

**A. I. N°** - 206891.0001/13-8  
**AUTUADO** - VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A.  
**AUTUANTES** - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO,  
EUZIANE GOUVÊIA DA SILVA e JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTA LANDULFO  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 11/06/2013

#### **5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACÓRDÃO JJF N° 0073-05/13**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. TRANSFERÊNCIAS DE ESTABECIMENTO DA MESMA EMPRESA FABRICANTE DO PRODUTO. Ficou comprovado que, em consonância com os critérios previstos na legislação alinhada (LC 87/96 e Lei n° 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 os pedidos de perícia e diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão não unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 17/01/2013, exige ICMS no valor histórico de R\$1.097.368,28, em razão de ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em Lei Complementar, convênio ou protocolo. Multa de 60%.

O sujeito passivo, às fls. 92 a 112, apresenta defesa afirmando que a infração envolve suposta utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em razão de ter a Autuada utilizado preço de transferência superior ao custo da mercadoria tal como definido pelo art. 13, § 4º, II da Lei Complementar n° 87/1996, nas hipóteses de operação de transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte (preço de transferência).

Alude que, inobstante a Autuada ter apurado o preço correto quando da transferência de seus produtos da fábrica localizada no Estado de Sergipe para seu estabelecimento atacadista localizado no Estado da Bahia, observando fielmente ao que dispõe o art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar n° 87/96, o Fisco Estadual entendeu que esse preço utilizado pela Impugnante afronta justamente o que dispõe o referido artigo 13, na medida em que, no seu entendimento, houve no preço de transferência a inserção de uma série de custos outros que não se enquadrariam no conceito de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Assim, de forma a demonstrar que a Autuada efetuou a apuração da base de cálculo conforme determinado pela legislação de regência, buscando aí incluir apenas os componentes do custo de produção da mercadoria, é que se apresenta esta Impugnação, para que reste rechaçada qualquer dúvida a respeito da legalidade no creditamento realizado pela empresa e ao final seja julgado improcedente o presente auto, impedindo a efetivação da glosa pretendida pelo Estado da Bahia.

Frisa jamais ter inserido na composição do preço de transferência interestadual entre estabelecimentos do mesmo contribuinte quaisquer valores que não representem, efetivamente, o

custo que teve em cada etapa do seu processo produtivo, tendo sempre agido tal como disciplina o artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96.

Inclusive, segue o autuado, a legislação do Estado da Bahia limita-se a repetir, no art. 56 do seu Regulamento do ICMS, exatamente o que dispõe a LC nº 87/96.

Alinha que todo o procedimento de fiscalização foi completamente ignorado o fato de que os produtos produzidos pela Autuada passam por um complexo processo produtivo, no qual devem ser consideradas diversas variáveis para composição do preço de custo, o qual não está adstrito tão somente à matéria-prima, material secundário, mão-de-obra ou acondicionamento. Segundo o exposto no Auto de Infração combatido, afirma existiria um conceito de “custo de produção” trazido pela Lei Complementar nº 87/1996 que apenas comportaria, na composição do preço de transferência, os itens retro mencionados.

Discorre sobre o conceito de “custo de produção” afirmando que encontra-se há muito pacificado na Ciência Contábil e na Ciência Econômica consoante se pode verificar do “Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações”, dos Mestres Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke, editados pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras da Universidade de São Paulo (FIECAFI), um dos Institutos mais respeitados do País, donde fica claro que o conceito de “custo de produção” é:

*“O custo (...) de produtos em processo e acabados na data do Balanço deve ser feito pelo ‘custeio real por absorção’, ou seja, deve incluir todos os custos diretos (material, mão-de-obra, e outros) e indiretos (custos gerais de fabricação) necessários para colocar o item em condições de venda. Em resumo, temos que:*

- *Os custos dos materiais diretos equivalem à valoração dos consumos efetuados pela produção (...);*
- *Os custos de mão-de-obra direta incluem salários do pessoal que trabalha direta e produtivamente na fabricação do produto, adicionados a eles os respectivos encargos sociais, trabalhistas e previdenciários;*
- *Os gastos gerais de fabricação, também chamados custos indiretos industriais, incluem todos os demais custos incorridos na produção (inspeção, manutenção, almoxarifado, supervisão, administração da fábrica, depreciação, energia, seguros, etc.) e são, em geral, atribuídos aos produtos por meio de rateios. Tais custos são geralmente aplicados com base no número de horas ou valor da mão-de-obra direta, ou de horas-máquina etc”.*

*(Ob. cit. 6ª ed. rev. e atual. Editora Atlas: São Paulo, 2003. P. 126).(Grifos da Impugnante)*

Corroborar com a ideia ensinada pelos mencionados professores, destacando que dispõem as Normas de Procedimento Contábil nº 02 emitidas pelo respeitado Instituto Brasileiro de Contabilidade (IBRACON) em abril/1999, acerca do conceito de “custo de produção”:

*“8. Custo é a soma dos gastos incorridos e necessários para a aquisição, conversão e outros procedimentos necessários para trazer os estoques à sua condição e localização atuais, e compreende todos os gastos incorridos na sua aquisição ou produção, de modo a colocá-los em condições de serem vendidos, transformados, utilizados na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que façam parte do objeto social da entidade, ou realizados de qualquer outra forma. (...)*

*11. O conceito de custo, conforme aplicado a estoques produzidos na entidade, é entendido como sendo o somatório dos gastos com matéria-prima, mão-de-obra direta e outros gastos fabris (mão-de-obra indireta, energia, depreciação, etc.), excluídos aqueles atribuíveis à ocorrência de fatores não previsíveis, tais como efeitos de ociosidade e de perdas anormais de produção. Gastos gerais e administrativos, quando não claramente relacionados com a produção, não são incorporados ao custo dos estoques. (...)*

*28. Os custos gerais de produção compreendem aqueles incorridos no processo de fabricação mas não identificados diretamente a cada unidade produzida. Referem-se a mão-de-obra indireta, energia, depreciação e manutenção dos edifícios, instalações, máquinas e equipamentos, do custo da direção e administração da fábrica e outros vinculados ao processo produtivo”.*

*(Grifos não constantes do original)*

Entende que a expressão “custo de produção” compreende todos os gastos envolvidos no processo, que podem ser específicos, ou seja, valorados em cada unidade produzida, ou ainda, custos gerais, como de manutenção, mão-de-obra e energia, os quais estão vinculados ao processo produtivo, mas cuja identificação com o produto final se faz através do rateio destes custos gerais pelo número total de unidades.

Conclui que “custo de produção” é um conceito afeto ao Direito Privado, relacionado aos institutos das Ciências Contábeis e Ciências Econômicas. Afirmam que o preço de transferência utilizado pela Autuada nas remessas efetuadas do Estado de Sergipe para o Estado da Bahia foi composto **EXCLUSIVAMENTE** pelos custos efetivamente suportados pela mesma no processo produtivo de suas mercadorias.

Destaca que a norma do artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/1996 sem sombra de dúvidas procurou definir limites quando da composição do preço (base de cálculo do ICMS) quando da transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo contribuinte, contudo, a interpretação dos autuantes restringe, e muito, o conceito de “custo de produção” na medida em que considera ilegal a inserção, no preço de transferência, dos custos que efetivamente – o que não foi refutado nas explicações juntadas ao Auto de Infração – compunham o processo produtivo das mercadorias fabricadas pela ora Impugnante.

Alude ser o ponto central da lide a possível interpretação do art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 que importe em restrição do conceito de Direito Privado (oriundo da Ciência Contábil e da Ciência Econômica) de “custo de produção” a ponto de poder, unilateralmente, e de forma completamente desarrazoada, excluir determinados custos do preço de transferência utilizado pela Autuada quando das transferências interestaduais entre seus estabelecimentos.

Nesse sentido, entende importante destacar que existe um impeditivo legal à interpretação dada pelo Fisco Baiano quanto ao que seria o significado do termo “custo de produção”. O próprio Código Tributário Nacional define em seu art. 110 que a lei tributária não pode alterar o significado, a definição, o alcance, o conteúdo, os conceitos e as formas do Direito Privado.

Cita a aplicabilidade do art. 110 do CTN em casos onde houve, por parte da legislação tributária, alteração de conceitos do Direito Privado, é recorrente no seio do Egrégio Supremo Tribunal Federal, que assim pacificou seu entendimento consoante denotam as ementas (*RE 446003 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 30/05/2006, DJ 04-08-2006 PP-00071 EMENT VOL-02240-06 PP-01094 RTJ VOL-00202-01 PP-00336 REVJMG v. 57, nº 176/177, 2006, p. 465-468*); (*RE 390840, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005, DJ 15-08-2006 PP-00025 EMENT VOL-02242-03 PP-00372 RDDT nº 133, 2006, p. 214-215*); (*RE 116121, Relator(a): Min. OCTAVIO GALLOTTI, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 11/10/2000, DJ 25-05-2001 PP-00017 EMENT VOL-02032-04 PP-00669*); (*RE 94580, Relator(a): Min. DJACI FALCAO, TRIBUNAL PLENO, julgado em 30/08/1984, DJ 07-06-1985 PP-08890 EMENT VOL-01381-01 PP-00201*).

Acrescenta que os Auditores acabaram por restringir um conceito de Direito Privado na medida em que excluíram determinados custos do preço de transferência definido pela Autora por considerar que aqueles custos não poderiam ser computados no preço em razão de suposta restrição legal perpetrada pelo art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/1996.

Assegura deixar patente que o Fisco do Estado da Bahia quanto ao custo de produção, efetivamente utilizou-se de um conceito restritivo do que vem a ser referido instituto, cumpre destacar que a legislação federal, Decreto nº 3.000/1999 – Regulamento do Imposto de Renda (RIR), utilizou-se dos conceitos tal como definidos pela Ciência Econômica e Ciência Contábil. Veja-se:

*“Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º):*

*I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;*

*II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;*

*III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;*

**IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;**

**V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.**

*Parágrafo único. A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 2º).*

*Art. 291. Integrará também o custo o valor (Lei nº 4.506, de 1964, art. 46, incisos V e VI):*

*I - das quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e manuseio;*

*II - das quebras ou perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros, desde que comprovadas:*

*a) por laudo ou certificado de autoridade sanitária ou de segurança, que especifique e identifique as quantidades destruídas ou inutilizadas e as razões da providência;*

*b) por certificado de autoridade competente, nos casos de incêndios, inundações ou outros eventos semelhantes;*

*c) mediante laudo de autoridade fiscal chamada a certificar a destruição de bens obsoletos, invendáveis ou danificados, quando não houver valor residual apurável”.*

(Grifos da Autora)

Assevera se notar tanto das Normas de Procedimento Contábil do IBRACON como do Decreto nº 3.000/99 (RIR), o entendimento consensual é que não se pode entender de maneira restritiva a determinação contida no artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/1996, uma vez que não se pode excluir do cálculo de custos de produção os valores que efetivamente foram um custo para a obtenção do produto final.

Apresenta decisão do Supremo Tribunal Federal relativa à posição de que para efeito de crédito do ICMS até os produtos intermediários que se consomem no processo de fabricação, como lixas, feltros, etc., devem ser computados no preço da mercadoria. (RE 79601, Relator (a): Min. ALIOMAR BALEEIRO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/11/1974, DJ 08-01-1975 PP).

Destaca também a Decisão Normativa (DN) do Conselho de Administração Tributária nº 05/2005, no qual foi obtida a seguinte conclusão:

*9. (...) 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.*

Conclui não haver dúvidas de que o disposto no artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/1996 não deve nem pode ser interpretado restritivamente quanto aos itens que integram o custo da mercadoria produzida, face às peculiaridades intrínsecas a cada um dos processos produtivos de cada Contribuinte e que, conforme comprovado, não podem ser excluídos da composição do curso da produção.

Finaliza essa etapa de sua arguição, alinhando que, por este motivo deve ser julgado improcedente o Auto de Infração ora guerreado.

Considera necessária pericia por se tratar de matéria que não diz respeito somente à Ciência Jurídica, cabe a realização de diligência com auxílio de um *expert* para que possa descortinar o tema **no que tange à prova de que o preço de transferência praticado pela Autora é composto exclusivamente de custos oriundos do seu processo industrial.**

Cita o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia, Decreto nº 7.629 de 1999, ao prevê em seu art. 123, § 3º, que o contribuinte poderá requerer a realização de perícia a depender da complexidade da matéria suscitada, o que se vislumbra no caso em epígrafe.

Passa a discorrer sobre o princípio da não cumulatividade no que diz respeito à vedação ao crédito de ICMS da operação anterior, argumentando que é imperioso destacar que a Autuada, ora Impugnante, quando da saída de suas mercadorias do Estado de Sergipe efetuou o pagamento do ICMS tomando por base justamente o preço de transferência calculado mediante os efetivos custos que teve na sua produção, tudo na forma do que dispõe o artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96. Portanto, de acordo com a dinâmica do sistema da não - cumulatividade do ICMS, materializado pelo artigo 155, parágrafo 2º, inciso I da Constituição Federal, se a Autuada pagou ao Estado de Sergipe o valor X de ICMS, ela deveria, obrigatoriamente, se creditar desse mesmo valor X de ICMS no Estado da Bahia.

Contudo, consoante já foi narrado, o Estado da Bahia, em razão do entendimento firmado pelos Autuantes acabou por glosar parte desses créditos de ICMS por entender que a base de cálculo outrora utilizada está equivocada por nela terem sido inseridos custos que não representam matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.

Considera a conduta do fisco de glosar parte dos aludidos créditos de ICMS, uma conduta que desrespeita ao disposto no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, bem como de desrespeitar o princípio da não - cumulatividade do ICMS insculpida no art. 155 da Constituição Federal na medida em que não permitiu o creditamento integral do ICMS pago na operação anterior.

Apresenta jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, “*Recurso Especial nº 343.800 - MG (2001 0104007-3) Relator: Ministro Paulo Medina*”.

Entende, assim, não restarem dúvidas de que a conduta dos Auditores, ao glosar parte do crédito de ICMS a que tem direito a Autora em razão do que foi pago na operação anterior, é inconstitucional por afrontar o disposto no artigo 155, parágrafo 2º, inciso I da Constituição Federal, e por mais esse motivo, é que deve ser julgado improcedente o presente Auto de Infração.

Quanto às multas aplicadas, argumenta que as considera confiscatórias, em afronta direta às garantias constitucionais do contribuinte; configurando-se, com esta atuação, típica violação aos direitos mais básicos assegurados pela Constituição Federal.

Apresenta decisão SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL aludindo que é absolutamente explícito em reconhecer a auto - aplicabilidade do princípio da vedação do confisco em se tratando de aplicação de multa moratória fiscal. RECURSO EXTRAORDINÁRIO N.º 91.707; RECURSO EXTRAORDINÁRIO N.º 81.550.

Destaca o entendimento do Prof. RUI BARBOSA NOGUEIRA (in Curso de Direito Tributário, ed. Saraiva, São Paulo, 14ª edição, p. 124 e ss.), de que o tributo não pode ser utilizado com efeito de confisco.

Complementa que a referida pretensão da Fazenda Estadual é nula, posto que o STF – Supremo Tribunal Federal vem reiteradamente decidindo que o montante da multa, desproporcionado, tem caráter confiscatório o que é vedado pelo art. 150, IV da CF (*confirmam-se RE 81550/MG, rel. Xavier de Albuquerque, RE 91707/MG, Rel. Min. Moreira Alves, RE 492842/RN, rel. Min. Joaquim Barbosa e ADI 551, rel. Min. Ilmar Galvão*) **devendo ser reduzida, no caso, a patamar razoável** (*confirmam-se RE 239964/RS, rel. Min. Ellen Gracie e RE 220284/SP, Rel. Min. Moreira Alves*), independentemente de demonstração concreta de que o percentual aplicado a título de multa teria caráter confiscatório.

Assegura restar claro e explicitamente configurado o caráter confiscatório e abusivo da aplicação da multa, que chega a valores exorbitantes, motivo pelo qual deve ser corrigida, como ora se requer.

Diante do exposto, requer que a impugnação seja recebida nos termos do art. 151, III, do CTN, com a suspensão de exigibilidade do crédito tributário e deferida, acaso solicitada, Certidão de Regularidade Fiscal (Positiva com Efeitos de Negativa) à Impugnante, nos termos do art. 206 do CTN; protesta provar o alegado por todos os meios em direito admitidos, conforme arts. 145, I,

149, IV e VIII, do CTN, tais como juntada de novos documentos e, especialmente, que seja deferida a realização de diligência/perícia técnica, em todos os termos que foram requeridos nos presentes autos, para que assim se possam confirmar os erros praticados pela Autoridade Administrativa.

Pede a improcedência do Auto de Infração, visto que a Administração não pode alterar conceitos já definidos no Direito Privado, como o fez com “custo de produção”, contrariando a própria legislação federal, além das normas contábeis e financeiras vigentes; desconsiderar que o disposto no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/1996 não deve nem pode ser interpretado taxativamente quanto aos itens que integram o custo da mercadoria produzida face às peculiaridades intrínsecas a cada um dos processos produtivos de cada Contribuinte e que, conforme comprovado, não podem ser excluídos da composição do custo da produção. Isso pode e deve ser apurado em minuciosa perícia/diligência fiscal, desde já suplicada pela Impugnante, bem como foi desrespeitado o princípio da não - cumulatividade, ao impedir que a Impugnante tomasse os créditos de ICMS a que tinha direito, não estando presente quaisquer das hipóteses constitucionais autorizadoras do estorno de crédito, quais sejam, isenção e não incidência de ICMS na operação seguinte.

Os autuantes apresentam informação fiscal, às fls. 124 a 170 dos autos, afirmando que se buscou quantificar e demonstrar 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, entendem ser imperiosa 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 são específicos para o ICMS e estatui que caiba 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.

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 não ser 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.

Registra não poderem olvidar da compressão do real sentido do art. 13, §4º, II da LC 87/96 as empresas que transacionam em mais de um Estado, 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 a importância deste fato dever 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.

Alinham 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, bem como almejando encontrar a melhor resposta não só para esta indagação e na ordem conceitual positivada na própria CF/88 e na LC nº 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 do Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial Nº 1.109.298 e Acórdãos deste próprio Contencioso Administrativo Tributário números JJF Nº 0161-04/11 e julgamentos relativos aos seguintes Autos de Infração nºs: 206891.0025/11-8, 206891.0022/11-9, 206891.0023/11-5, todos concernentes ao mesmo sujeito passivo da presente relação jurídica tributária. Acrescentam Acórdãos das Câmaras desse Conselho nºs 0432-12/11, 0288-04/10, 0070-13/13, além de decisões do STF relacionados à material em lide.

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 nº 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.

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 está previstos 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 como referência as legislações de Minas Gerais e de São Paulo.

Registram decisão do Tribunal Administrativo Tributário deste Estado (1ª CJF Nº 0250-11/09; JJF Nº 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 nº 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.

Sustentam 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 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"*.

Como visto, complementam, por força de mandamento constitucional, fica evidente, que a base de cálculo do ICMS, nesta situação, está disposta na LC nº 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu art. 13, § 4º, II. Assim, o art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, tido como infringido, está respaldado na Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, que por sua vez está respaldada na Lei Complementar acima indicada, sendo legítima esta exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, e 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 nº 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo (além dos elencados acima).

Isso posto, complementam, 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 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.

Reiteram o que já decidiu o SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA – STJ (RE Nº 1.109.298 - RS 2008/0279009-9; RE Nº 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 transcrito 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 demonstra 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, águem 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, Plenário, 12.06.2008.

Como dito acima, aludem que a própria decisão do STJ (RE 707635 – RS), 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, restamos, 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 autuantes, 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 expresse.

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 expresse 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 expresse*.

Posto isso destacam acrescentar 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 o que dispõe o art. 110 do CTN e o entendimento dos 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, assinalam que, no dizer de Baleeiro (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 Baleeiro (*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, observam 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 nº 87/96), procura-se então guarida nas normas de direito privado, atentando, sempre, para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas no texto da Carta Magna, nem mesmo o Direito Tributário infraconstitucional pode alterá-los. Nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado.

Numa ou noutra situação, assinalam que não pode o legislador, para o caso abordado neste trabalho, dizer, de forma diferente do que está previsto no Direito Privado, em especial na Ciência Contábil, o que seja matéria-prima, mão de obra; material secundário e acondicionamento, haja vista que a LC 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.

Alinham 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 nº 87/96 (art. 13, §4º, II).

Para tal desiderato, consideram de grande valia a transcrição do trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo (FACULDADES INTEGRADAS DE ITACARÉ - SP (FAFIT – FACIT). Elementos Básicos do Custo Industrial. Disponível em:

<[http://fafitfacic.com.br/curso/apoio/apoio060820075859\\_696.doc](http://fafitfacic.com.br/curso/apoio/apoio060820075859_696.doc)>. Acesso em: 20 ago. 2007.), que define os quatro elementos de custo de produção ou as rubricas listadas na 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>], 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.”*

Registram 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 nº 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 **peçoal** 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, (...)”*.

Dizem que não poderia deixar de fazer o registro 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 fábrica, 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...”*

Arguem que 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).*”

Relembrem que a definição do que seja mão de obra. Para tanto, nada melhor que nos reportar ao magistério do 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 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 nº 87/96. De igual pensamento, Leone e Leone (Ob. cit., p. 126) expressa que “*despesas de vendas são todos os gastos que a empresa realiza relacionados diretamente à atividade de vendas: comissões aos vendedores..., frete de vendas (...) etc.*”

Esclarecem que 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 Prof. 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, aduzem, 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 nº 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 clareza.

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 dúvidas os quatro elementos de custo de produção que, somados os seus valores, formaria a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência de produtos industrializados. Os demais componentes do custo de produção ficariam excluídos dessa base de cálculo por imposição taxativa da 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 nº 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 nº 87/96, ultrapassando, conseqüentemente, 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.

Aludem que, apesar de não mencionado, tecem comentário acerca da Legislação de Minas Gerais, art. 43, § 2º, I a IV do RICMS/MG). Consignam sua estranheza acerca da figura da “mão de obra tecnológica. 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 suscetível 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 arrepio 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 considera 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 transcrito.

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).

Apontam decisões específicas desse CONSEF/BA, relacionadas ao autuado, Acórdão Nº 0289-12/12. Citam Decisão do Tribunal de Justiça Estadual – 1.109.298- RS, destacando detalhes do seu Relatório, no sentido de corroborar com os entendimentos dos autuantes, quanto à interpretação restritiva contida no art. 13 § 4º, II da LC Nº 87/96.

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 nº 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.

Trouxeram aos autos Parecer da PGE/PFOFIS número 2011405993-0, relacionado à aludida Decisão do STJ.

Trouxeram também Decisões do Supremo Tribunal Federal – STF, que analisam as ementas a seguir descritas, que, 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).

Consideram que parte do conteúdo do Acórdão do STF, em excepcional manifestação do Ministro Antonio Nader, ao relatar o RE 79452/RS. Supremo Tribunal Federal – (STF. RE 79452 / RS. Julgamento: 10/05/1977. RTJ VOL-00083-01 PP-00136), se encaixa perfeitamente na discussão sobre a taxatividade ou não do disposto na LC 87/96.

Salienta o Ministro (ADIn 2.588-1/DF, set/06) 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).

Concluem, então, que está clara redação do inciso II do § 4º do art. 13 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 Nader), 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.

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 nº 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 nº 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 impositiva do tributo.

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.”* (BALEEIRO, 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, 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.*”

*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#PrescriçãoeDecadênciaTributárias:LeiComplementar%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.

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 nº 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 consequente utilização a maior (como crédito fiscal) do imposto a que o estabelecimento destinatário teria direito, (2) o Fisco de determinado Estado proceda, adote e utilize todos os meios e estratégias possíveis para efetuar a constituição do crédito tributário (auto de infração), de sorte a eliminar essa parcela (indevida) do ICMS que, ao final, teria que suportar, evitando, destarte, um ônus financeiro inaceitável*”.

Reafirmam que é palmar consoante a inteligência 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 subsequente estorno (em auditoria ou fiscalização) do respectivo crédito fiscal que foi tomado indevidamente pelo estabelecimento destinatário das mercadorias.

Dessa forma, considera patenteado que o não cumprimento do regramento expresso na referida LC nº 87/96 pode gerar conflitos entre as unidades da Federação (Estados e Distrito Federal).

Complementam que os contribuintes ou as empresas que não se enquadrarem 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 expendido, um exame pontual do disposto no art. 13, §4º, II da LC nº 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.

Diante do exposto, concluem pela Procedência do Auto de Infração.

## 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. Apesar da complexidade da questão em tela, há um entendimento já consolidado nesse Contencioso Administrativo Fiscal sobre a matéria que, além dos detalhados demonstrativos apresentados e das explicações dos autuantes sobre os cálculos efetuados, com a apuração do preço de transferência, tornam claros os procedimentos adotados na ação fiscal, o conhecimento técnico dos autuantes e julgadores quanto à matéria relativa à contabilidade de custos é facilmente verificável com os estudos detalhados sobre a matéria, apresentado nos autos, bem como as conclusões que resultaram na apuração do montante do tributo ora exigido.

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, 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 Lei Complementar compete fixar a base de cálculo do ICMS. Em obediência a Carta Magna, a Lei Complementar 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 e no Regulamento do ICMS Baiano (art. 56, inciso V, letra “b”) trazem essa mesma definição, ou seja, repetem o que consta da Lei Complementar nº 87/96.

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 a 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 nº 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 Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 13, § 4º, II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao *"custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento"*.

A base de cálculo do ICMS, como visto, está disposta na Lei Complementar nº 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu art. 13, § 4º, II. Assim, o art. 56, V, "b", do RICMS/BA, tido como infringido, está respaldado na Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, que por sua vez está respaldada na Lei Complementar acima indicada, sendo 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 subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, conforme realizado na presente autuação.

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

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

Conforme decisão do STJ (RE 707635 – RS, reproduzida pelos autuantes, esclarece que a Lei Estadual não pode alterar o sentido e o alcance do que está expressamente definido na Lei Complementar 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 aludem os autuantes: *toma como pressuposto válido o fato de que a lei complementar nº 87/96 fixou ou elegeu taxativamente, literalmente, os elementos de custo de produção (matéria-prima; mão de obra; material secundário; e acondicionamento), que, somados, formarão a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados, resta-nos, nesta oportunidade, colher o que existe na doutrina e nas normas gerais de Direito Tributário (em especial nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional), com o fito de construir a melhor exegese quanto ao conceito desses elementos de custo de produção.*

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

É fundamental reproduzir o detalhado trabalho elaborado pelos autuantes que incorporo 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 nº 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 Cálculo 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 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).

Quanto as Impropropriedades contidas na legislação do Estado de Minas Gerais (art. 43, § 2º, incisos I a IV do Regulamento do ICMS), que os autuantes fizeram corretas considerações ao destacarem 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.”*

O exame do art. 13, § 4º, II da LC nº 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.

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 do Acórdão número JJF Nº 0161-04/11 e julgamentos relativos aos seguintes Autos de Infração números: 206891.0025/11-8, 206891.0022/11-9, 206891.0023/11-5, todos concernentes a mesma matéria e ao mesmo sujeito passivo da presente relação jurídica tributária, além do Acórdão CJF Nº 0082-11/12 e Acórdão CJF Nº 0383-11/10.

Verídico que a exigência fiscal em lume está lastreada na dicção dos textos normativos alinhados pelos autuantes, art. 13, § 4º, II da LC 87/96, art. 17, § 7º, II, da Lei Estadual nº 7014/96, art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, que encontram-se em consonância com as previsões normativas da Constituição Federal, bem como de seus princípios, inclusive em relação à não - cumulatividade do ICMS. Assim, considero caracterizada a autuação, tendo em vista que o sujeito passivo não cumpriu o aludido desiderato legal, de forma que seu estabelecimento remetente proporcionou ao destinatário (autuado, estabelecimento da mesma empresa) 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/97-BA.

Na mesma toada, não há o que se falar em violação ao princípio da não - cumulatividade, na medida em que não se está a obstar a utilização dos créditos das aludidas transferências. Contudo, se as mesmas forem efetuadas com base de cálculo acima do que prevê a Lei Complementar nº 87/96, favorecerá ao Estado de origem e se essa ocorrer em valor inferior à citada lei, favorecerá ao Estado de destino, restando apenas à obediência ao disposto taxativamente na aludida Lei Complementar, que tem como balizamento a equânime distribuição do ICMS entre os Estados e Distrito Federal, atendendo ao pacto federativo e em consonância com o que prevê a Constituição Federal.

A arguição de que as multas aplicadas têm caráter confiscatório não subsiste e não têm o condão de anular a presente exigência. Convém ressaltar que o art. 150, IV, da CF, é dirigido ao legislador, o qual não pode criar tributo excessivamente oneroso, expropriatório do patrimônio ou da renda. Considero pertinente o exame, relativo a essa matéria, da Professora Mizabel Derzi, alinhado em suas notas de revisão da obra de Aliomar Baleeiro, *“Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”*, 7ª edição, à fl. 519. Argumenta a professora, didaticamente, que o referido dispositivo constitucional não impede a aplicação de sanções e execuções de créditos. Não se pode abrigar no princípio que veda utilizar tributo, com efeito, de confisco o contribuinte omissor que prejudicou o Fisco, ferindo os superiores interesses da coletividade.

É importante destacar, ainda, que as decisões judiciais e administrativas de outros órgãos, colacionadas pelo contribuinte e pelos autuantes, na peça de defesa, não podem servir de amparo para alterar o entendimento aqui externado no presente voto, cabendo identidade e ratificação, naquilo que coincide, visto que as mesmas não vinculam o Estado da Bahia. Somente através de decisão judicial, no caso concreto em que o autuado seja parte, ou através de ação de efeitos *“erga omnes”*, a exemplo da ADIN, estará a Bahia obrigada a adotar posição distinta da externada no presente voto, assim como não cabe competência a esse Contencioso Administrativo para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167, I do RPAF/BA.

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

#### **VOTO DIVERGENTE**

Concordo com o Sr. Relator na premissa de que o conceito de custo de produção, para fins da definição da base de cálculo do ICMS, nas operações de transferências interestaduais de produtos industrializados, deve ser restritivo, para abarcar tão-somente aquelas parcelas diretamente afetadas ao processo de produção industrial. A redação do art. 13, § 4º, inc. II, da Lei Complementar nos conduz a uma interpretação exaustiva e não exemplificativa dos itens que podem compor a citada base de cálculo. 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 do produto final; por mão-obra direta, aquela afetada diretamente ao processo de produção; e, por material de acondicionamento, tão-somente os itens utilizados na embalagem das mercadorias originárias da área de produção da empresa.

Por sua vez, o diagrama juntado ao PAF, às fls. 83/84, com o descritivo do processo produtivo de cimento da empresa autuada indica que a energia térmica e a energia elétrica são consumidas diretamente da produção, como elementos indispensáveis.

No referido descritivo são matérias-primas: as rochas calcárias e argilas. Esses materiais são britados e moídos para obtenção de um pó fino, denominado “farinha” ou “cru”. A energia elétrica é um dos insumos consumidos neste processo, nos equipamentos denominados

britadeiras. Essa fase é indispensável para que se obtenha o produto intermediário (pó ou cru), a partir do qual será gerado o cimento.

O “pó” ou “cru” é remetido para cozimento em fornos de temperaturas de aproximadamente 1.500 °C, obtendo-se o clínquer. Os combustíveis mais comumente utilizados para a geração de energia térmica, nesta fase do processo produtivo da autuada são: o carvão, o coque e o óleo combustível.

A fabricação do cimento se completa na moagem conjunta do clínquer, gesso e outros aditivos (calcário, escória, cinza ou pozolana) para produzir o Cimento Portland. Nesta última fase, há também utilização de energia elétrica, para a movimentação das moedeiras, equipamentos afetados diretamente ao processo fabril da empresa.

Pela análise do processo produtivo acima detalhado, entendo, divergindo do relator, que os itens energia elétrica e os combustíveis consumidos (carvão, coque e óleo combustível) no aquecimento dos fornos de produção, são produtos intermediários do processo de produção do cimento, e estão, portanto, albergados no conceito de “material secundário”. Não são agregados ao produto final, mas participam diretamente do processo de transformação industrial das matérias-primas, na condição de elementos indispensáveis. Por essa razão as parcelas de ICMS relativas a esses itens: energia elétrica, óleo combustível, carvão e coque - não devem excluídas da base de cálculo das transferências interestaduais de cimento para o Estado da Bahia.

Ressalto que a energia elétrica, a depender do processo produtivo, poderá ser enquadrada como matéria-prima, a exemplo do que ocorre na eletrólise, para a produção de alumínio; ou produto intermediário/material secundário. Em ambas as participações ao adquirente da energia é assegurado o direito de lançar o crédito fiscal na conta corrente do imposto.

Considerando o acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, considerando legítimos os estornos de crédito tão somente dos seguintes itens: depreciação e/ou amortização; manutenção; mão-de-obra indireta; demais custo de produção.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unanime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0001/13-8**, lavrado contra **VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.097.368,28**, 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, 21 de maio de 2013.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE/RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – JULGADOR

TOLSTOI SEARA NOLASCO – JULGADOR/VOTO DIVERGENTE