

A. I. N° - 206891.0014/11-6
AUTUADO - ITABA INDÚSTRIA DE TABACO BRASILEIRA LTDA
AUTUANTE - MARCOS ANTONIO SILVA CARNEIRO, EUZIANE GOUVEIA DA SILVA,
JOAQUIM MAURICIO MOTTA L JORGE e PAULO CESAR DA SILVA BRITO.
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 16/12/2013

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0212-05/13

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. TRANSFERÊNCIAS DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO. A base de cálculo é o valor correspondente ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, nos termos do art. 13, § 4º, II, da LC n° 87/96 e art. 17, § 7º, II, da Lei n° 7.014/96. Dispositivos legais reproduzidos no RICMS/97, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores. Cálculos do débito fiscal efetuados em conformidade com as disposições legais e os ditames da ciência contábil. Não acatadas as preliminares de nulidade da autuação. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado 18/04/2011, em para exigir ICMS no valor de R\$293.190,51, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, letra “a”, com as seguintes imputações:

INFRAÇÃO 1 – 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, convênio ou protocolo. Valor: R\$75.799,63. Meses de abril a dezembro de 2006.

INFRAÇÃO 2 - 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, convênio ou protocolo. Valor: R\$217.390,68. Meses de janeiro a dezembro de 2007.

O Auto de Infração teve por base os seguintes documentos: a) cópias das notas de transferência (amostra mensal); b) cópias da declaração de custos apresentada pela empresa; c) cópias do livro Registro de Entradas; d) recibo de recepção de arquivos eletrônicos; e) cópia da DIPJ (imposto de renda pessoa jurídica); f) e-mails, g) termo de início de prorrogação de fiscalização; h) memória de cálculo.

A autuação foi baseada na planilha de custo de produção de mercadorias fabricadas pela empresa ITABA INDÚSTRIA DE TABACO BRASILEIRA LTDA., que mesmo intimada para fazer o detalhamento dos itens que compõem o custo total de produção, não o fez de forma discriminada e modo a permitir a identificação dos elementos previstos no referido dispositivo legal.

O contribuinte foi notificado do Auto de Infração, via A.R., em 27/04/11 (doc. fl. 176).

Apresentou impugnação formulada nos seguintes termos (fls. 178 a 187):

A impugnante tem por objeto social a industrialização e comercialização de tabaco e derivados com comerciantes estabelecidos no Estado da Bahia, sempre efetuando os respectivos recolhimentos a título de ICMS em favor do erário.

Preliminarmente argüiu a nulidade do lançamento por carência de embasamento legal. Ressaltou que o presente Auto de Infração deve ser julgado inepto de plano, posto não se poder depreender da leitura do mesmo, com clareza, quais suas razões e nem quais os direitos invocados.

Neste sentido, pontuou que os artigos utilizados para enquadrar as infrações apontadas no Auto de Infração (artigos 93, parágrafo 5º, inc. II e 97, inc. VII e 124 do RICMS/BA) não demonstram pontualmente quais obrigações teriam sido descumpridas pela Impugnante. Para o caso transcreveu na peça de defesa decisão administrativa originária da Receita Federal.

No mérito, discorreu que o trabalho fiscal apurou, com base em arbitramento, que a Impugnante teria se beneficiado indevidamente de crédito de ICMS decorrente de suas operações interestaduais, com base de cálculo superior à permitida no artigo 13, parágrafo 4º, da Lei Complementar nº 87/96.

Neste passo, tomando como base os totais de “custos de produção” extraídos dos balancetes e das quantidades produzidas pela empresa, a autoridade fiscal procedeu ao “arbitramento” do “custo médio” das mercadorias fabricadas pela Impugnante, por produto e unidade.

De início, sustenta que a autuação impugnada foi lavrada com base em presunções, circunstância esta inadmissível, pois o processo administrativo fiscal tem de ser guiado pelo princípio da verdade real. Que embora o trabalho fiscal tenha se baseado em previsão da Lei Complementar nº 87/96, segundo a qual a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias pode ser: (i) o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; ou (ii) o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não há, no texto legal, qualquer referência às hipóteses em que uma forma de cálculo deve ser utilizada em detrimento da outra, embora cada uma delas resulte em um efeito financeiro diferente.

Entretanto, sem prejuízo das ressalvas anteriores, mencionou que a mera definição do conceito de “custo de produção”, para fins de apuração da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, conduz à comprovação da impropriedade da autuação levada a efeito.

Citou o artigo 146, inciso III, da Constituição Federal, que estabelece caber à lei complementar fixar normas gerais em matéria tributária e definir regras relativas a fatos geradores e base de cálculo. Com fundamento de validade neste dispositivo, o artigo 110 do Código Tributário Nacional dispõe que *“a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados (...) para definir ou limitar competências tributárias”*.

Dessa forma, a lei tributária da União, dos Estados, Municípios e Distrito Federal, não pode alterar em nada a definição, conteúdo, alcance, conceitos e formas de institutos de direito privado, para fins de tributação. Isto porque o Direito Tributário é um direito de superposição e se vale de conceitos já existentes para definir e regulamentar os tributos que incidem sobre as atividades econômicas já regidas pelo Direito Privado, e o conceito de “custos de produção” decorre do Direito Privado.

Neste sentido, mencionou os itens 8 e 11 da Norma de Procedimento Contábil (NPC) 2 do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) define o que é “custo” e “custo de produção”, conforme abaixo:

“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. Gastos gerais e administrativos, quando não claramente relacionados com a produção, não são incorporados ao custo dos estoques.”

Para a defesa, com fundamento no NPC 2 do IBRACON, enquadram-se no conceito de “custo de produção”:

— *Os incorridos e necessários na produção de determinado bem até a etapa em que ele (o bem) estiver em condições de ser comercializado;*

— *Em relação aos bens em estoque produzidos pela própria empresa, considera-se “custo de produção” a soma dos gastos com matéria-prima, mão-de-obra direta e quaisquer outros gastos fabris (como mão-de-obra indireta, energia, depreciação, etc), **excluídos apenas e tão-somente aqueles cuja ocorrência é imprevisível.***

No mesmo sentido, citou o ensinamento do Professor Eliseu Martins (“*Contabilidade de Custos*”, São Paulo, Ed. Atlas, 1996, cap. 2, pg. 46), segundo o qual, “custos de produção” são:

“(…) os gastos incorridos no processo de obtenção de bens e serviços destinados à venda, e somente eles. Não se incluem nesse grupo as despesas financeiras, as de administração e as de vendas; e é bastante difícil em algumas situações a perfeita distinção entre elas. Não são incluídos também os fatores de produção eventualmente utilizados para outras finalidades que não a de fabricação de bens (serviços) destinados à venda. (...)”

Destacou o seguinte trecho extraído à fl.44 da obra citada, “*in verbis*”:

— *Os gastos realizados na produção antes de o bem estar pronto para a venda serão “custos de produção”;*

— *Os gastos realizados após a industrialização do bem (ou seja, quando estiver pronto à venda) não serão “custos de produção”, mas sim “despesas de venda”.*

Portanto, pondera a defesa, o artigo 110 do CTN proíbe a distorção dos conceitos de Direito Privado pelos entes tributantes ao exigirem seus tributos. De igual modo, resta patente que “custo de produção” é um conceito de Direito Privado, mais especificamente, da Contabilidade. A partir de uma interpretação sistemática com base nas disposições do artigo 110 do CTN e do conceito de “custo de produção” dado pela Contabilidade, afirma que a lista do artigo 13, parágrafo 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96 não é (e nem poderia ser) taxativa, sob pena da criação de duas regras jurídicas contraditórias, o que não é aceitável dentro do ordenamento jurídico nacional.

Mais à frente a impugnante relata que a unidade federativa de origem da Impugnante (Estado de São Paulo) permite ao contribuinte incluir na base de cálculo do ICMS incidente na transferência interestadual de mercadorias valores que, de acordo com seu processo produtivo específico, compõem o “custo de produção”. Transcreveu, a parte conclusiva, da Decisão Normativa CAT 05/05, da Secretaria da Fazenda de São Paulo (SEFAZ/SP), nos seguintes termos:

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

Para a defesa não se pode admitir que a fiscalização interprete que existe um “custo de produção” para efeitos contábeis (Direito Privado) e um “custo de produção” para efeitos tributários. Sustenta, haver neste caso, uma absoluta insegurança jurídica na medida em que o contribuinte se vê no impasse de seguir a regra paulista - com margem para autuação no Estado de destino, como é o caso, ou ignorá-la, podendo ser autuado pela Fazenda de São Paulo por recolhimento a menor de ICMS.

Entende que houve também ofensa ao princípio da não-cumulatividade, com perdas financeiras evidentes e irreparáveis, em que o contribuinte destacaria o ICMS (por seu estabelecimento remetente) sobre a base de cálculo exigida pelo fisco Baiano e tomaria (pelo estabelecimento destinatário) crédito em montante inferior ao destacado.

Ao finalizar a peça defensiva requereu que a mesma seja recebida e conhecida para que, ao final, seja julgada totalmente procedente, cancelando-se o auto de infração. Protestou a impugnante pela posterior juntada de documentos e alegações, especialmente a produção de prova pericial contábil em seus livros fiscais e registro de estoque. Por derradeiro, requereu que as intimações dos atos e decisões proferidas neste processo administrativo sejam efetuadas, sob pena de nulidade, na pessoa desse subscritor, com endereço profissional na Al. Joaquim Eugênio de Lima, nº 739, 3º andar, São Paulo, Capital – CEP 01403-001.

A fl. 213, do presente PAF o órgão de preparo declarou a intempestividade da defesa administrativa procedendo, em seguida, o arquivamento da peça. Devidamente intimado o contribuinte impugnou a medida (fls. 216 a 223). Às fls. 291 a 293, o CONSEF, em ato de seu presidente, precedido de parecer técnico, conheceu e proveu a impugnação ao arquivamento de defesa. Com isso a peça impugnatória seguiu o curso normal de processamento.

A informação fiscal foi prestada às fls. 241 a 288. Os autuantes frisaram, inicialmente, que o objetivo da informação fiscal é procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS na hipótese de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação, de modo que, didaticamente, se compreenda os lindes da controvérsia ora instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal.

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

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

Registraram que as empresas que transacionam em mais de um Estado não podem olvidar da compreensão do real sentido e alcance da regra prevista no art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, para não destacar ICMS a mais (quando da emissão das notas fiscais de transferências interestaduais) e recolher aos cofres do Estado de origem valor maior que o devido, pois, no conjunto das operações entre os mesmos titulares e em decorrência do princípio constitucional da não-cumulatividade, o contribuinte sempre pagará o mesmo valor de imposto.

Ressaltaram que esse aspecto deve ser sublinhado pelo simples fato de que, se incorrer em erro, ou seja, se o contribuinte pagar imposto a menos para qualquer ente tributante, possíveis implicações financeiras poderão ocorrer, haja vista que o Fisco tenderá a utilizar os meios ao seu alcance para ter de volta o que lhe pertence. Frisaram que o que se busca é examinar a correta partilha do ICMS entre os entes tributantes (Estados e Distrito Federal), nas operações de transferências interestaduais de produtos industrializados. Para a questão a citada LC nº 87/96 faz menção ao CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA, que compreende o somatório de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, eliminando-se, portanto, os demais itens de custo, para se determinar a base de cálculo das operações de transferência interestadual.

Partindo dessas premissas os autuantes transcreveram na peça informativa a bases que serviram de lastro para o lançamento de ofício, envolvendo decisões do STJ, STF, CONSEF-BA, Pareceres da Procuradoria do Estado da Bahia - PGE, que se encontram também enumeradas no corpo do Auto de Infração.

Passaram em seguida a enfrentar os argumentos apresentados na peça de defesa. No tocante, à nulidade os autuantes destacaram, de início, que a auditoria fiscal-contábil foi devidamente respaldada em lei nacional – LC nº 87/96 – a qual todos os entes tributantes devem rigorosa obediência. Citaram o art. 13, § 4º, II, da citada lei complementar, ressaltando que o dispositivo em referência foi reproduzido na legislação local.

Ao ingressar no mérito, rebateram a alegação de que *trabalho foi feito “com base em arbitramento” e que a empresa pode utilizar o custo total para definição da base de cálculo do ICMS*. Frisaram que na Auditoria Fiscal foi utilizado o custo total, cuja base de cálculo favorece ao contribuinte, visto ser maior que o somatório dos elementos de custo de produção fixados pela LC nº 87/96 – Art. 13, § 4º, inciso II (matéria-prima; material secundário; acondicionamento e mão-de-obra).

Que a autuada 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 e mais uma margem de valor agregado. No entanto, a autuada teria que obedecer, em primeiro lugar, ao que está prescrito expressamente Constituição Federal e, ato contínuo, ao que prevê a Lei Complementar do ICMS.

Em seguida, os autuantes, ao rebaterem as alegações defensivas, passaram a fazer uma exegese ou análise sobre como melhor se interpretar o disposto no art. 13, § 4, II da LC nº 87/96, utilizando como parâmetro os dispositivos dos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional (CTN), combinado com o que está disciplinado nas normas da ciência contábil.

Tomaram como pressuposto válido o fato de que a lei complementar nº 87/96 fixou ou elegeu taxativamente ou literalmente, os elementos de custo de produção (matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento), que, somados, formam a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados.

Na realização da auditoria, destacaram os autuantes, 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, não se admitindo nenhum outro tipo de custo, além dos elencados. Em decorrência, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF etc, partindo dessa premissa, devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal. Observaram, ainda, em relação ao frete, que a denominada cláusula CIF é juridicamente inaplicável às transferências, por não se apresentarem, nessa relação, as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador (pessoas jurídicas distintas).

A partir de ensinamentos doutrinários passaram a analisar as normas gerais de Direito Tributário (em especial nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional - CTN), com o fito de construir a melhor exegese quanto ao conceito desses elementos de custo de produção.

Nesse sentido, observaram que lastreado no texto constitucional (art. 146, III), o Código Tributário Nacional (CTN) – lei ordinária com *status* de lei complementar – estabeleceu as “*normas gerais em matéria de legislação tributária*”. Transcreveram o art. 109 do CTN, que prescreve que os princípios gerais de direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos efeitos tributários. Citaram também lições de Leandro Paulsen, in *Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 10. ed. rev. atual. – porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2008, e de Luciano Amaro, em *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 214-215, para afirmarem que o silêncio da lei tributária significa que o instituto foi importado pelo direito tributário sem qualquer ressalva. Se o direito tributário quiser determinar alguma modificação nos efeitos tributários há que ser feita de modo expresso. Em suma: o instituto de direito privado é “importado” pelo direito tributário, com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações. A compra e venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o

gerente etc. etc. têm conceitos postos no direito privado, que ingressam na cidadela do direito tributário sem mudar de roupa e sem outro passaporte que não o preceito da lei tributária que os “importou”.

Frisaram em seguida que se o direito tributário, através da LC nº 87/96, por permissão explícita da Carta Maior, tivesse a intenção de alterar a identidade do instituto da Ciência Contábil ou de direito privado (especificamente com relação à definição do que seja matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento), teria que fazê-lo de modo expresso para poder surtir e operar os efeitos fiscais.

Linhas à frente citaram o art. 110 do CTN, que estabelece que :*“A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”* Transcreveram também lições de doutrinárias de tributaristas pátrios, entre eles Sacha Calmon Navarro Coelho, Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleeiro, para afirmarem que havendo silêncio da leis tributárias, como ocorre no presente caso em relação à 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.

Nesse sentido os autuantes foram buscar 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 ou fixou os elementos de custo de produção que deverão compor ou formar a base de cálculo, mas não conceituou o que seria cada um deles.

A partir das Normas da Ciência Contábil (Contabilidade de Custos) e de outros institutos de Direito Privado, e tomando por referência o trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, citado à fls. **424/424** do presente PAF, os autuantes trouxeram as seguintes informações, abaixo transcritas:

“São três os elementos básicos do Custo industrial:

Materiais;

Mão-de-obra;

Custos indiretos de fabricação.

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

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

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

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

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

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

Custos Indiretos de Fabricação: Compreendem os demais gastos necessários para a fabricação dos produtos, como: aluguéis, energia elétrica, serviços de terceiros, manutenção da fábrica, depreciação, seguros diversos, material de limpeza, óleos e lubrificantes para as máquinas, pequenas peças para reposição, telefones e comunicações etc.” [...]

Segundo essa definição, pontuaram os autuantes, 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.

Apresentaram também para análise a resposta à consulta feita ao Portal de Auditoria [mailto:portaldeauditoria@portaldeauditoria.com.br]), de lavra de Paulo H. Teixeira, citado às fls. 425/426 dos autos.

Destacaram, ainda, a consulta formulada ao presidente do CRC-SE, Dr. Romualdo Batista de Melo, para sedimentar o entendimento sobre os elementos de custo de produção previstos na LC nº 87/96, reproduzido às fls. 426/427 do PAF:

“O conceito contábil de Custo com Matéria prima refere-se “ao gasto, (consumo), da matéria essencial para a produção de um produto”. Teoricamente o produto não poderia existir sem a sua presença. Tomando-se como exemplo a fabricação de uma mesa de madeira a madeira seria a matéria prima.

O Custo com a Mão-de-obra refere-se a todo o gasto com a apropriação de salários, gratificações, horas-extras etc., e encargos sociais do pessoal envolvido exclusivamente na produção de um produto - direta ou indiretamente. Convém ressaltar que estes valores devem ser apropriados pelo regime de competência e não pelo regime de caixa. Assim, deverão ser considerados nos encargos sociais, os custos com o provisionamento de férias, 13º salário, aviso prévio e outros.

O Custo com Material secundário refere-se aos materiais complementares que estarão presentes no produto. No exemplo da produção de uma mesa de madeira, poderiam ser considerados como material secundário, o verniz utilizado, os pregos ou parafusos e outros materiais que estariam presentes no produto além da matéria prima.

O Custo com o Acondicionamento, ou embalagem, refere-se ao custo com a aquisição de todos os materiais utilizados para a embalagem e acondicionamento do produto para serem entregues ao cliente.

O comando contido no art. 13, § 4º da Lei Complementar 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. (destaques inclusos”.)

Por fim, mencionaram lições doutrinárias extraídas de LEONE, George Sebastião Guerra e LEONE, Rodrigo José Guerra: Dicionário de Custos, São Paulo, Atlas, 2004, pág. 192, conforme abaixo transcrito (fls. 427/428):

“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, (...).”

Teceram comentários acerca dos conceitos contábeis relacionados à depreciação e mão-de-obra (fixa e variável), fazendo críticas à legislação de Minas Gerais, por ter distorcido no seu Regulamento esses elementos que possuem definição na ciência contábil.

A título exemplificativo tomaram por referência, para ilustrar as explicações apresentadas, a planilha de custos de um empresa do ramo de vestuário com os seguintes elementos de custos: MATERIAIS DE PRODUÇÃO: tecido de algodão; tecido sintético; MATERIAIS SECUNDÁRIOS: linha, botões, etiquetas; MATERIAL DE EMBALAGEM: envelope plástico, caixa e papelão; MÃO-DE-OBRA DIRETA; DESPESAS DOS SETORES ADMINISTRATIVOS, DESPESAS DOS SETORES OPERACIONAIS; e DESPESAS DO SETOR DE PRODUÇÃO: energia;

Frisaram ainda, na peça informativa, que o frete não é elemento do custo de produção industrial pelo simples fato desse dispêndio não ocorrer no processo produtivo ou fabril. As parcelas do

frete, nas operações subseqüentes de vendas ou de transferências de mercadorias, constituem despesas do processo de comercialização ou de transferência não existindo nenhum vínculo (direto nem indireto) com o custo de produção.

Fizeram referências a decisões administrativas acerca da matéria posta em discussão nestes autos, a exemplo da Consulta nº 090 do fisco do Estado da Paraná, na linha de que a base de cálculo nas transferências de produtos industrializados abarca a mão-de-obra empregada no setor fabril, seja ela direta ou indireta. Além disso, a composição do custo de transferência abrange tão somente os elementos enumerados na lei, não podendo nada ser acrescentado ou subtraído, por se tratar de matéria de reserva legal.

Um outro ponto enfatizado na informação foram as rubricas energia elétrica e combustíveis, contabilizadas pelas empresas como despesas ou outros custos, visto que essas parcelas não estão albergadas no conceito de matéria-prima ou material secundário.

Mais à frente os autuantes fizeram considerações em torno das impropriedades das legislações internas do Estado de Minas Gerais (art. 43, § 2º, incisos I a IV, do RICMS) e São Paulo (Decisão Normativa CAT-5, de 15/06/05), relacionadas à formação da base de cálculo nas transferências, que contemplam rubricas como “mão-de-obra tecnológica” ou que se referem aos elementos de custos contidos na lei como meramente exemplificativos.

A partir das considerações acima, os autuantes sustentam que os elementos de custo formadores da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96 estão claramente identificados: 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).

Corroborando este entendimento mencionaram também os ensinamentos do Prof. Creso Cotrim ratificando 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.

Reiteraram, também, as decisões do STJ (Superior Tribunal de Justiça), STF (Supremo Tribunal Federal) e Conselho de Contribuintes, na linha de que as leis complementares ao definir os fatos geradores e fixar as bases de cálculo, o fazem de forma expressa, nada tendo haver com normas meramente exemplificativas. Nesse sentido o Acórdão CFJ Nº 1794/00 - Bahia; Nº 0409-11/03; Nº 0210/04 entre outros. No STJ, o recurso especial(Resp) nº 1.109.298-RS (2008) e o Resp nº 707.635-RS (2005). No STF, o RE 381829-RJ e o RE 91737-MG.

Nas considerações finais os autuantes destacaram que o cerne da discussão posta no presente P.A.F. 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.

Observaram ainda que esse procedimento 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. Que a Unidade que faz essa ampliação indevida da base de cálculo concede, em muitos casos, benefícios fiscais e conseqüentemente não arrecadam, 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.

Lembraram 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.

Citaram Aliomar Baleeiro, relativamente à definição de receita pública, para afirmar que o inapropriado alargamento da base de cálculo pela legislação de uma unidade federada de origem da mercadoria, acarreta o pagamento indevido de tributo (por força da ampliação indevida da base de cálculo).

Citaram o Ministro Gilmar Mendes, ex-presidente do STF, nos seguintes termos:

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 (...)”

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, Plenário, 12.06.2008.

Entendem 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 haveria violação ao 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 Lei Complementar 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, os autuantes sustentam que o trabalho fiscal deve ser mantido e postulam pela total procedência do Auto de Infração.

VOTO

O Auto de Infração traz a exigência de ICMS em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal do imposto, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem em montante superior àquele estabelecido em lei complementar. Refere-se a transferências de produtos resultantes do processo industrial da autuada, que envolve tabaco e derivados.

Afasto, inicialmente, a alegação defensiva de que o lançamento fiscal contraria o princípio da legalidade ou que o mesmo carece de embasamento legal, haja vista que, conforme narrarei mais adiante, a exigência tributária se encontra devidamente fundamentada na Lei Complementar do ICMS e nos dispositivos da legislação estadual do ICMS. Por outro lado a administração pública, no caso concreto, apenas aplicou aquilo que a lei expressamente lhe possibilita, segundo uma interpretação razoável e tendo por fundamento outras decisões judiciais e administrativas, citadas no corpo do Auto de Infração.

No tocante à tese defensiva de houve arbitramento da base de cálculo, valendo-se a fiscalização de presunções não autorizadas em lei, também não há como se acatar os reclamos da impugnante. Isto porque, as planilhas e relatórios anexados ao Auto de Infração, às fls. 13 a 61 e fl. 127 revelam que a auditoria fiscal tomou por base os custos de produção fornecidos pela própria empresa em relação ao produto cigarro (código nº 2402.20.00), para os exercícios de 2006 e 2007. Os auditores fiscais se valeram também das informações existentes nas notas fiscais de transferência e nos livros de apuração o ICMS com os correspondentes registros.

No mérito, o contribuinte pugna pela improcedência da autuação, alegando que na composição da base de cálculo foram utilizadas as rubricas previstas na legislação para a operação de transferência interestadual para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Relaciona os componentes do custo de transferência, sob a justificativa de tratar-se de números abertos, a exemplo do enunciado pela Decisão Normativa CAT-5, da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, concluindo que tem o direito de transferir o bem pelo custo contábil integral.

Defende, ainda, que o termo acondicionamento inclui todos os custos necessários ao acondicionamento dos produtos, além de manutenção, amortização e depreciação relativa ao prédio e maquinário e que havendo circulação de mercadorias, esta provoca o frete CIF, indevidamente glosado pelos Auditores Fiscais.

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

Nessa diretiva é pacífica a jurisprudência do CONSEF, conforme se pode deduzir das decisões exaradas nos Acórdãos nºs 0082-12/12, 0432-12/11 e 0166-12-13, todos mencionados no corpo do Auto de Infração. Nessa mesma linha, as decisões do STJ, no Resp. nº 1.109.298-RS e no Resp. nº 707.635-RS e do STF, no RE nº 79452-RS, também citados na peça inaugural do presente processo administrativo fiscal.

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

Ocorre que as 04 (quatro) rubricas mencionadas na norma legal – MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO, MÃO DE OBRA DIRETA e ACONDIONAMENTO são não definidas na LC nº 87/96 e em nenhuma outra norma tributária. Em razão disso o interprete do direito tributário, para aplicá-lo, deve necessariamente recorrer aos conceitos oriundos do direito privado, em especial a ciência contábil.

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

O art. 109 do CTN prescreve que os princípios gerais de direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos efeitos tributários. No silêncio da lei tributária o instituto pode ser importado do direito privado, com a mesma conformação, sem deformações, nem transfigurações. Assim, por exemplo, a compra e venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente etc., têm conceitos postos no direito privado, que ingressam na cidadela do direito tributário, sem mudar de roupa e sem outro passaporte que não o preceito da lei tributária que os “importou”.

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

Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

Portanto, havendo silêncio das leis tributárias, como ocorre no presente caso em relação à LC 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.

Os autuantes, conforme ressaltamos acima, foram buscar 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 ou fixou os elementos de custo de produção que deverão compor ou formar a base de cálculo, mas não conceituou o que seria cada um deles.

A partir das normas da Ciência Contábil (Contabilidade de Custos) e de outros institutos de Direito Privado, e tomando por referência o trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, citado à fls. 260 a 262 do presente PAF, que acolho como prova técnica, os autuantes trouxeram as seguintes informações, abaixo transcritas:

“São três os elementos básicos do Custo industrial:

Materiais;

Mão-de-obra;

Custos indiretos de fabricação.

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

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

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

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

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

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

Custos Indiretos de Fabricação: *Compreendem os demais gastos necessários para a fabricação dos produtos, como: aluguéis, energia elétrica, serviços de terceiros, manutenção da fábrica, depreciação, seguros diversos, material de limpeza, óleos e lubrificantes para as máquinas, pequenas peças para reposição, telefones e comunicações etc.” [...]*

Nesse contexto, as energias, os combustíveis, a depreciação, mão-de-obra tecnológica e materiais consumidos no processo INDUSTRIAL não estão albergados no conceito de matéria-prima ou material secundário.

Corroborando este mesmo entendimento cito trechos do livro “Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações”, dos Mestres Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke, editado 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:

- *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).

Cabe agora fazer uma breve exegese (interpretação) dos dispositivos normativos em que se fundamenta a exigência fiscal e a questão atinente ao princípio da não cumulatividade citado pela defesa.

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

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

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

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

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

No caso em tela, por se tratar de transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, o próprio princípio encontra efetividade na LC que, ao disciplinar o regime de compensação, fixa os elementos necessários à operacionalização do sistema de abatimentos, que não poderia, em absoluto, significar alteração de direitos nem a concessão de privilégios para quaisquer entes da mesma federação. Assim, é também a própria Lei Complementar nº 87/96 que estabelece os critérios como essa transferência ocorrerá, de sorte que não se amesquinhe toda a sistemática pensada para o ICMS, o que o fez através do art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96, reproduzido no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96 (Lei do ICMS-BA). Desse modo verifica-se que os créditos escriturados, e objeto do presente estorno, não são simples aplicação da não-cumulatividade constitucional do ICMS.

A base impositiva constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário por conter a dimensão da obrigação quantificando o objeto da imposição fiscal. Relativamente às

operações com mercadorias aplicam-se as regras da Lei Complementar nº 87/96 que, em comando da própria Constituição Federal diz caber à lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais definindo os fatos geradores e contribuintes (art. 155, § 2º, XII, “i” e art. 146, III, “a”).

Art. 146. Cabe à lei complementar:

...

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.

Assim sendo, regras para o estabelecimento da base de cálculo do ICMS, devem ser buscadas a partir do texto constitucional. Este remete para a Lei Complementar, que traçará linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e coerência do ordenamento jurídico nacional. A base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC nº 87/96 (texto reproduzido no Estado da Bahia no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96).

Art. 13 – A base de cálculo do imposto é:

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

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

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

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

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

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

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

É sabido que o ICMS é um imposto sobre o consumo, o encargo dele decorrente é a final, suportado, pelo consumidor final. Produtor, industrial, distribuidor e comerciante se resolvem mediante o sistema de crédito do imposto pago na etapa anterior e aqui, sim, diante do princípio não cumulatividade do imposto. Mantido o procedimento do autuado, a lógica do ICMS estaria

comprometida, uma vez que o Estado onde localizado está o consumidor final, tendo recebido transferência superfaturada, deixa de receber parcela do produto que lhe compete no sistema de repartição engendrado pelo ICMS.

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

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

Voltando ao aspecto contábil da questão posta nos autos observo que foi pontuado corretamente na peça informativa, a partir de literatura especializada, a diferença entre “matéria-prima” (MP) e “material secundário” (MS). A primeira (MP) é mais importante porque entra em maior quantidade no processo produtivo, enquanto que a segunda (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. A título exemplificativo, podemos tomar como referência uma empresa do ramo de vestuário com os seguintes elementos de custos: MATERIAIS DE PRODUÇÃO (MATÉRIA-PRIMA): tecido de algodão; tecido sintético; MATERIAIS SECUNDÁRIOS: linha, botões, etiquetas; MATERIAL DE EMBALAGEM: envelope plástico, caixa e papelão.

Importante destacar ainda as decisões do STJ, na linha de que a energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumo, matéria-prima, nem produto intermediário, pois não se incorporam nem são consumidos em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de “bens de uso e consumo” (AgRg no RE nº 731885 – PR – Rel. Ministro Luiz Fux, DJ de 20/03/2006; RESP nº 518656-RS – Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 31/05/2004; AgRg no AG nº 623105-RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21.03.2005; AgRg no RE nº 826689-RJ – Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 22/06/2006).

Assim, considerando que nas operações interestaduais de transferências, a definição da base de cálculo é matéria reservada à Lei Complementar, a mesma não pode ser modificada por nenhuma lei estadual. Permitido fosse a cada estado interpretar a LC nº 87/96 de acordo com os seus interesses, importaria em grande insegurança jurídica, além de implicar em prejuízo ao pacto federativo. O legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como sendo “o custo da mercadoria produzida”, dando sua interpretação para o que significa este custo. Não foi dada liberdade ao intérprete para adotar conceito diverso ou para integrar o texto de modo a completar-lhe o sentido. O custo ao qual faz referência o legislador não é o custo contábil, mas um conceito específico para uma finalidade também específica: a base de cálculo das transferências interestaduais. Também não podem ser feitas alterações, em atenção ao regramento da hierarquia presente em nosso ordenamento jurídico, mediante a imposição de decretos ou mesmo normas ditas complementares, a exemplo da Decisão Normativa CAT - Nº 5/2005, citada pelo autuado.

Com relação à rubrica condicionamento, destacado pelo autuado, entendo não possuir o alcance pretendido pelo sujeito passivo, uma vez a LC 87/96, não faz tal prescrição, não podendo o

intérprete incorporar no seu conceito os “custos diretos e indiretos necessários ao condicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica”.

De igual forma, o frete com cláusula CIF é uma despesa operacional e não custo com produção, surgindo num momento posterior à constituição do custo, isto é, quando o produto já está formado. Além disso, é juridicamente inaplicável, pois faltam as figuras de remetente e de destinatário como pessoas jurídicas distintas.

Logo, ao constituir base de cálculo de forma não prevista na mencionada LC nº 87/96, que é respaldada, como já demonstrado, na Constituição Federal, o autuado assume o risco e a responsabilidade pela exigência do crédito tributário, além de suportar o consequente ônus financeiro. Ainda que tenha agido em cumprimento à orientação dada pela própria administração do estado de origem, a obrigação tributária existente com o Estado da Bahia deve ser preservada.

Em suma, nas operações de transferências de mercadoria entre o estabelecimento fabricante remetente e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, segundo dispõe o inciso II do § 4º do art. 13 da LC nº 87/96 e não o seu custo total. Tal regra de tributação não pode ser desprezada em função da imposição de outros diplomas legislativos, sob pena de se ver descaracterizada toda a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual. Ainda mais, porque nas operações de transferência, mesmo ocorrendo circulação física da mercadoria, não se observa um negócio jurídico mercantil, não existindo, por consequência, uma transmissão de titularidade. Isto porque, apesar da circulação física, não houve uma circulação jurídica, haja vista que a operação não foi realizada entre duas pessoas distintas. Em outras palavras, não houve a mudança de proprietário ou de possuidor da mercadoria, não ocorrendo, portanto, a mudança de titularidade. No entanto, tais transferências, são consideradas fatos geradores de ICMS, tendo em vista a opção exercida pelo legislador das normas gerais. Com acerto, sobretudo quando a mercadoria é transferida para estabelecimento do próprio remetente, porém situado em território de outra pessoa política (Estado ou Distrito Federal), em função da atual regra matriz do ICMS cuja remessa traz reflexos tributários às pessoas envolvidas no processo de transferência, tanto para o estabelecimento de origem como para o estabelecimento de destino.

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

É sabido que sendo o ICMS um imposto sobre o consumo, o encargo dele decorrente é, no fim da cadeia mercantil, suportado pelo consumidor final. Produtor, distribuidor e comerciante se resolvem mediante o sistema de crédito do imposto pago na etapa anterior (não-cumulatividade). Caso fosse mantido o entendimento do autuado, a lógica do ICMS estaria comprometida, uma vez que o estado onde está localizado o consumidor final, tendo recebido transferência com valor a maior, deixaria de receber parcela do tributo que lhe competia no sistema de repartição engendrado pelo ICMS.

Mesmo tendo a competência legislativa estadual, as unidades federativas devem estrita obediência às regras gerais emanadas do texto complementar. Nessa política tributária é que o legislador procurou delimitar a base de cálculo nas operações de transferência, no caso em tela, relacionando itens de valores mais relevantes, tributados pelo ICMS (matéria prima, material secundário e acondicionamento), além da mão de obra, objetivando promover uma justa partilha do imposto entre o estado produtor e o consumidor.

Saliento, ainda, que conforme decisão proferida pelo STJ no RE nº 707.635-RS/2004, a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à lei complementar. No presente caso, o disposto no

art. 13, § 4º, inciso II da LC nº 87/96 não pode ser modificado por lei estadual e muito menos por decisões normativas, tendo em vista que são regras hierarquicamente inferiores à mencionada Lei Complementar. Caso se entenda ao contrário, cada estado poderia interpretar a LC nº 87/96, de acordo com os seus interesses, o que certamente geraria insegurança jurídica e motivaria o incremento da denominada “guerra fiscal”.

Enfatizo que este posicionamento (interpretação literal do art. 13, § 4º da LC nº 87/96), não é um posicionamento isolado, haja vista que já foi manifestado pelo STJ (RE 707.635-RS). A restrição imposta pela LC nº 87/96, referente a matérias-primas, materiais secundários e de embalagem (acondicionamento), estende-se a outros dispositivos e diplomas legais, (art. 2º da Port. nº 607/2006 da SUFRAMA; art. 3º do Dec. nº 6.008/2006), bem como já foi manifestado em decisões de segunda instância deste Conselho, a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 0409-11/03, 0234/12-04, 0340-11/06 0383-12/08 e **0387-12/08**, sendo que deste último transcrevo trechos do voto proferido por este mesmo relator em processo administrativo envolvendo idêntica discussão:

“Filio-me a linha de interpretação restritiva. Primeiro por considerar que as parcelas correspondentes ao custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra, pela sua dimensão aberta, originária da ciência contábil, deve partir dos fins a que objetiva a lei do ICMS, que por ser tributo de competência estadual, tem a repartição da carga tributária, nas operações interestaduais, dividida entre os Estados produtores e Estados destinatários das mercadorias. Há que se privilegiar o aspecto teleológico da norma. Nessa linha de entendimento, em raciocínio analógico, observa-se que a fixação das alíquotas, nas operações interestaduais são, em regra, de valor inferior às estabelecidas para as operações internas, considerando que a repartição do imposto deve aquinhoar o Estado de destino com a maior parcela. Nesse mesmo sentido, interpretamos que o conceito de custo de produção, para fins de transferência, deve ser restritivo, para abarcar tão-somente aquelas parcelas diretamente afetadas ao processo de produção industrial. Por matérias primas, os produtos diretamente incorporados ao produto final; por materiais secundários aqueles que participam diretamente do processo produtivo, como elemento indispensável, sem se agregar do produto final; por mão-obra, aquela afetada diretamente ao processo de produção; e por material de acondicionamento tão-somente os itens utilizados na embalagem das mercadorias que saírem da área de produção.

(...)

Nessa mesma linha de inteligência, adotando-se a interpretação gramatical ou literal, se a vontade do legislador fosse a preconizada pelo recorrido, o texto da lei deveria se limitar, por exemplo, às expressões “custo das mercadorias produzidas” ou “custo de produção industrial”, sem descer a detalhes quanto aos componentes do custo, conforme fez a LC 87/96 e a norma estadual baiana, positivada no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96. É de se concluir, portanto, seja através da interpretação teleológica, seja através da hermenêutica textual, que o conceito de custo industrial não pode admitir ampliação, sob pena, inclusive, de ferir o pacto federativo, cláusula pétrea da nossa Constituição, pois cada Estado fixaria na sua legislação o conceito de custo que lhe fosse mais conveniente e interessante para fins de aumentar a sua arrecadação tributária. Inaplicável, portanto, ao Estado da Bahia o Parecer CAT 05/05, de São Paulo e as disposições do RICMS do Estado de Minas Gerais, bem como toda e qualquer norma de outra unidade federativa que venha a dar interpretação extensiva à delimitação da base de cálculo fixada na Lei Complementar nº 87/96, para fins de transferências interestaduais.

(...)

Da mesma forma, as normas que regulam o tributo federal não podem ser aplicadas ao regime de apuração do ICMS, que é tributo de competência estadual, com legislação própria. Essa circunstância reforça a tese de que a interpretação da Lei Complementar nº 87/96, na fixação da base de cálculo nas transferências interestaduais, deve ser restritiva, nos exatos termos do texto legal, pois fixada para fins exclusivos de tributação na origem e no destino das mercadorias.

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

Dessa forma, considerando o acima exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo inalterada a Decisão da 1ª Instância de julgamento.”

Entendo que o legislador ao estabelecer regra limitativa de componentes do custo de produção para determinar uma base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferências interestaduais, entre estabelecimentos pertencente ao mesmo titular, quis promover uma partilha mais justa entre os Estados produtores e consumidores, tendo em vista que o consumidor final é que arca com o montante do ICMS pago em todas operações de circulação, cujos valores pagos em determinadas fases, são compensados nas operações subsequentes.

Por tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento produtor situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, incluiu valores não previstos na LC nº 87/96.

Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a estabelecida no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior que o previsto na legislação no estabelecimento remetente e um crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido, de acordo com o disposto nos artigos 56, inciso V, alínea “b”; 93, § 5º, inciso II e 97, inciso VIII, todos do RICMS/97, vigentes à época dos fatos geradores objeto do presente lançamento.

Diante de todo o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0014/11-6**, lavrado contra **ITABA INDÚSTRIA DE TABACO BRASILEIRA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$293.190,51**, 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, 29 de novembro de 2013.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO – RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIM – JULGADOR