2º, I, da Constituição da República, melhor sorte não socorreria a fiscalização estadual. Isso porque este preceito constitucional prevê expressamente o direito à apropriação do crédito de ICMS cobrado nas operações anteriores. E esta é justamente a hipótese dos autos, eis que os estabelecimentos paulista, catarinense e pernambucano da Impugnante recolheram o ICMS calculado sobre base de cálculo (custo da mercadoria) que incluiu despesas com *manutenção, depreciação, energia elétrica e outros* (docs. 11 a 13).

Logo, afirma que ainda que os estabelecimentos de origem tivessem inobservado o art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96 ao fixar a base de cálculo do ICMS incidente nas operações autuadas, o princípio da não-cumulatividade assegura à Impugnante a o direito à manutenção do crédito glosado pelo AIIM nº 206891.0020/12-4. Mas não é só!

Entende que a presunção de validade dos atos estatais e os primados da segurança jurídica, proteção da boa-fé (ou confiança legítima) e Separação dos Poderes impõem a manutenção do crédito apropriado pelo estabelecimento baiano da Impugnante, ao menos com relação às mercadorias oriundas de seu estabelecimento paulista.

Menciona que ao realizar as operações autuadas, o estabelecimento paulista da Impugnante mensurou a base de cálculo do ICMS (custo da mercadoria produzida) conforme determina a Decisão Normativa nº 5/2005, da Coordenadoria da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo (doc. 9).

Assim, frisa que se a ordem jurídica prevê que os atos administrativos gozam de presunção de existência e validade (legitimidade), não seria dado à Impugnante presumir justamente o inverso. Ou seja, não seria dado a ela presumir a invalidade da Decisão Normativa nº 5/2005, se o ente competente para tanto (Poder Judiciário) não o fez.

Alude que, ausente entre nós o “direito de resistência”, expõe que o particular não pode ignorar as prescrições ditadas pela ordem jurídica sob pena de, aí sim, incidir em ilícito. Quer-se com isso dizer que a Impugnante não poderia presumir que a Decisão Normativa nº 5/2005, que possui natureza de norma geral e abstrata, afrontava o art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96.

Por essa razão, destaca que a Impugnante se apropriou de crédito de ICMS nas operações em comento tendo em vista ditame jurídico universalmente aceito: atos emanados do Poder Público gozam de presunção de validade!

Conforme entendimento da autuada, se não era dado à Impugnante presumir que a Decisão Normativa nº 5/2005 foi produzida em suposta desconformidade com a ordem jurídica (presunção de validade), segue-se que a conduta da Impugnante (ao se apropriar do crédito decorrente da noticiada operação) operou-se, apenas e tão somente, em razão desse ato normativo que, aos olhos do Fisco baiano, é inválido.

Assim, consiste que, se a conduta da Impugnante foi supostamente ilícita, é imperioso destacar que ela se operou por interferência de terceiro idôneo (Estado de São Paulo), em relação ao qual não se poderia presumir a prática de ato desleal.

Assegura que a apropriação dos noticiados créditos de ICMS deu-se por boa-fé da Impugnante que, repita-se, não poderia supor a invalidade da Decisão Normativa nº 5/2005.

Além disso, assinala que no instante em que a fiscalização baiana impediu a Impugnante de se apropriar de crédito de ICMS, houve quebra do primado da Separação dos Poderes.

Argumenta, ainda, que se a Decisão Normativa nº 5/2005 se consubstancia em norma geral e abstrata de observância cogente pelo estabelecimento paulista da Impugnante, a fiscalização baiana não poderia, sem se socorrer do Poder Judiciário, presumir que este ato normativo é inconstitucional por afrontar os arts. 155, §2º, XII, ‘i’ e 146, III, ‘a’, da Constituição da República, e, sob este fundamento, negar o direito da Impugnante à apropriação dos créditos de ICMS decorrentes das operações em comento.

Afinal, destaca que é sabido e ressabido que à Administração compete aplicar a lei de ofício (SEABRA FAGUNDES), não possuindo competência para declarar inconstitucional ou ilegal lei ou ato administrativo produzidos pelos Poderes de qualquer um dos entes políticos. Afirma que a competência para a declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual é privativa do STF, nos termos do art. 102, I, da Constituição da República.

Entende que se o Estado da Bahia considerava inválida a Decisão Normativa nº 5/2005, era seu dever promover a ação cabível perante o STF objetivando a sua declaração de inconstitucionalidade. Suspensos os efeitos desse ato normativo, aí sim a fiscalização baiana poderia glosar o crédito de ICMS apropriado pelos contribuintes com fundamento nesse ato.

Caso seja mantida a presente autuação, a defesa pede que seja realizada perícia fiscal para que se apure o *quantum* efetivamente devido pela Impugnante.

Isso porque, segundo a autuada, há uma flagrante discrepância entre o “Demonstrativo de Débito” e as planilhas discriminando o “Estorno de Crédito – Custo de Transferência – Fábricas – produção do Estabelecimento – 2008” (docs. 12 e 13). Com efeito, enquanto nestas planilhas a alíquota utilizada para o cálculo do “Estorno de ICMS” foi de 7% (alíquota aplicável às operações de remessa de mercadorias dos Estados de Santa Catarina e São Paulo ao Estado da Bahia), no “Demonstrativo de Débito” calculou-se o ICMS supostamente devido à alíquota de 17%.

Assegura que, ante-referida irregularidade constante do AIIM nº 206891.0003/12-2, deve ser realizada perícia fiscal caso seja mantida esta autuação, de modo que se apure o *quantum* efetivamente devido pela Impugnante.

Daí porque, na visão da defesa, formula-se o seguinte quesito para realização de prova pericial e indica-se a Sra. JHENIFER BITTENCOURT CARDOSO, contadora, inscrita no CRC/SC sob o nº 029044/O-0, para atuar como assistente técnico da Impugnante, requerendo-se, ademais, seja a Impugnante intimada, por meio de seu representante, para que junte novos documentos; formule novos quesitos; substitua o assistente técnico, se necessário; e apresente manifestação acerca do resultado da perícia.

Afirma, por fim, que há discrepância entre o “Demonstrativo de Débito” e as planilhas discriminando o “Estorno de Crédito – Custo de Transferência – Fábricas – produção do Estabelecimento – 2008” (docs. 12 e 13), no que tange à alíquota utilizada para o cálculo do “Estorno de ICMS”? Em caso positivo, isto ensejou a cobrança à maior a título de ICMS pelo AIIM nº 206891.00020/12-4?

Isto posto, (i) requer que seja acolhida a presente impugnação para julgar improcedente o AIIM nº 206891.00020/12-4, reconhecendo-se o direito subjetivo da Impugnante à manutenção do crédito de ICMS glosado por esta autuação; ou, *subsidiariamente*, (ii) requer, com fundamento nos arts. 133 e 139 do Código Tributário Baiano seja realizada perícia fiscal para que se apure o *quantum* efetivamente devido.

Protesta pela posterior juntada de novos documentos, requerendo-se, por fim, que as intimações também sejam realizadas e publicadas em nome de MAURÍCIO ZOCKUN (OAB/SP nº 156.594).

Os autuantes apresentam informação fiscal, às fls. 216/268, no qual afirmam que procuraram 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 industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação, de modo que, didaticamente, se compreenda os lindes da controvérsia ora instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal.

Salientam que para uma construção lógica sobre a questão objeto deste Processo Administrativo Fiscal - P.A.F., é imprescindível analisar as 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.

Nesta ordem, portanto, imperiosa é a colação da definição positivada em nosso ordenamento jurídico, a iniciar pelo firmado na Constituição Federal Brasileira (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 09 jul. 2007.), seguindo a estrutura piramidal de fundamento e validade das normas existentes conforme os artigos 155, § 2º, XII, “i” da CF/88 é específico para o ICMS e estatui que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo desta espécie tributária, e, de igual modo, o art. 146, III, “a” impõe o emprego de idêntico veículo normativo quando da definição de bases de cálculo para os impostos de um modo geral.

Argumentam que neste esteio legal, em obediência, portanto, ao contido na Carta Magna, a LC nº 87/96, no 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.

Sustentam que há um imperativo registrado no texto constitucional asseverando que a base de cálculo do ICMS deve ser fixada ou definida em LC. E dessa forma atuou o legislador. Eis o que consta da LC nº 87/96 e suas alterações (art. 13, § 4º, II).

Concluem que, sem resquício de dúvidas, que a lei complementar listou (fixou) os elementos de composição do valor tributável para efeito do ICMS, ou seja, definiu e elegeu os elementos de

custos de produção que devem ser somados para se encontrar a base de cálculo do ICMS nessas operações.

Pontuam que em função da clareza solar da dicção do texto normativo inserto na LC, não escapando, 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.

Frisam que 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.

Registram que as empresas que transacionam em mais de um Estado não podem olvidar da compreensão do real sentido e alcance da regra prevista no art. 13, §4º, II da LC 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.

Acrescentam que a importância deste fato 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 a utilizar os meios ao seu alcance para ter de volta o que lhe pertence.

Nesta senda, busca-se examinar, em outro contexto, qual é a correta partilha do ICMS entre os entes tributantes (Estados e Distrito Federal), nas operações de transferências interestaduais de produtos industrializados.

Guisa de encontrar a melhor resposta não só para esta indagação e na ordem conceitual positivada na própria CF/88 e na LC 87/96, mister se faz avançar para a verificação do papel da lei complementar no campo do ICMS; da mais adequada interpretação acolhida pelo CTN – Código Tributário Nacional; bem como do que está disposto na Ciência Contábil, nas legislações dos Estados, na doutrina e na jurisprudência dos tribunais administrativos e judiciais.

Reproduzem informações constantes no Auto de Infração referente à acusação e jurisprudência.

Consignam que, em relação à autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, que o fez tanto em meio físico (vide fls. indicadas no índice do Auto de Infração) quanto em meio eletrônico (vide fls. indicadas no índice do Auto de Infração) onde consta a discriminação dos itens dos CUSTOS DE PRODUÇÃO, por código de produto, consoante já registrado no item precedente. A autuação apenas excluiu valores que estavam superiores ao permitido pelo art. 13, § 4, II da LC 87/96.

Na questão da preliminar suscitada registram e ressaltam que, em nenhum momento, foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal.

No mérito - base de cálculo do ICMS na transferência (alegação de rol exemplificativo previsto no art. 13, § 4º, II da LC 87/96) e, quanto à alteração dos conceitos das rubricas prevista neste dispositivo, cita e transcreve, como apoio, as legislações de Minas Gerais e de São Paulo.

Afirmam que o autuado formou a base de cálculo para as operações de transferências de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação com a inclusão de TODOS os elementos de custo de produção. Ainda, procurar conceituar diferentemente do que estão previstas nas normas contábeis o que seja material secundário (englobando neste item tanto a energia elétrica como a depreciação) e materiais de manutenção (querendo, aqui, enquadrá-lo como mão-de-obra indireta), tomando-se como referência as legislações de Minas Gerais e de São Paulo.

Registram decidido do Tribunal Administrativo deste Estado (1<sup>a</sup> CJF N° 0250-11/09; JJJ N° 0288-04/10), logo, por não se incorporar ao produto final do autuado, no caso peças de alumínio, os insumos acima referidos, não podem ser classificados como materiais secundários e, consequentemente, não estão compreendidos na base de cálculo legal de transferências interestaduais, prevista na LC n° 87/96, o que difere da situação de direito de crédito no processo industrial.

Nesse diapasão, afirmam que o autuado tem que obedecer, em primeiro lugar, ao que está prescrito expressamente na nossa Constituição Federal e, ato contínuo, ao que prevê a LC do ICMS.

Levantam posição quanto ao papel da LC no campo do ICMS, citando o artigo 155, § 2º, XII, “i”, combinado com o art. 146, III, “a”, ambos da CF/88.

Afirmam que já a LC n° 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”*.

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

Assim sendo, na realização desta auditoria, aduzem 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.

Nesse diapasão, concluem que o comando contido no art. 13, § 4º, inciso II da LC n° 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo (além dos elencados acima).

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

Em relação ao FRETE entendem que a cláusula CIF é, juridicamente falando, inaplicável às transferências, pois não temos as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador (pessoas jurídicas distintas).

Fundamentam que esse valor (despesa com FRETE-CIF), quando incluído na base de cálculo objeto das transferências, também foi expurgado, i.e., não foi considerado para fazer parte da base de cálculo prevista no multicitado art. 13, § 4º, inciso II da LC n° 87/96, pois não mais diz respeito a custo de produção e sim a uma despesa operacional para a realização da operação de transferência do produto já fabricado.

Reiteram o que já decidiu o SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA – STJ (RE N° 1.109.298 - RS 2008/0279009-9; RE N° 707.635 - RS 2004/0171307-1). Por fim, consta no voto exarado pelo Relator deste Acórdão, o exato entendimento e a interpretação dada pelo STJ de como deve ser compreendido o disposto no artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96 (Documento: 5690161 - RELATÓRIO, EMENTA E VOTO - Site certificado Página 11 e 12 de 19), sendo que a dicção do texto normativo inserto no inciso III do art. 146 da Suprema Carta, já transscrito linhas atrás, é de clareza solar, como pode ser constatado com a revelação, de forma inequívoca, dos juristas sobre o papel da lei complementar tributária, *“verbis”*:

*“... A Constituição vigente, com o detalhamento que dá a este inciso III, nas suas três alíneas, deixa muito claro que, à lei complementar, cabe não apenas tratar dos conflitos de competência e da regulação das*

*limitações ao poder de tributar, mas também estabelecer normas gerais disciplinando os institutos jurídicos básicos da tributação, capazes de dar uniformidade técnica à instituição de tributos pelas diversas pessoas políticas.” (PAULSEN: 2008)*

*“... Cabendo à lei complementar definir os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos nominados, muito pouco resta para os entes tributantes. Já estando condicionados os principais aspectos, apenas a alíquota é que pode ser definida com maior margem de discricionariedade pelo legislador ordinário de cada pessoa política, relativamente aos impostos da sua competência.” (PAULSEN: 2008)*

*“... além de uniformizar a legislação, evitando eventuais conflitos interpretativos entre as pessoas políticas, garante o postulado da isonomia entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios.” (SANTI: 2000:86)*

*“... pode o legislador complementar, invocando a disposição do art. 146, III, a, definir os tributos e suas espécies? Sim, desde que seja para dispor sobre conflitos de competência. Ser-lhe-á possível mexer no fato gerador, na base de cálculo e nos contribuintes de determinado imposto? Novamente, sim, no pressuposto que o faça para dispor sobre conflitos...” (CARVALHO: 2002)*

*“... Assim, a definição de tributos, suas espécies, fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos discriminados na Constituição tem que ver com a própria segregação constitucional das competências impositivas e visa impedir conflitos entre as várias ordens parciais do governo, além de assegurar que não possa alguém ultrapassar o campo que lhe é próprio em prejuízo dos contribuintes. As demais matérias referidas devem ser tratadas pela lei de normas gerais como forma de garantir a unidade do sistema em todo território nacional...” (SOUZA: 1998)*

Aludem que, neste esteio conceitual, fácil se entremostra 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.

Nesse passo, ainda sobre o papel da Lei Complementar do ICMS anteriormente ressaltada, ágüem ser válido é o expressar de 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) que nos ensina:

(...)

*Cabe aqui ressaltar o verbo empregado pelo constituinte para estabelecer a competência da lei complementar em matéria de base de cálculo: "fixar".*

*"Fixar", segundo o Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa, significa "determinar, prescrever, firmar, assentar, estabelecer, tornar firme, estável"*

*O disposto no artigo 155, § 2º, XII, i - que regula especificamente o ICMS - guarda total simetria com o comando inserto no artigo 146 da CF/88, que, ao tratar dos "princípios gerais" do sistema tributário, prevê:*

(...)

*Percebe-se a harmonia do texto constitucional ao prescrever as atribuições da lei complementar em matéria tributária, tanto no âmbito geral (encampando todos os tributos), quanto no específico, relacionado ao ICMS, posto que, em ambas as hipóteses, refere que à lei complementar compete "definir" ou "fixar" a base de cálculo.*

*Existe, com especial ênfase no campo do ICMS, a clara intenção constitucional de eliminar os conflitos de competência, realçando o caráter nacional do imposto.*

*Parece-nos indiscutível que a CF/88 reservou à lei complementar a função impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo, vinculando o Legislativo e o Executivo dos Estados à sua estrita observância por ocasião da criação e cobrança do ICMS.*

(...)

*A competência legislativa em torno do ICMS é, indiscutivelmente, estadual; nada obstante isso, a "legislação tributária"... do Estado deve estrita obediência às regras estruturantes veiculadas por lei complementar nacional, no caso, a LC nº 87/96.”*

Complementam que, com efeito, retirar do âmbito da LC a definição ou fixação da base de cálculo dos impostos, em especial o ICMS, é subtrair a própria efetividade da reserva constitucional, sendo que na realidade, (...) “é possível extrair na interpretação dos diversos dispositivos constitucionais que estabeleceram reserva de matéria à disciplina da Lei

*Complementar que a esta espécie legislativa foi atribuída a missão de fixar normas com âmbito de eficácia nacional (...)", o que as 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."*

Entendem que não se justifica, ao menos 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 no RE 560626/RS (BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. Informativo STF Nº 510. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/arquivo/informativo/documento/informativo510.htm#Prescrição%20e%20Decadência%20Tributárias%20Lei%20Complementar%20-%201>>. Acesso em: 18 jul. 2008), Plenário, 12.06.2008.

Como dito acima, aludem que a própria decisão do STJ (RE 707635 – RS, ementa adiante transcrita) esclarece 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. Essa é uma questão de limitação constitucional ao poder de tributar para manter o equilíbrio entre as Federações.

Explicam que 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.

Nas questões de Definição de efeitos tributários pela lei tributária e referência a institutos de direito privado nas normas tributárias, toma como pressuposto válido o fato de que a LC nº 87/96 fixou ou elegeu taxativamente, literalmente, os elementos de custo de produção (matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento), que, somados, formarão a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados, restanos, nesta oportunidade, colher o que existe na doutrina e nas normas gerais de Direito Tributário (em especial nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional), com o fito de construir a melhor exegese quanto ao conceito desses elementos de custo de produção.

Faz luz ao Código Tributário Nacional – CTN, art. 109, sendo lastreado no texto Constitucional (art. 146, III), o Código Tributário Nacional – lei ordinária com *status* de lei complementar – estabeleceu as "normas gerais em matéria de legislação tributária".

Da mesma forma, continuam os autores, a precisa 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, complementam, 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".

Aludem inferir, portanto, que se o direito tributário, através da LC 87/96 (somente mediante LC, 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. É exatamente isso que leciona os citados doutrinadores: a identidade do instituto, no direito privado e no direito tributário, dá-se sempre que o direito tributário não queira modificá-lo para fins fiscais, bastando, para que haja essa identidade, que ele se reporte ao instituto sem ressalvas. Se, porém, o direito tributário *quiser* determinar alguma modificação, urge que o *diga de modo expresso*.

Posto isso destacam que, acrescenta Luciano Amaro, inexistindo modificação do instituto de direito privado pela lei tributária, ele ingressa, pois, no campo fiscal com a mesma vestimenta que possuía no território de origem.

Acrescentam com *Código Tributário Nacional – CTN, art. 110*, que trás à baila o que dispõe o art. 110 do CTN e o caminho que percorreu o escólio dos preclaros juristas Sacha Calmo Navarro Coelho, Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado e Aliomar Balleiro, procurando a melhor interpretação para a questão sob comento, que segundo Coelho (1999), o artigo 110 do CTN veda que o legislador infraconstitucional possa alterar conceitos e institutos de direito privado, com o fito de expandir a sua competência tributária prevista no Texto Constitucional. O objetivo é preservar a rigidez do sistema de repartição das competências tributárias entre os entes políticos da Federação.

Por fim, afirmam que, no dizer de Balleiro (1999), combinado com o art. 109, o art. 110 (do CTN) faz prevalecer o império do Direito privado – civil ou comercial – quanto ao conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas daquele Direito, sem prejuízo de o Direito Tributário modificar-lhes os efeitos fiscais. Por ex., a solidariedade, a compensação, a remissão etc. podem ter efeitos tributários diversos. A quitação fiscal, por ex., é dada sob a ressalva implícita de revisão do crédito fiscal (cf. CTN, art. 158). Adiciona Balleiro (*idem.*, p. 691): Pois bem, o art. 110 é uma limitação à discricionariedade do legislador tributário. Diz que o conceito, forma ou instituto utilizado pela Constituição carrega em si a predicação, a conotação completa que lhe é dotada no Direito Privado. Fica o legislador tributário, que já recebeu a competência, definida segundo aquele conceito, forma ou instituto privado, proibido de expandi-lo por meio da atribuição de novo sentido ou predicação ao objeto delimitado pela Constituição.

Nessa linha de pensamento, afirmam que é natural e lógico, em surgindo controvérsias e dúvidas, buscar a solução nas normas tributárias. Havendo silêncio destas, como ocorre no presente caso (LC 87/96), procura-se então guardada 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.

Numa ou noutra situação, não pode o legislador, consignam que, 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 nº 87/96, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu, fixou os elementos de custo de produção que deverão compor ou formar a Base de cálculo, mas não conceituou o que seria cada um deles, isto é, o que se entende por matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento. Para tanto, o correto é recorrer às normas da Ciência Contábil, da Contabilidade ou de outros institutos de Direito Privado.

Argumentam que, conduzir argumentos em relação às Normas da Ciência Contábil (Contabilidade de Custos) ou de outros institutos de Direito Privado, que tem o exame dos estudos doutrinários revela-se bastante expressivo no ponto de suprir a lacuna deixada pelo legislador infraconstitucional, assim como para facilitar a percepção dos termos ou expressões utilizadas pela LC 87/96 (art. 13, §4º, II).

Para tal desiderato, consideram de grande valia a transcrição do belíssimo trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo (FACULDADES INTEGRADAS DE ITACARÉ - SP (FAFIT - FACIT). Elementos Básicos do Custo Industrial. Disponível em: <[http://fafitfacit.com.br/curso/apoio/apoio060820075859\\_696.doc](http://fafitfacit.com.br/curso/apoio/apoio060820075859_696.doc)>. Acesso em: 20 ago. 2007.), que define os quatro elementos de custo de produção ou as rubricas listadas na LC nº 87/96 (art. 13, §4º, II), de forma bem simples e esclarecedora: “*São três os elementos básicos do Custo industrial: 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... em 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.*”

Segundo essa definição, afirmam que a diferença entre “matéria-prima” (MP) e “material secundário” (MS) é que a primeira (MP) é mais importante porque entra em maior quantidade no processo produtivo, enquanto que o segundo (MS) entra em menor quantidade no processo produtivo. Já a semelhança entre “matéria-prima” e “material secundário” é que ambos são materiais, integram o produto final e são custos diretos no processo produtivo.

Continuam afirmando que 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: “*(...) Custo de Produção (...) A Matéria-Prima (MP), também chamada de Material Direto, representa todo o material incorporado ao produto que está sendo fabricado, inclusive a embalagem. Neste custo, computam-se o frete e o transporte, quando pagos pelo adquirente. A Mão-de-obra Direta (MO) é representada pelos salários devidos ao pessoal que trabalha diretamente no produto. Os Gastos Gerais de Fabricação (GCF) representam todos os custos relacionados com a produção, necessários à fabricação, porém, não identificáveis diretamente com a unidade produzida. Como exemplo, podemos citar os materiais indiretos, a mão de obra de supervisão, aluguéis e arrendamento mercantil dos bens de produção, o seguro do estabelecimento industrial, as depreciações das máquinas industriais, energia elétrica, manutenção dos bens, vigilância, limpeza, etc.*”

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

Ocorre também a menção às rubricas “energia elétrica”, “depreciação” e “manutenção” e as engloba no rol dos “materiais indiretos”.

Da mesma forma, ao mencionar o vernáculo “mão-de-obra” a vincula ao pessoal que trabalha e não às máquinas e equipamentos.

Entendem que é relevante, igualmente, trazer à tona resposta à consulta formulada ao Presidente do CRC-SE, Dr. Romualdo Batista de Melo (Base de cálculo do ICMS nas Operações de Transferência Interestadual. Mensagem recebida por mcarneiro@sefaz.ba.gov.br em 27 ago. 2007), 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, com a competência que lhe é peculiar: “*O conceito contábil de Custo com Matéria prima refere-se “ao gasto, (consumo), da matéria essencial para a produção de um produto”. Teoricamente o produto não poderia existir sem a sua presença. Tomando-se como exemplo a fabricação de uma mesa de madeira a madeira seria a matéria prima. O Custo com a Mão-de-obra refere-se a todo o gasto com a apropriação de salários, gratificações, horas-extras etc., e encargos sociais do pessoal envolvido exclusivamente na produção de um produto - direta ou indiretamente. Convém ressaltar que estes valores devem ser apropriados pelo regime de competência e não pelo regime de caixa. Assim, deverão ser considerados nos encargos sociais, os custos com o provisionamento de férias, 13º salário, aviso prévio e outros. O Custo com Material secundário refere-se aos materiais complementares que estarão presentes no produto. No exemplo da produção de uma mesa de madeira, poderiam ser considerados como material secundário, o verniz utilizado, os pregos ou parafusos e outros materiais que estariam presentes no produto além da matéria prima. O Custo com o Acondicionamento, ou embalagem, refere-se ao custo com a aquisição de todos os materiais utilizados para a embalagem e acondicionamento do produto para serem entregues ao cliente.*”

Afirmam que o comando contido no art. 13, § 4º da LC nº 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo, inclusive com mão-de-obra de pessoal de escritório, gastos com manutenção, energia elétrica, depreciação e outros. Por fim, acrescenta Leone e Leone (Dicionário de Custos. São Paulo: Atlas, 2004): “*Matéria-prima – este é um termo de engenharia ou do fabricante; ele indica o material mais importante da fabricação sob o ponto de vista de que é aquele que sustenta o produto, que dá a imagem de boa qualidade ao produto, (...).*”

Ressalta, como abordado anteriormente, 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.

Dizem que não poderia deixar de fazer o registro do magistério notável, lúcido e extremamente atual de Leone e Leone (Ob. cit., p. 123) que também autoriza proclamar e ratificar o que está pacificado nas normas contábeis, consoante exposto a seguir, refutando, portanto, as incongruências da legislação de Minas Gerais (RICMS- MG - aprovado pelo Decreto nº 43.080/2002, art. 43, §2º, incisos I a IV) que distorce e modifica o que a Ciência Contábil define como depreciação e mão-de-obra: “*Depreciação – é o desgaste teórico de um ativo imobilizado em virtude de uso, da ação de elementos naturais, de acidentes e de obsolescência. É a redução teórica do valor original de um ativo imobilizado.* “(...)

Na depreciação, no dizer da Ciência Contábil, nada tem a ver, portanto, com a mão-de-obra de pessoal da produção e sim com o ativo imobilizado da fábrica. Continua Leone e Leone (Ob. cit., p.190): “*Mão-de-obra (labor) – é o trabalho realizado pelo homem. (...) Nas entidades, principalmente em fábricas, existem dois tipos de mão-de-obra: a mão-de-obra direta (...) e a mão-de-obra indireta (...).*”

Frisam que não se pode ignorar que a Ciência Contábil sempre relaciona mão-de-obra à “pessoal”, ao “homem”, e nunca à “máquina” e aos “equipamentos”. De igual modo, é de sobremaneira importância aflorar os ensinamentos do nobre Auditor Fiscal e Professor de Contabilidade de Custos, Dr. Creso Cotrim Coelho (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). Mensagens recebidas por

mcarneiro@sefaz.ba.gov.br em 27 jun. 2007 e em 10 e 11 de jul. 2007), com referência a mão-de-obra: “... a legislação não manda excluir aquela vinculada aos departamentos auxiliares de produção. Deste modo, toda mão-de-obra vinculada à produção deve compor o custo de produção para efeito de transferência. Se a mão-de-obra estiver vinculada aos departamentos produtivos ou aos departamentos auxiliares de produção (manutenção de fabrica, controle de qualidade, programação da produção, utilidades, segurança patrimonial, almoxarifado, compras,etc.) trata-se de elemento de custo de produção. ...ficará de fora do custo a mão-de-obra vinculada às áreas administrativa, vendas e financeira por serem tratadas como despesas...”

Ainda, mão-de-obra pode ser dividida, segundo a Ciência Contábil e nas palavras 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). Mensagens recebidas por mcarneiro@sefaz.ba.gov.br em 27 jun. 2007 e em 10 e 11 de jul. 2007): “...em mão-de-obra fixa e em variável. A primeira é aquela remunerada pela organização independentemente do volume de produção. O trabalhador percebe uma remuneração por disponibilizar tempo. Se a empresa não a emprega adequadamente, isto é um problema de gestão empresarial. Ocorre normalmente nas organizações mais sofisticadas tecnologicamente. Já a segunda (mão-de-obra variável) é aquela que é remunerada em função da produção realizada: ganho por peça, por volume produzido, horista, comissionada, etc. Se a mão-de-obra estiver vinculada ao processo operacional, quer seja direta ou indireta, fixa ou variável ela deve ser tratada como custo e, em assim sendo, deve compor o custo da produção para efeito de transferência. (art. 13, §4º, II, da LC 87/96).”

Relemboram que a definição do que seja mão-de-obra. Para tanto, nada melhor que nos reportar ao magistério brilhante e constantemente atualizado do conceituado mestre Martins (Contabilidade de Custos. 9ª ed. – 6. reimpr. – São Paulo : Atlas, 2006, p. 133-134): “Mão-de-obra Direta é aquela relativa ao pessoal que trabalha diretamente sobre um produto em elaboração (...) O operário que movimenta um torno, por exemplo, trabalhando um produto ou um componente de cada vez, tem seu gasto classificado como Mão-de-obra Direta. (...) ...custo de Mão-de-obra Direta não se confunde com o valor total pago a produção, mesmo aos operários diretos. Só se caracteriza como tal a utilizada diretamente sobre o produto (...)”

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

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

Evidente, segundo os autuantes, 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. De igual pensamento, Leone e Leone (Ob. cit., p. 126) expressa que “despesas de vendas são todos os gastos que a empresa

*realiza relacionados diretamente à atividade de vendas: comissões aos vendedores..., frete de vendas (...) etc."*

Esclarecem que 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.

Para a Ciência Contábil, e assim assevera o Profº Creso Cotrim, entende-se como despesa *"...todos os gastos incorrido pelas organizações tendo-se por objetivo a obtenção de receitas. As despesas são contas de período e em assim sendo não compõem o custo da produção (tanto as despesas variáveis como as fixas)."*

Nesta senda, auzem, também é de bom alvitre esclarecer 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). É 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.

Isto posto, entendem que ficou 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 o objetivo de melhor contextualizar a questão sob exame e para uma melhor visualização dos elementos de custo de produção de uma empresa industrial, afirmam que é imprescindível deixar de recorrer ao magistério do ilustre mestre Leone (Curso de Contabilidade de Custos. 2. ed. – 4. reimpr. – São Paulo : Atlas, 2006, p. 78), onde pode ser verificada a classificação dos diversos elementos de custo, com o subsequente agrupamento dos mesmos, cujos excertos, pela clarividência.

Consideram formar entendimento que, como visto acima, 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).

Concluem que estes seriam sem sombra de dúvida 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 nº 87/96.

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

Aludem corroborar com este entendimento o ínclito Prof. Creso Cotrim (*Ob. cit.*), ao ratificar que a legislação define custo para transferência com os elementos que já conhecemos (art. 13, §4º, II da LC 87/96) e a inclusão da **energia elétrica** na composição da base de cálculo do ICMS só será possível se houver alteração na legislação vigente.

Enfatizam que o STJ, em vários julgados, reafirmou essa orientação e firmou jurisprudência no sentido de que a energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumo, matéria-prima, nem produto intermediário, pois não se incorpora nem é consumida em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de "bens de uso e consumo" (AgRg no RE

731885 – PR – Rel. Ministro Luiz Fux, DJ de 20/03/2006; RESP 518656-RS – Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 31/05/2004; AgRg no AG 623105-RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21.03.2005; AgRg no RE 826689-RJ – Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 22/06/2006).

Pelo exposto, consideram poder asseverar 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.

Apontam que, diante do que foi amplamente demonstrado, o legislador infraconstitucional (via lei ordinária, decreto, decisão normativa etc.), com o único objetivo de ampliar a sua participação no “bolo da arrecadação do ICMS”, não pode nem deve contrariar o que a própria Ciência Contábil define e conceitua os seus institutos, a exemplo de matéria-prima; mão-de-obra, material secundário e acondicionamento (Embalagem), desvirtuando o sentido e o alcance do que está prescrito no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, ultrapassando, consequentemente, os limites de sua competência e ferindo mortalmente os princípios da Federação.

Inferem, após uma leitura mais acurada do disposto acima, que 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.

Agora, entendem necessária a inteira transcrição, pelo seu poder de síntese, da Consulta nº 090 (Consulta 090/2000 da Fazenda do Estado de Paraná (SEFA – CRE). Disponível em: <<http://www.legislacaotributaria.pr.gov.br/sefacre/lpext.dll?f=templates&fn=main-hit-j.htm&2.0>>. Acesso em: 17 jun. 2008) respondida pelo Fisco Paranaense:

“Consulta nº: 090, de 16 de junho de 2000.

*A consulente, estabelecimento industrial com filial neste Estado, indaga se na base de cálculo de transferência de mercadoria entre estabelecimentos da mesma empresa se o vocábulo "mão-de-obra", de que trata o inciso "b" do § 4º do art. 6º da Lei 11.580/96, inclui a mão-de-obra indireta.*

*Indaga ainda, se na formação da base de cálculo deverá conter os demais elementos integrantes do custo do produção não descrito no mencionado dispositivo legal, como por exemplo, a depreciação de bens do ativo imobilizado.*

#### RESPOSTA

*O dispositivo legal da Lei 11580/96 mencionado pela consulente tem o seguinte teor:*

*Art. 6º A base de cálculo do imposto é (art. 6º da Lei 11.580/96):*

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

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

*Assim, em relação a primeira indagação, se efetuarmos análise isolada do vocábulo "mão-de-obra", por ser se tratar de gênero, interpretar-se-á no sentido amplo. Aí, incluir-se-á toda a espécie de mão-de-obra, inclusive do setor administrativo. Contudo, na análise sistemática do dispositivo transscrito, concluir-se-á no sentido restrito do setor produtivo, ou seja, excluir-se-á a administrativa.*

*Portanto, sendo a interpretação sistemática a mais plausível responde-se que no custo da mercadoria produzida deve-se agregar somente a mão-de-obra do setor fabril, seja ela direta ou indireta.*

*Quanto à segunda indagação, responde-se negativamente. O dispositivo supracitado determina com precisão os elementos que compõem a base de cálculo do imposto na operação em questão. Ou seja, nada pode ser acrescentado ou subtraído por se tratar de matéria de reserva legal.”*

Percebem 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, e continuam:

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

Em outras palavras: a vontade do 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, inciso II da LC nº 87/96, definindo, taxativamente, literalmente, a parte que seria cabível a cada ente público da Federação.

Em relação ao assunto das Impropriedades contidas na legislação do Estado de Minas Gerais (art. 43, §2º, incisos I a IV do Regulamento do ICMS). Afirma que encontraram a estranhíssima figura da “mão-de-obra tecnológica” que corresponde aos custos de locação, manutenção, reparo, prevenção e os encargos de depreciação dos bens, representados pelas máquinas, equipamentos, ferramentas, instalações e similares, utilizados direta e indiretamente na produção, inclusive impostos sobre a propriedade e seguros.

Aduzem que o mesmo ocorre com relação ao conceito de “acondicionamento”, onde o citado Regulamento prescreve que o mesmo corresponde aos “*custos diretos e indiretos necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica*”. Assim, na conformidade das considerações feitas, não há senão concluir que a única alternativa exegética em tese suscitável perante o tema deste artigo merecedora de endosso, por enquanto, é a que foi elaborada por Márcio Alexandre Freitas (Ob. cit.), que assim leciona: “(...)*Em que pese o Fisco mineiro ater-se à disciplina da LC no 87/96, os trechos da manifestação fazendária acima reproduzidos mostram um pequeno desvio na orientação daquele Estado, que criou a teratológica figura da "mão-de-obra tecnológica" para incrementar a base de cálculo do ICMS, ao arrepiro da interpretação restritiva que o artigo 13, § 4º, II, da LC no 87/96 requer.* Ora, a expressão mão-de-obra, no léxico, está ligada direta e necessariamente ao trabalho manual - feito com as mãos humanas, sendo que, na ciência contábil (que fornece os subsídios técnicos para a adequada compreensão do termo “custos”), os gastos com mão-de-obra compreendem os dispêndios vinculados aos trabalhadores, não às máquinas. *Os dispêndios relacionados ao uso e desgaste das máquinas têm rubrica contábil própria para o seu reconhecimento: as contas de depreciação, que não se confundem, conforme as boas técnicas de contabilidade, com as contas que encampam os custos com pessoal.*

Para robustecer e encerrar as críticas à legislação de Minas Gerais, consideram necessário trazer à tona as veementes observações assinaladas pelo Min. Luiz Gallotti, no Voto Preliminar que proferiu no julgamento do RE nº 71.758/GB: “... é certo que podemos interpretar a lei, de modo a arredar a inconstitucionalidade. Mas, interpretar interpretando, e não, mudando-lhe o texto, e, menos ainda, criando um imposto novo, que a lei não criou. Como sustentei muitas vezes, (...) se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição.”

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

Afirmam que esse entendimento, agora específico para o ICMS, também foi avalizado pelo STJ, consoante Acórdão transscrito.

Apontam para a exegese do feitio posto na resposta à Consulta 056/2002 da Fazenda do Estado de Paraná (PARANÁ. Consulta 090/2000 da Fazenda do Estado de Paraná (SEFA – CRE). Disponível em: <<http://www.legislacaotributaria.pr.gov.br/sefacre/lpext.dll?f=templates&fn=main-hit-j.htm&2.0>>. Acesso em: 17 jun. 2008) é consagrar 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.

Nesse sentido, complementam, no magistério do emitente professor Celso Antonio Bandeira de Mello (Leis Ordinariamente Inconstitucionais Compatíveis com Emenda Constitucional Superveniente. RDA 215/85-98) consta: “23....*Não é de bom feitio hermenêutico enveredar por interpretações que sufraguem, em maior ou menor grau, a indulgência com elas*” (fraudes, burlas), “ou que lhes propicie a prática, o que ocorrerá, entretanto, se a incursão em tais condutas for inconsequente e se o beneficiário delas puder absorver os frutos de expediente desta ordem.”

Isto posto, aplaudem a decisão tomada pelo Fisco do Estado do Paraná ao oferecer resposta à consulta supra referenciada, que ora torna-se imperioso destacar alguns pontos essenciais:

*Consulta nº 056, de 18 de abril de 2002 (...)*

*A Consulente “entende que o dispositivo legal ... não é exaustivo, pois, para que seja apurado o custo real da mercadoria, deve-se considerar, também, a manutenção, a depreciação e o frete.*

*Posto isso, indaga se pode entender o art. 6.º, § 4.º, “b” do RICMS/01, e consequentemente o art. 13, § 4.º, inc. II, da Lei Complementar nº 87/96, como dispositivos meramente exemplificativos podendo portanto, acrescer à base de cálculo do imposto, nas operações de transferências interestaduais, o custo de manutenção, depreciação e frete.”(gn)*

#### **RESPOSTA**

(...)

*A fixação da base de cálculo do ICMS deve obedecer e estar adstrita ao princípio da reserva legal, e a Lei nº. 5.172, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional, em seu Artigo 97, IV, onde se tem escrito que somente a lei pode estabelecer a fixação de base de cálculo.*

*A recordar que a Lei nº. 5.172/66 adquiriu eficácia de lei complementar, “e, com tal ídole, foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988”...*

(...)

*Por fim, o art. 13, § 4º, da mesma Lei Complementar, determina:*

*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:*

(...)

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

(...)

*Como se trata, a Consulente, de estabelecimento industrializador, as saídas de mercadorias por ela produzidas se enquadram no inciso II acima transcrito, ou seja, a base de cálculo para as operações interestaduais de transferência é o custo da mercadoria que corresponde ao somatório do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.*

(...)

*Destarte, a enumeração dos itens que compõem o custo da mercadoria produzida, e cuja soma serve como base de cálculo do imposto, é taxativa, não podendo o contribuinte se furtar do que vem ali determinado.*

*(g.n.)*

(...)

Acrescentam com Jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, Tribunais Regionais e Tribunais Superiores: “*A lei reina, mas a jurisprudência governa*”, disse-o Roscoe Pound, então decano de Harvard”, Decisões de Conselhos de Contribuintes Estaduais. Os Estados da Bahia Paraná e Minas Gerais são considerados exceções. Como pode ser visto nos acórdãos infra-escritos, os Conselhos de Contribuintes destas unidades federadas também decidiram pela taxatividade ou literalidade da lista ou dos elementos contidos no art. 13, §4º, II da LC nº 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, como abordado anteriormente (ACÓRDÃO CJF Nº 1794/00 – Bahia; CCRF/PR - PAF: 60891010 Acórdão 93/2001 - 08/03/2001 – Paraná; ACÓRDÃO CJF Nº 0409-11/03 – Bahia; ACÓRDÃO CJF Nº 0210-11/04 – Bahia; CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 085/2000 - – Minas Gerais - CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 085/2000 - – Minas Gerais PTA Nº 16.000045894-55 - MG de 05/07/2000; ACÓRDÃO CJF Nº 0340-11/06 – Bahia; ACÓRDÃO

JJF Nº 0197-02/12; ACÓRDÃO CJF Nº 0362-11/11; ACÓRDÃO CJF Nº 0145-11/12; ACÓRDÃO CJF Nº 0042-13/12; ACÓRDÃO CJF Nº 0176-11/12; ACÓRDÃO JJF Nº 0161-04/11; ACÓRDÃO CJF Nº 0013-13/12).

Citam Decisão do Tribunal de Justiça Estadual – RS (art. 9, II) que infere-se do dispositivo que a base de cálculo, então, será o (...) valor do custo de produção, quando se tratar de estabelecimento industrial.

Explicam que, no caso dos autos, conforme auto de lançamento vê-se que a empresa não adotava os critérios do inciso I ou do inciso II do art. 9º do Convênio ICM 66/88, sendo que A empresa transferia pelo preço de “consumidor final”, ignorando os preceitos contidos na legislação de regência, daí porque foi autuada, corretamente, a meu ver. Isto porque, nesse procedimento, a empresa transferia mercadorias com preços elevados ao estabelecimento no RS. Posteriormente, revendia as mercadorias com baixo valor adicionado. Resultado desse proceder: os cofres do RS eram lesados, na medida em que a empresa se apropriava de crédito fiscal a maior na operação de transferência de São Paulo para este Estado, pois, como visto, o valor não seguia os ditames previstos na legislação de regência. (g.n.)

Afirmam que o fisco, diante disso, adotou, para fins de arbitramento (que foi corretamente levado a efeito, na medida em que a empresa não prestou os esclarecimentos oportunos do auto de lançamento), o critério do art. 9º.

Ressaltam, ainda, que esse regramento do art. 9º do Convênio ICM 66/88 foi repetido exatamente no art. 13, §4º e incisos da LC 87/96. Como também destaca Decisões do Superior Tribunal de Justiça – STJ (STJ - RECURSO ESPECIAL Nº 1.109.298 - RS 2008/0279009-9).

Quanto à alegação de que a decisão não é paradigma para este Auto de Infração, pois a mesma diz respeito à utilização de base de cálculo próxima ao preço de vendas e não ao custo de produção, afirmam que o referido Acórdão do STJ é claríssimo ao determinar que a base de cálculo as operações de transferência interestadual é específica e deve ser formada apenas pelo somatório de MATÉRIA PRIMA, MÃO DE OBRA, MATERIAL SECUNDÁRIO E ACONDICIONAMENTO (RECURSO ESPECIAL Nº 707.635 - RS 2004/0171307-1).

Assim, consideram haver uma confirmação de tudo que já foi mencionado nos itens anteriores, com relação (1) ao veículo normativo (Lei Complementar) necessário e imprescindível para definir e fixar a base de cálculo do ICMS; (2) 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 (3) à taxatividade ou literalidade do comando do citado art. 13 da LC, ou seja, que não se trata de norma simplesmente exemplificativa.

Como pode ser observado na decisão infra-escrita, aludem existir jurisprudência uniforme no STJ no sentido de que a base de cálculo fixada por lei complementar “...é o custo integral do serviço, não sendo admitida a subtração dos valores” (AgRg no REsp 1002693 / RS, de 25/03/2008)

Trouxeram também Decisões do Supremo Tribunal Federal – STF, que analisam as ementas a seguir descritas, podemos constatar nitidamente que o Tribunal Maior do nosso País, em reiteradas decisões, firmou jurisprudência 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 (RE 361829 / RJ; RE 91737 / MG).

Destacam, com entendimento de Montesquieu alertava que “A liberdade é o poder das leis, não do povo. E no poder das leis, eis a liberdade do povo.” Essa mensagem traduzida por palavras e escritas há quase três séculos não perdeu sua força original, pois ainda provoca uma profunda reflexão sobre a importância do trabalho do legislador, compreendendo suas atitudes e seus anseios.

Nessa linha, consideram que parte do conteúdo do Acórdão do STF, em excepcional manifestação do Ministro Antonio Neder, ao relatar o RE 79452/RS (BRASIL. Supremo Tribunal

Federal – STF. RE 79452 / RS. Julgamento: 10/05/1977. RTJ VOL-00083-01 PP-00136), pois se encaixa perfeitamente na discussão sobre a taxatividade ou não do disposto na LC 87/96.

Salientam que ao optar por essa técnica, “...o legislador complementar foi pedagógico, simplesmente pedagógico... Descabe o embaralhamento de institutos, expressões e vocábulos, como se cada qual não tivesse sentido próprio indispensável a caminhar-se com a segurança jurídica” (excerto do voto-vista do Min. Marco Aurélio por ocasião do julgamento, pelo STF, da ADIn 2.588-1/DF, set/06).

Percebe-se, então, que está clara redação do 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, consideram que 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.”*

Por derradeiro aludem que a Suprema Corte (STF) e o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já 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 contabilização da rubrica ENERGIA ELÉTRICA, afirmam que regra geral, a energia é contabilizada como DESPESAS, em conta distinta de MATÉRIA-PRIMA, EMBALAGEM E MATERIAL SECUNDÁRIO. Assim sendo, também por esse motivo a mesma não pode integrar a BASE DE CÁLCULO prevista no art. 13., §4º, II, da LC 87/96. Ademais, o próprio CONSEF já definiu também essa questão ao analisar o processo (ACÓRDÃO CJF N° 0082-12/12; PARECER - PROCESSO PGE/2011405993-0).

Em suas considerações finais, dizem que o Auto de Infração 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. Ainda, se esse procedimento não estaria ferindo mortalmente o pacto federativo, pois, de forma oblíqua, ocorreria interferência na repartição de receitas tributárias prevista na Carta Magna, haja vista que uma unidade federada receberia mais recursos de ICMS e transferiria, de maneira inconstitucional, crédito de imposto para outro Estado, que, pelo princípio da não-

cumulatividade, arcaria com o ônus de perceber uma parcela menor de tributos. Nota-se 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.

Lembram 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.

Pontuam que uma unidade federada está deixando de arrecadar o que lhe é devido e, segundo a clássica lição de Aliomar Baleeiro, receita pública “é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem qualquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.” (BALEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. 15ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 126).

Afirmam que é exatamente o que ocorre com o imposto a que se refere o art. 13, §4º, II, da LC nº 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. Conduz com as palavras lúcidas e brilhantes do Ministro Gilmar Mendes, atual presidente do STF, merecem ser repetidas: (...) “é possível extrair na interpretação dos diversos dispositivos constitucionais que estabeleceram reserva de matéria à disciplina da Lei Complementar que a esta espécie legislativa foi atribuída a missão de fixar normas com âmbito de eficácia nacional (...”).

Sustentam que as 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.”

Afirma que não se justifica, ao menos por meio de legislação ordinária, a criação de hipóteses de base de cálculo do ICMS, “...sob pena de admitirem-se diferenças 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 no RE 560626/RS (BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. Informativo STF N° 510. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/arquivo/informativo/documento/informativo510.htm#Prescrição%20e%20Decadência%20Trabalhárias%20Lei%20Complementar%20-%201>>. Acesso em: 18 jul. 2008), Plenário, 12.06.2008).

Em face do todo exposto, consignam 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, consideram indispensável 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? *"O indivíduo que cumpre o dever que lhe é imposto por uma norma jurídica, observa a norma jurídica; o indivíduo que, em caso de violação do Direito, efetiva a sanção estatuída na norma jurídica, aplica a norma. Tanto a observância da norma jurídica como a sua aplicação representam uma conduta conforme à norma. Se, por eficácia de uma ordem jurídica, se entende o fato de os indivíduos - cuja conduta ela regula enquanto liga a uma conduta por ela determinada um ato coercitivo, igualmente por ela determinado, a título de sanção - se conduzirem em conformidade com suas normas, então essa eficácia manifesta-se tanto na efetiva observância das normas jurídicas, isto é, no cumprimento dos deveres jurídicos por elas estatuídos, como na aplicação das normas jurídicas, isto é, na efetivação das sanções por elas estatuídas"* (KELSEN, 1999).

Neste esteio legal, alicerçada 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, consideram 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 conseqüente 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.

Reafirmam que é palmar, consoante a intelecção das normas balizadoras contidas no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 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.

Isso posto, consignam que 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 subseqüente estorno (em auditoria ou fiscalização) do respectivo crédito fiscal que foi tomado indevidamente pelo estabelecimento destinatário das mercadorias.

Dessa forma, consideram 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).

Complementam que 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.

Concluem que, em face do expedito, um exame pontual do disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 conduz 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.

## VOTO

O presente lançamento de ofício contempla a infração por *"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"*.

Com fulcro no art. 147, inciso I, “a” e inciso II “a” e “b” do RPAF/99, indefiro a solicitação de diligência e perícia, pois os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos, além de não serem necessárias outras provas a serem produzidas. A solicitação de perícia, especificamente quanto à discrepância entre o “Demonstrativo de Débito” e as planilhas

discriminando o “*Estorno de Crédito – Custo de Transferência – Fábricas – produção do Estabelecimento – 2008*” não tem amparo, pois os valores do imposto reclamado resultante das aludidas planilhas como a indicação dos estornos de créditos são os mesmos constantes do “Demonstrativo de Débito” cabendo para efeito de demonstrativo a indicação da alíquota de 17%.

Cabe destacar que os valores indicados no levantamento fiscal foram apurados aplicando as alíquotas interestaduais corretas, consoante metodologia a seguir delineada: após ter apurado mensalmente o valor do crédito utilizado a mais que o permitido pela legislação do ICMS, este valor foi transportado para o Auto de Infração com indicação de base de cálculo equivalente a 17%. Concluiu que não houve aplicação de alíquota prevista para operações internas de 17%, mas, sim, uma compatibilização dos valores dos créditos fiscais apurados e utilizados indevidamente com a indicação da alíquota de 17%.

Assim, não há o que se falar em discrepância entre as planilhas apresentadas pelo autuante e o demonstrativo de débito.

A questão de mérito se resume, de forma central, na discordância do sujeito passivo quanto ao entendimento da fiscalização de que a base de cálculo na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não cabendo a inclusão das despesas com *manutenção, depreciação, energia elétrica e outros*, o que ensejou a glosa de parte do crédito desse imposto apropriado pelo sujeito passivo nas operações interestaduais em lume.

Verifico que o artigo 155, § 2º, XII, “i” da CF/88 determina que à LC compete fixar a base de cálculo do ICMS. Em obediência a Carta Magna, a LC nº 87/96, no 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.

Nesse esteio a Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, quanto no Regulamento do ICMS Baiano (art. 56, inciso V, letra “b”) trazem essa mesma definição, ou seja, repetem literalmente o que consta da LC nº 87/86.

A regra visa claramente evitar a transferência indevida de crédito fiscal de uma unidade federativa para outra ao 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, fazendo a unidade de destino suportar os créditos que resultaram em vantagem indevida ao estado de origem.

A autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, que, conforme destacam os autuantes, o fez tanto em meio físico e eletrônico onde consta à discriminação dos itens dos CUSTOS DE PRODUÇÃO, por código de produto. A autuação apenas excluiu valores que estavam superiores ao permitido pelo art. 13, § 4, II da LC 87/96.

Realmente, conforme aludem os autuantes, não consta contestação aos cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal.

Ficou demonstrado que efetivamente o sujeito passivo computou em sua base de cálculo para as operações de transferências de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação todos os elementos de custo de produção.

Não cabe o entendimento de que material secundário (englobando neste item tanto a energia elétrica como a depreciação) e materiais de manutenção procurando enquadrá-lo como mão-de-obra indireta. 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*”.

A base de cálculo do ICMS, como visto, está disposta na LC nº 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu art. 13, § 4º, II. Assim, o art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, tido como infringido, está respaldado na Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, que por sua vez está respaldada na LC acima indicada, sendo correta a presente 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.

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, conforme realizado na presente autuação.

Quanto ao frete a cláusula CIF é, juridicamente falando, inaplicável às transferências, pois não temos as figuras do remetente-**vendedor** e do destinatário-**comprador** (pessoas jurídicas distintas).

Esse valor (despesa com frete-CIF), quando incluído na base de cálculo objeto das transferências, também foi expurgado, e não foi considerado para fazer parte da base de cálculo prevista no citado art. 13, § 4º, inciso II da LC nº 87/96, pois não mais diz respeito a custo de produção e sim a uma despesa operacional para a realização da operação de transferência do produto já fabricado.

Conforme decisão do STJ (RE 707635 – RS, ementa adiante transcrita) reproduzida pelos autuantes, esclarece que a 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.

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

Em consonância com os autuantes, não pode o legislador 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 nº 87/96, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu, fixou os elementos de custo de produção que deverão compor ou formar a Base de cálculo, mas não conceituou o que seria cada um deles, isto é o que se entende por matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento. Para tanto, o correto é recorrer às normas da Ciência Contábil, da Contabilidade ou de outros institutos de Direito Privado.

Cabe reproduzir o detalhado trabalho realizado pelos autuantes que incorpore ao presente voto, na forma que foi relatado na informação fiscal, em relação às Normas da Ciência Contábil (Contabilidade de Custos) ou de outros institutos de Direito Privado, que tem o exame dos estudos doutrinários facilitando a percepção dos termos ou expressões utilizadas pela LC 87/96 (art. 13, §4º, II), ao discorrer sobre os Custos industriais, Materiais (matéria-prima, material secundário e material de embalagem). Fica igualmente reproduzida a consulta já relatada, formulada pelo autuante ao Dr. Romualdo Batista de Melo, sobre Base de Calculo do ICMS nas Operações de Transferência Interestadual, presidente do CRC-SE.

Cabendo destaque para o conceito de matéria prima, as considerações dos autuantes, bem como a decisão, reproduzida pelos mesmos, publicada no Diário Oficial da União (D.O.U.), o Segundo Conselho de Contribuintes da Secretaria da Receita Federal do Brasil editou várias súmulas, dentre as quais cabe destacar a de nº 12: “*Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são*

*consumidas em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.” (destaques acrescidos).*

Destaque também, para as considerações constantes da informação fiscal sobre energia elétrica, em especial as decisões do STJ, em vários julgados, 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).

Cabe acolher no presente voto a inteira transcrição já relatada na informação fiscal, pelo seu poder de síntese, da Consulta nº 090 (Consulta 090/2000 da Fazenda do Estado de Paraná (SEFA – CRE). Disponível em: <<http://www.legislacaotributaria.pr.gov.br/sefacre/lpext.dll?f=templates&fn=main-hit-j.htm&2.0>>). Acesso em: 17 jun. 2008) respondida pelo Fisco Paranaense: “*Consulta nº: 090, de 16 de junho de 2000.*

Cabendo a conclusão de 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.

Quanto as Impropriedades contidas na legislação do Estado de Minas Gerais (art. 43, §2º, incisos I a IV do Regulamento do ICMS), encontra-se a estranhíssima figura da “mão-de-obra tecnológica” que corresponde aos custos de locação, manutenção, reparo, prevenção e os encargos de depreciação dos bens, representados pelas máquinas, equipamentos, ferramentas, instalações e similares, utilizados direta e indiretamente na produção, inclusive impostos sobre a propriedade e seguros. O mesmo ocorre com relação ao conceito de “acondicionamento”, onde o citado Regulamento prescreve que o mesmo corresponde aos “*custos diretos e indiretos necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica*”.

Acolhendo as considerações dos autores, em relação à legislação de Minas Gerais, cabem as observações assinaladas pelo Min. Luiz Gallotti, no Voto Preliminar que proferiu no julgamento do RE nº 71.758/GB: “... é certo que podemos interpretar a lei, de modo a arredar a inconstitucionalidade. Mas, interpretar interpretando, e não, mudando-lhe o texto, e, menos ainda, criando um imposto novo, que a lei não criou. Como sustentei muitas vezes, (...) se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição.”

Em relação argumentos das Impropriedades contidas na legislação do Estado de São Paulo (Decisão Normativa CAT-5 de 15/06/2005), posicionamento do magistério de Marcio Alexandre Freitas (Ob. cit.), pois o mesmo procura demonstrar as impropriedades contidas na legislação do Estado de São Paulo, palavras do Prof. Alexandre Freitas são suficientes para elucidar as incongruências da legislação de São Paulo. Esse entendimento, agora específico para o ICMS, também foi avalizado pelo STJ, consoante Acórdão transscrito adiante.

Resposta à Consulta nº 056/2002 da Fazenda do Estado de Paraná (PARANÁ. Consulta 090/2000 da Fazenda do Estado de Paraná (SEFA – CRE). Disponível em: <<http://www.legislacaotributaria.pr.gov.br/sefacre/lpext.dll?f=templates&fn=main-hit-j.htm&2.0>>). Acesso em: 17 jun. 2008) é consagrar o bom direito, prestigiando a própria integridade 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. Tal consulta já foi relatada na informação fiscal cabendo a sua incorporação a esse voto, bem a incorporação da Jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, Tribunais Regionais e Tribunais Superiores a exemplo das Decisões do Superior Tribunal de Justiça – STJ (STJ - RECURSO ESPECIAL Nº 1.109.298 - RS 2008/0279009-9; ), (RE 361829 / RJ; RE 91737 / MG), Acórdão do STF, em excepcional manifestação do Ministro

Antonio Neder, ao relatar o RE 79452/RS (BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. RE 79452 / RS. Julgamento: 10/05/1977. RTJ VOL-00083-01 PP-00136), pois se encaixa perfeitamente na discussão sobre a taxatividade ou não do disposto na LC 87/96, especialmente quanto a parte do voto que diz “...o legislador complementar foi pedagógico, simplesmente pedagógico... Descabe o embaralhamento de institutos, expressões e vocábulos, como se cada qual não tivesse sentido próprio indispensável a caminhar-se com a segurança jurídica” (excerto do voto-vista do Min. Marco Aurélio por ocasião do julgamento, pelo STF, da ADIn 2.588-1/DF, set/06).

*Realce para a contabilização da rubrica ENERGIA ELÉTRICA, afirma que regra geral, a energia é contabilizada como DESPESAS, em conta distinta de MATÉRIA-PRIMA, EMBALAGEM E MATERIÁL 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. Ademais, o próprio CONSEF já definiu também essa questão ao analisar o processo (ACÓRDÃO CJF Nº 0082-12/12; PARECER - PROCESSO PGE/2011405993-0).*

*O exame do art. 13, §4º, II da LC 87/96, inclusive tendo em vista a finalidade da aludida lei nacional, conduz a 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.”*

Ressalto que a presente matéria relativa à utilização 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, foi objeto de algumas decisões deste CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJF Nºs 0082-11/12 e 0383-11/10. Assim, tomo como paradigma a decisão da Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF na qual foi apresentada a conclusão de que a base de cálculo nas transferências interestaduais de produtos fabricados pelo remetente deve se restringir 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, não admitindo nenhum outro tipo de custo, diante da interpretação literal do referido dispositivo, conforme voto do Conselheiro Tolstoi Seara Nolasco no Acórdão nº 0016-12/09:

*“Filho-me a linha de interpretação restritiva. Primeiro por considerar que as parcelas correspondentes ao custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra, pela sua dimensão aberta, originária da ciência contábil, deve partir dos fins a que objetiva a lei do ICMS, que por ser tributo de competência estadual, tem a repartição da carga tributária, nas operações interestaduais, dividida entre os Estados produtores e Estados destinatários das mercadorias. Há que se privilegiar o aspecto teleológico da norma. Nessa linha de entendimento, em raciocínio analógico, observa-se que a fixação das alíquotas, nas operações interestaduais, são, em regra, de valor inferior às estabelecidas para as operações internas, considerando que a repartição do imposto deve aquinhar o Estado de destino com a maior parcela. Nesse mesmo sentido, interpretamos que o conceito de custo de produção, para fins de transferência, deve ser restritivo, para abarcar tão-somente aquelas parcelas diretamente afetadas ao processo de produção industrial. Por matérias-primas, os produtos diretamente incorporados ao produto final; por materiais secundários aqueles que participam diretamente do processo produtivo, como elemento indispensável, sem se agregar ao produto final; por mão-de-obra, aquela afetada diretamente ao processo de produção; e, por material de acondicionamento tão-somente os itens utilizados na embalagem das mercadorias que saírem da área de produção. Ressalto que a energia elétrica, a depender do processo produtivo, poderá ser matéria-prima, a exemplo da eletrólise, ou material secundário, na condição de insumo indispensável à produção industrial, que enseja direito ao crédito fiscal. O conceito de custo de produção, no ICMS, portanto, deve estar alinhado a uma interpretação teleológica que demonstra a sua vinculação a razões de política tributária, conforme foi ressaltado na Decisão exarada pelo Supremo Tribunal Federal, no RE 79452/RS.*

*Nessa mesma linha de intelecção, adotando-se a interpretação gramatical ou literal, se a vontade do legislador fosse a preconizada pelo recorrido, o texto da lei deveria se limitar, por exemplo, às expressões “custo das mercadorias produzidas” ou “custo de produção industrial”, sem descer a detalhes quanto aos componentes do custo, conforme fez a LC 87/96 e a norma estadual baiana. É de se concluir, portanto, seja através da interpretação teleológica, seja através da hermenêutica textual, que o conceito de custo industrial não pode admitir ampliação, sob pena, inclusive, de ferir o pacto federativo, cláusula pétreia da nossa Constituição, pois cada Estado fixaria na sua legislação o conceito de custo que lhe fosse mais conveniente e interessante para fins de aumentar a sua arrecadação tributária. Inaplicável, portanto ao Estado da Bahia o Parecer CAT 05/05, de São Paulo.*

*Com isso não quero dizer que a apuração dos custos efetuada pela empresa esteja incorreta do ponto de vista da ciência contábil. Não é isso. No caso em exame, a legislação não altera o conceito contábil. Apenas para fins de fixação da tributação na origem e no destino das mercadorias, estabelece uma base de cálculo própria, no Estado de origem, albergando tão-somente os componentes previstos no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, devendo os outros componentes do custo industrial serem integrados nas operações subsequentes, a se realizarem no Estado de destino das transferências, cabendo a este o recebimento do imposto sobre estas parcelas”.*

Verídico que a exigência fiscal em lume está lastreada nos dispositivos legais citados neste voto, encontrando-se em consonância com os princípios constitucionais, inclusive em relação à não-cumulatividade do ICMS. Assim, concluo pela subsistência da autuação, tendo em vista que foi apurado que o estabelecimento remetente proporcionou ao destinatário (autuado) um crédito fiscal utilizado maior do que o previsto na legislação, o que constitui um crédito fiscal indevido em consonância com o disposto no art. 93, §5º, II c/c art. 97, VIII do RICMS/BA.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206891.0020/12-4, lavrado contra **TIGRE S/A. – TUBOS E CONEXÕES**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$370.211,21**, 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, 30 de abril de 2013.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE/RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – JULGADOR

TOLSTOI SEARA NOLASCO - JULGADOR