

**A. I. Nº** - 206891.0016/13-5  
**AUTUADO** - PEPSICO DO BRASIL LTDA  
**AUTUANTES** - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO E OUTROS  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 10.02.2014

#### **4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACÓRDÃO JJF 0008-04/14**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS. BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À ESTABELECIDADA EM LEI COMPLEMENTAR. REFAZIMENTO DO CÁLCULO DO CUSTO DE PRODUÇÃO. GLOSA DE CRÉDITO FISCAL. EXCLUSÃO, DO CUSTO DE PRODUÇÃO, DE DESPESAS NÃO CONSIDERADAS CUSTO DE MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO, MÃO DE OBRA E ACONDICIONAMENTO. Fato demonstrado nos autos. O contribuinte transferiu mercadorias de seus estabelecimentos situados em outros Estados da Federação, com base de cálculo acima da que é legalmente permitida, violando o disposto no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, quando o legislador determinou taxativamente os elementos de custo de produção: matéria-prima, mão-de-obra, material secundário, e acondicionamento. Assim, os gastos com os demais itens de custo de produção, tais como manutenção, depreciação, frete, energia elétrica e combustível, não devem ser computados no custo de produção para efeitos de transferência interestadual. Rejeitada a preliminar de decadência dos fatos geradores do período de janeiro a junho de 2008. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

No Auto de Infração lavrado em 04/06/2013, foi efetuado lançamento de ICMS no valor total de 380.207,63, acrescido da multa de 60%, por haver utilizado indevidamente crédito de ICMS nas operações interestaduais, com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à estabelecida em lei complementar

A autuada apresentou impugnação às fls. 253/266, onde aduz em sede preliminar, que O ICMS é tributo sujeito a lançamento por homologação. Logo, decorridos cinco anos do fato gerador, extingue-se o Direito da fazenda pública exigi-los de ofício. Que assim, a primeira mácula de que padece parcialmente o lançamento ora atacado reside na afronta que ele encerra, em parte, ao parágrafo único do artigo 149 do Código Tributário Nacional (CTN).

Expõe que no caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como é o caso do ICMS, ressalvadas as hipóteses de dolo, fraude ou simulação, inaplicáveis ao caso vertente, decorridos cinco anos da ocorrência do fato gerador, sem que a fazenda pública tenha efetuado o lançamento, definitivamente extinto estará o crédito tributário por homologação tácita, *ex vi*, do disposto no § 4º do mencionado artigo 150 e no inciso VII do artigo 156 do CTN.

Assim, entende que os fatos ocorridos no ano-calendário de 2008, em 05.07.2013 (data na qual a Impugnante foi cientificada da lavratura do auto de infração) já se encontravam extintos definitivamente os direitos da fazenda pública lançar os créditos tributários relativos ao ICMS dos

fatos geradores de janeiro a junho daquele ano de 2008, pelos efeitos próprios da inexorável homologação tácita, ensejando em imediata anulação parcial da exigência por referência aos fatos geradores anteriores àquela data.

Pede também pela nulidade, porque a apuração dos fatos evidenciam ser incabível a imputação, por presunção simples, de haver transferido créditos de ICMS em excesso para o Estado da Bahia.

No mérito, alega que a base de cálculo efetuada pelos seus estabelecimentos situados em outros estados do país, mais precisamente em Minas Gerais, Pernambuco e São Paulo, é feita com acerto como ficará demonstrado, assim como seu perfeito enquadramento nos ditames do artigo 13, §4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/1996 tido pela fiscalização como violados.

Aduz que o artigo 13, §4º, inciso II, da referida Lei Complementar apontado como violado pela Impugnante, ao tratar das operações que destinem mercadorias transferidas entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica localizados em Estados distintos, determina que, *in verbis*:

“Art. 13. ...

(...)

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

(...)

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

(...)”

Que assim, a legislação complementar deixou de dispor expressamente sobre quais itens devem compor cada uma das rubricas indicadas para a composição do custo, cabendo ao intérprete da lei, na inexistência de normativa específica, interpretá-la, e a legislação baiana, ao contrário de vários outros Estados brasileiros, igualmente não regulamentou e discriminou seu entendimento sobre a matéria.

Alega que dessa forma, para determinar a base de cálculo praticada para operações interestaduais de transferência de mercadorias entre seus estabelecimentos – não só com destino à Bahia, mas para todos os seus estabelecimentos espalhados pelo território nacional –, nos exatos ditames da LC nº 87/1996 e com base na ciência contábil da contabilidade de custos, os estabelecimentos remetentes adotavam como custo das mercadorias transferidas:

- (i) Entre os anos de 2008 e 2010, o somatório das parcelas notórias de composição do custo de produção dos produtos transferidos, identificadas sob as seguintes rubricas distribuídas didaticamente para fins de controles exclusivamente internos:
  - 1. Matérias primas;
  - 2. Material secundário;
  - 3. Mão-de-Obra Direta e Indireta;
  - 4. Material de Embalagem;
  - 5. Armazenagem e Transporte de Matéria Prima;
  - 6. Depreciação;
  - 7. Energia;
  - 8. Água e Esgoto;
  - 9. Combustíveis;
  - 10. Materiais Diversos; e

11. Outras alocações.
- (ii) A partir do exercício de 2011, quando passou a adotar nova metodologia de classificação de seus custos, aglutinou as rubricas “Materiais diversos” e “Outras Alocações” em um único item, passando o custo das mercadorias ser composto pelo somatório das parcelas indicadas pelas seguintes rubricas:
1. Matérias primas;
  2. Material secundário;
  3. Mão-de-Obra Direta e Indireta;
  4. Material de Embalagem;
  5. Armazenagem e Transporte de Matéria Prima;
  6. Depreciação;
  7. Energia;
  8. Água e Esgoto;
  9. Combustíveis; e
  10. Outras alocações.

Diz que foi oportunamente elucidado ao Autuante, para o efetivo cálculo dos custos que compunham a base de cálculo nas referidas transferências, a Impugnante pautava-se nos custos alocados a estas rubricas, para cada um de seus produtos, efetivamente incorridos e contabilizados no segundo mês antecedente à saída da mercadoria.

Que no entanto, o Autuante, para sustentar a presente exigência adotou as seguintes providências : tomando por base a listagem de itens apropriados pela Impugnante como custo de produção dos referidos itens, mas sem realizar qualquer apuração efetiva de quais despesas compunham os itens identificados acima, ou fazer qualquer juízo de valoração dos referidos itens, selecionou por nome, aqueles que em seu entendimento não estão abrangidos na literalidade dos verbetes “matéria prima”, “material secundário”, “mão de obra” e “acondicionamento”, para glosar as despesas apropriadas pela Impugnante para a composição do custo das mercadorias transferidas denominadas “depreciação”, “energia”, “Água e Esgoto”, “Combustíveis”, “Materiais Diversos” e “Outras Alocações”.

E para assim proceder, o Auditor Fiscal sustenta simplesmente que os referidos itens excluídos da composição do custo de produção ilegalmente adotados pela Impugnante, não estão expressamente listados no referido artigo 13, § 4º, inciso II, da LC 87/1996, realizando muito mais uma comparação de nomenclaturas, do que uma análise crítica de que os itens glosados estão de fato abrangidos nas classes de custos que compõem a definição legal do “custo de produção” para a determinação da base de cálculo a ser adotada para a transferência de mercadorias entre seus estabelecimentos.

Acrescenta que ao final, o Autuante conclui que a base de cálculo do ICMS empregada na saída das mercadorias vindas de outro Estado em transferência para a Bahia estavam supervalorizadas, o que implicaria em aumentar o crédito do ICMS transferido de um estabelecimento (remetente) ao outro (destinatário). Não obstante a acusação indicada pelo Autuante, é importante ter em mente que ao adotar a sistemática de custeio para as mercadorias transferidas, a Impugnante cumpre à perfeição o que determina o referido artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/1996, dito como violado.

Que embora os itens glosados estejam individualmente demonstrados em sua contabilidade tal como foram apresentados à fiscalização, a verdade é que estes são subclasses dos gêneros principais expressamente listados naquele dispositivo legal. Sua separação em itens distintos se

presta, exclusivamente, a facilitar o seu controle de gastos apropriados ora diretamente ora por rateio, para controlar o custo efetivo de cada um dos produtos transferidos.

Afirma que neste sentido, muito embora uma rubrica específica não possa ser diretamente associada por comparação da literalidade de seu termo apenas a um dos itens específicos, pautado na Teoria Geral da Contabilidade de Custo, o Autuante, deveria ter conhecimento de que o conceito de matéria prima, abrange toda matéria-prima efetivamente empregada, mas também todos os recursos naturais exauridos e agregados à produção para a formação do produto final;

Que por material secundário, deve-se entender todo o material e recursos naturais, hídricos e materiais consumidos direta ou indiretamente na produção; enquanto no conceito de mão de obra, deve estar compreendida não só a atividade humana, direta ou indireta, mas também os custos e despesas empregados para a execução desta mão de obra, ou até mesmo empregados para substituir esta mão de obra.

Que assim, não poderia o fiscal simplesmente excluir da composição dos custos da Impugnante, itens que, muito embora se encontrem identificados em rubricas contábeis distintas – repita-se apenas por facilidade de controles internos – estão inseridos dentro de seus gêneros. Analisando-se, então, a composição de custos da Impugnante, cujas informações foram prestadas à Fiscalização, pode-se afirmar com toda a segurança, que apesar de estarem segregadas em rubricas separadas, devem levar em consideração que:

- Os valores relativos e identificados como “Energia Elétrica”, devem ser considerados integrantes do gênero “material secundário” tratado pela legislação, pois a energia elétrica afigura item que consumido no processo produtivo;
- Os valores da rubrica “água e esgoto”, por sua vez e principalmente, em “material secundário”, sendo certo que, para alguns produtos cujas fórmulas levam em sua composição a água – como “Toddyinho”, “água de coco”, etc. – parte desta água deve ser apropriada a custo do gênero “matéria prima”;
- Os itens denominados “Combustíveis”; “Materiais Diversos”; e “outras alocações”, por sua vez, enquadram-se, igualmente, para a composição do custo dos materiais secundários;
- Por fim, os valores relativos à “depreciação” das instalações e maquinário diretamente empregados na produção, sob o gênero “mão de obra”.

Que quanto ao item “depreciação”, vale esclarecer a correção de sua inclusão no gênero “mão de obra” do custo de produção das mercadorias. Isto porque, por sua funcionalidade, maquinário e instalações são empregados na produção industrial em substituição ao capital humano. Ou seja, com a mecanização das linhas de produção, as funções exercidas por um determinado número de funcionários foram substituídas por uma conjunção (mix) de maquinário e funcionários – pessoas naturais, para operá-las.

Acrescenta que, onde antes existiam inúmeros funcionários, para as mesmas atividades, atualmente, existe uma máquina ou robô instalado nas dependências fabris do estabelecimento industrial. Por estas razões, por substituir a mão de obra, justifica-se a apropriação das parcelas de depreciação dos ativos atrelados à produção ao custo de produção, sob o gênero “mão de obra”. Pelo exposto, a Impugnante, ao contrário do que se alega, está cumprindo à risca e praticando nestas operações a base de cálculo disposta do referido artigo 13, §4º, inciso II, da LC nº 87/1996, tido como violado.

Por conseguinte, restando comprovado taxativamente que os custos de produção apropriados pela ora Impugnante para a composição das bases de cálculo alocadas para estas operações estão corretos e de acordo com os métodos de custeio estabelecidos nos gêneros dispostos pela Lei Complementar de regência da matéria, que evidenciam não existir qualquer irregularidade nestes custos pela Impugnante ou na apuração da base de cálculo do imposto praticado nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos, incabível lhe ser imputado,

por presunção simples, haver transferido créditos de ICMS em excesso para o Estado da Bahia, ao praticar bases de cálculo a maior, em desrespeito à legislação.

Que se não bastassem os argumentos acima a motivar a improcedência integral da autuação, deve-se ter em mente, também, que tendo as operações listadas como infratoras, origem nos Estados de Minas Gerais, São Paulo e Pernambuco, são as determinações daqueles estados de origem que prevalecem sobre as operações, em especial determinação da base de cálculo e obrigações acessórias a acompanhar a circulação das mercadorias.

Justifica que o artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/1996, o Estado de Minas Gerais, talvez editando legislação que melhor espelha tecnicamente a Contabilidade de Custo, assim dispõe no artigo 43, Capítulo VIII do Regulamento do ICMS Mineiro, Decreto MG nº 43.080/2002, *in verbis*:

*Art. 43. Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:*

*(...)*

*IV - na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que em transferência para outro estabelecimento do mesmo titular:*

*a) ressalvada a hipótese prevista na alínea seguinte, o valor da operação ou, na sua falta:*

*(...)*

*a.4) caso o remetente seja industrial e a mercadoria se destinar a centro de distribuição de mesma titularidade, a base de cálculo do imposto poderá ser definida em regime especial, observado o disposto neste Regulamento, não podendo, em nenhuma hipótese, ser inferior ao custo da mercadoria produzida, assim entendido como a soma do custo da matéria-prima, do material secundário, da mão-de-obra e do acondicionamento da mercadoria, nos termos dos §§ 2º e 3º deste artigo.*

*b) na transferência de mercadoria para estabelecimento do mesmo titular localizado em outra unidade da Federação:*

*(...);*

*b.2) o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, observado o disposto nos §§ 2º e 3º deste artigo;*

*(...)*

*§ 2º Para os efeitos do disposto nas subalíneas “a.4” e “b.2” do inciso IV do caput deste artigo, considerar-se-ão, como integrantes do custo da mercadoria produzida, relativamente:*

*I - à matéria-prima: o custo da matéria-prima consumida na produção, nele incluídos os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção;*

*II - ao material secundário: o custo de todos os materiais e insumos consumidos direta e indiretamente na produção, inclusive energia elétrica;*

*III - à mão-de-obra:*

*a) humana: o custo da mão-de-obra pessoal, própria e de terceiros, utilizada direta e indiretamente na produção, acrescido dos encargos sociais e previdenciários;*

*b) tecnológica: os custos de locação, manutenção, reparo, prevenção e os encargos de depreciação dos bens, representados pelas máquinas, equipamentos, ferramentas, instalações e similares, utilizados direta e indiretamente na produção, inclusive impostos sobre a propriedade e seguros;*

*IV - ao acondicionamento: todos os custos, diretos e indiretos, necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica.(...)*

Que neste sentido, os critérios expressamente adotados pela Impugnante para a determinação da base de cálculo do imposto, nas saídas de mercadorias do Estado de Minas Gerais, estão em plena consonância com a legislação do local de origem da mercadoria. De mesma sorte, mas apesar de não prever expressamente em seu regulamento do ICMS, o Estado de São Paulo, de onde se origina também boa parte destas mercadorias, ao tratar da matéria, dita na DN CAT 5/05 - DN - Decisão Normativa COORDENADOR DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA - CAT nº 5 de

15.06.2005, ao aprovar como norma, a resposta à Consulta nº 90/2001, de 21 de março de 2003, quando esta diz que:

“...

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

5. Entendemos que, a despeito da existência de metodologia para a apuração do custo de produção industrial, desenvolvida no âmbito da Contabilidade de Custos, segundo terminologia e princípios contábeis próprios, não nos parece possível cogitar de fórmula exata do custo de produção industrial, válida para identificar universalmente os componentes do custo da produção de todo e qualquer produto. A cada organização cabe desenvolver sistema de custos que melhor reflita as peculiaridades do processo de produção de cada um de seus produtos, individualmente considerados, cabendo ao fisco verificar o atendimento aos princípios e metodologia da Contabilidade de Custos na elaboração de tal sistema.

6. Se os itens constantes do artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 corresponderem taxativamente ao custo da produção industrial de todo e qualquer produto, então quaisquer gastos relativos a tais itens, genérica e aprioristicamente considerados, deveriam ser automaticamente incluídos nesse montante - procedimento que, no entanto, contrariaria a metodologia contábil de apuração do custo, que se fundamenta principalmente na classificação dos gastos verificados em custos e despesas, segundo as peculiaridades de cada atividade produtiva, concreta e individualmente considerada.

7. Somente a título de ilustração, consideremos a inclusão obrigatória do item "acondicionamento" no custo de produção industrial. Partindo da terminologia contábil proposta pelo Prof. Eliseu Martins (in MARTINS, Eliseu - Contabilidade de Custos, São Paulo, Ed. Atlas, 1996, cap. 2), que considera "custo" como "gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços", em contraposição a outras espécies do gênero "gasto" (que não devem ser incluídos no custo da produção), especialmente a "despesa", identificada, por sua vez, como "bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas", destacamos a seguinte orientação do autor para distinguir, em termos práticos, custos de produção e despesas:

"São custos de produção 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." (in op. cit., p. 46)

8. Por outro lado, o mesmo autor traça o seguinte comentário especificamente sobre o tratamento do item "acondicionamento" na apuração dos custos de produção:

"É bastante fácil a visualização de onde começam os custos de produção, mas nem sempre é da mesma maneira simples a verificação de onde eles terminam.

É relativamente comum a existência de problemas de separação entre custos e despesas de venda.

A regra é simples, bastando definir-se o momento em que o produto está pronto para a venda. Até aí, todos os gastos são custos. A partir desse momento, despesas.

Por exemplo, os gastos com embalagens podem tanto estar numa categoria como noutra, dependendo de sua aplicação; quando um produto é colocado para venda tanto a granel, quanto em pequenas quantidades, seu custo terminou quando do término de sua produção. Como a embalagem só é aplicada após as vendas, deve ser tratada como despesa. Isso implica a contabilização do estoque de produtos acabados sem a embalagem, e esta é ativada num estoque à parte.

Se, por outro lado, os produtos já são colocados à venda embalados de forma diferente, então seu custo total inclui o de seu acondicionamento, ficando ativados por esse montante." (in op. cit., pp. 44 e 45)

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, e à fiscalização verificar a sua correção."*

Reitera que em igual sentido tem entendido os órgãos consultivos do Estado de Pernambuco, de onde partem as operações residuais com as mercadorias objeto de autuação. É importante esclarecer que aquelas normas Estaduais, estão em absoluta consonância com a Lei Complementar nº 87/1996, pois regulamentam com perfeição o artigo 13, § 4º, inciso II, com fulcro nas Normas Gerais da Contabilidade de Custo. Que isto significa dizer que, concorde ou não o Estado da Bahia, a base de cálculo adotada pelos outros estabelecimentos da ora Impugnante na remessa de suas mercadorias ao estabelecimento autuado, estão corretas e seguem a rigor a legislação de Minas Gerais, São Paulo e Pernambuco e estas, por sua vez, o referido artigo 13 da LC nº 87/96, não porque esta foi uma escolha da Impugnante, mas sim porque a competência legislativa daqueles Estados impõe a aplicação destas regras sobre as referidas operações.

Que assim, evidencia-se, nesse passo, a impossibilidade de serem adotadas medidas unilaterais do Estado da Bahia, com o propósito de retaliar e revisar a aplicação das leis e regulamentos dos Estados de origem das mercadorias. Retirar-lhes a eficácia equivaleria a revogá-las ou alterar-lhes o sentido, mitigando-se a autonomia estadual decorrente do princípio federativo e nesse sentido, dispõe o art. 102 do Código Tributário Nacional:

*"Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União".*

Assim sendo, alega que os atos editados pelos Estados de São Paulo, Minas Gerais e Pernambuco, devem ser respeitados pelo Estado da Bahia, enquanto vigorem e produzam efeitos dentro dos respectivos territórios. Conseqüentemente, não pode a fiscalização baiana impor sanções e revisar a base de cálculo das operações praticadas com origem naqueles territórios, para glosar parte de crédito do ICMS efetivamente incidente e pago pelas unidades remetentes das mercadorias, as quais, repita-se, seguem à risca não só o entendimento majoritário sobre qual a correta base de cálculo do imposto nestas operações, mas também a legislação interna de cada Estado, o Autuante colocou os interesses internos do Estado da Bahia acima dos interesses constitucionalmente garantidos para adotar uma regra restritiva ao direito de crédito do contribuinte e assim, por todo o exposto requer a Impugnante:

- a) Seja imediata e preliminarmente cancelado parcialmente o presente auto de infração, em vista da ocorrência de decadência do direito de lançar parte dos créditos nele exigidos;
- b) Ainda preliminarmente, seja declarado nulo o lançamento impugnado, pois pautado ilegalmente em presunção de ocorrência do auto de infração;
- c) Quanto ao mérito, em face da improcedência das imputações feitas contra a Impugnante, seja julgada procedente a presente impugnação, para declarar a insubsistência do auto de infração, com seu imediato cancelamento.

Os autuantes apresentam informação fiscal às fls. 269/305 onde dizem que inicialmente é necessário 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.

Que portanto, imperiosa é a colação da definição positivada em nosso ordenamento jurídico, a iniciar pelo firmado na Constituição Federal Brasileira, seguindo a estrutura piramidal de fundamento e validade das normas existentes. Conforme dita o artigo 155, § 2º, XII, "i" da CF/88, estatui que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo desta espécie tributária, e, de igual modo, o art. 146, III, "a" impõe o emprego de idêntico veículo normativo quando da definição de bases de cálculo para os impostos de um modo geral.

Discorrem a Lei Complementar nº 87/96 no art. 13, § 4º, II, onde se 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*. Eis o que consta da LC nº. 87/96 e suas alterações (art. 13, § 4º, II):

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

Que 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”) traz essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/86.

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. À guisa de encontrar a melhor resposta não só para esta indagação e na ordem conceitual positivada na própria CF/88 e na LC 87/96, mister se faz avançar para a verificação do papel da lei complementar no campo do ICMS; da mais adequada interpretação acolhida pelo CTN – Código Tributário Nacional; bem como do que está disposto na Ciência Contábil, nas legislações dos Estados, na doutrina e na jurisprudência dos tribunais administrativos e judiciais, conforme trecho do RECURSO ESPECIAL Nº 1.109.298 - RS (2008/0279009-9), diz respeito à verificação da BASE DE CÁLCULO (CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA) nas OPERAÇÕES INTERESTADUAIS :

*Nesse sentido, no que se refere ao valor tributável, o artigo 155, § 2º, XII, “i”, combinado com o art. 146, III, “a”, ambos da CF/88, determinam, “in verbis”:*

*Art. 155. (...)*

*§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

*XII - cabe à lei complementar:*

*i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre...*

*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, bases de cálculo e contribuintes; (...).*

Que 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. Conclui-se que o comando contido no art. 13, § 4º da Lei Complementar 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo, além dos elencados acima.

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

Ainda, com relação ao FRETE é bom esclarecer 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).

Isto posto, como o FRETE, no caso com cláusula CIF, é uma DESPESA operacional e não custo de produção, esses valores (quando existentes) também, acaso existentes, foram desconsiderados quando da formação da base de cálculo prevista na nominada LC 87/96. Aduzem que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, que o



fez tanto em meio físico quanto em meio eletrônico (vide fls. indicadas no índice) onde consta a discriminação dos itens dos CUSTOS DE PRODUÇÃO, por código de produto, quais sejam:

- a) MATÉRIAS PRIMAS
- b) MATERIAL SECUNDÁRIO
- c) MÃO DE OBRA DIRETA E INDIRETA
- d) MATERIAL DE EMBALAGEM
- e) CUSTOS IND. POR ENCOMENDA
- f) ARMAZENAGEM E TRANSP. MAT. PRIMA
- g) DEPRECIACÃO
- h) ENERGIA
- i) ÁGUA/ESGOTO
- j) COMBUSTÍVEIS
- k) MAT. DIVERSOS
- l) OUTRAS ALOCAÇÕES

Assim sendo, em consonância com a mencionada LC 87/96 e com os julgados citados, em especial a decisão do STJ, foi considerado, para a definição da correta base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, o somatório de MATÉRIA PRIMA, ACONDICIONAMENTO, MATERIAL SECUNDÁRIO E MÃO DE OBRA (rubricas estas listadas acima, até a letra "f"), e transcritas nos demonstrativos (vide fls. indicadas no índice).

Por outro lado, foram expurgadas as seguintes rubricas, por não serem parte integrante nem de MATERIA-PRIMA; nem de MÃO-DE-OBRA; nem de MATERIAL-SECUNDÁRIO; tampouco de ACONDICIONAMENTO (vide também respectivos demonstrativos - fls. indicadas no índice):

- g) DEPRECIACÃO
- h) ENERGIA
- i) ÁGUA/ESGOTO
- j) COMBUSTÍVEIS
- k) MAT. DIVERSOS
- l) OUTRAS ALOCAÇÕES

Esclarecem que para a correção dessa situação, foi elaborado demonstrativo de "ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA", em meio físico e em meio eletrônico (vide fls. indicadas no índice) e que seguindo essa linha procedimental, em consonância com o que está consignado no rodapé do citado demonstrativo (vide fls. indicadas no índice), para a formação da base de cálculo foi considerado o custo de produção fornecido pela empresa, exceto as rubricas listadas acima; que noutras palavras, do custo de produção fornecido pela Empresa foram excluídas as rubricas mencionadas supra, pois não fazem parte dos elementos listados pela LC 87/96 - art. 13, § 4º, II).

Para confirmar o acerto e a qualidade desta Auditoria, trazem excertos de como os tribunais administrativos e judiciais têm decidido sobre esta matéria, objeto deste Auto de Infração, na forma a seguir: 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL - ACÓRDÃO CJF Nº 0090-12/13, do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA - STJ: RECURSO ESPECIAL Nº 1.109.298 - RS (2008/0279009-9) RELATOR : MINISTRO CASTRO MEIRA. Acrescentam ainda posição adotada pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - STF sobre a melhor interpretação quanto a matéria semelhante. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - STF.RE 79452 / RS - RIO GRANDE DO SUL RECURSO EXTRAORDINÁRIO. Relator(a): Min. ANTONIO NEDER.

Afirma assim, que a interpretação mais consentânea com a realidade posta, para se encontrar o sentido e o alcance da norma contida no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, deve ser feita da mesma forma

que foi adotada pelo STF - decisão supracitada. Que foram buscadas e encontradas nas normas do direito tributário e do direito privado, em especial na Contabilidade de Custos, o conceito ou a definição de MATÉRIA-PRIMA; MÃO-DE-OBRA; MATERIAL SECUNDÁRIO; e ACONDICIONAMENTO.

Que 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; TERMICA; COMBUSTÍVEIS), dentre outras, regra geral, em nenhum dos quatro elementos previstos no art. 13, §4º, II, da LC 8796.

Por fim, tanto a Corte Suprema - STF quanto 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.”

Que quanto à preliminar de decadência arguida na defesa, está por demais pacificado, tanto na jurisprudência administrativa como nos tribunais, que o prazo decadencial para o exercício do direito de constituição do crédito tributário deve ser analisado com base no estatuído no art. 173, I do CTN, assim como o art. 107-A do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB - LEI 3.956/8. Que no PAF A.I. 206891.0025/08-8ª, PGE/PROFIS emite parecer jurídico, datado de 13.01.2011, de lavra da Procuradora Maria José Sento-Sé afirmando que deve ser obedecido a regra do COTEB, onde assevera que o art. 107 do COTEB “prevê o início do prazo decadencial como sendo o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador.”

Ressaltam que essa mesma empresa foi autuada (idêntica infração) cinco vezes, atinentes aos fatos geradores de 2003, 2004, 2005, 2006 e 2007 e efetuou o pagamento dos débitos, conforme lista de processos: Número PAF:n 2068910030111 R\$118.847,44. Em Espécie n 28/12/2011 Número PAF:2068910053103 R\$103.618,15. Em Espécie 29/12/2010 Número PAF: 2068910004102 R\$49.083,32. Em Espécie 05/02/2010 Número. Em Espécie 17/12/2008

Assim sendo, na realização desta auditoria, 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, conforme a supracitada Lei Complementar. Isso posto, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal. Ainda, com relação ao FRETE (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 Lei Complementar 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.

Que 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” e assim está expresso no art. 109 do CTN:

Art. 109. 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.

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. Que podemos inferir, portanto, que se o direito tributário, através da LC 87/96 (somente mediante Lei Complementar, ressalte-se, poderia fixar ou definir a base de cálculo dos impostos previstos na CF/88, em especial o ICMS), por permissão explícita da Carta Maior, tivesse a intenção de alterar a identidade do instituto da Ciência Contábil ou de direito privado (especificamente com relação à definição do que seja matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento), teria que fazê-lo de modo expresso para poder surtir e operar os efeitos fiscais.

Que faz-se necessário trazer à baila o que dispõe o art. 110 do CTN:

*“Art. 110 – 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.”*

Que nessa linha de pensamento, é natural e lógico, em surgindo controvérsias e dúvidas, buscar a solução nas normas tributárias. Havendo silêncio destas, como ocorre no presente caso (LC 87/96), procura-se então 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.. Para tanto, o correto é recorrer às normas da Ciência Contábil, da Contabilidade ou de outros institutos de Direito Privado.

Aduzem que em consulta formulada ao Presidente do CRC-SE, Dr. Romualdo Batista de Melo, para sedimentar o entendimento sobre os elementos de custo de produção previstos na LC 87/96, tendo em vista que o mesmo define-os semanticamente e de modo sintético, 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.*

Acrescentam que nesse mesmo direcionamento, não poderia deixar de fazer o registro do magistério notável, lúcido e extremamente atual de Leone e Leone 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 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.*  
*“(…”)*

Que a 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. 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”. Impõe-se relembrar – e relembrar a todo instante – a definição do que seja mão-de-obra. Que desse modo, 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.

Adentram ainda uma outra questão que diz respeito a um componente denominado frete CIF (Cost Insurance Freight) que se verifica quando o fornecedor se responsabiliza pelo frete e o inclui no preço da mercadoria, em contraponto ao frete FOB (Free on Board) que é o frete por

conta do destinatário e, portanto, neste caso, este montante não é embutido no orçamento do fornecedor.

Que esse procedimento adotado pelas empresas não tem amparo legal e, da mesma forma, não é o mais adequado tecnicamente, pois, pela Ciência Contábil, a parcela desse frete não é elemento de custo de produção. Assim sendo, pelo simples fato de não ser parte integrante do custo de produção, não poderia compor a base de cálculo nas operações de transferência interestadual prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96.

Repetem conceito do Profº Creso Cotrim, *a cláusula CIF, juridicamente falando, é inaplicável às transferências, pois não temos as figuras do “remetente - vendedor” e do “destinatário - comprador” (pessoas jurídicas distintas)*. Que a operação realizada com a cláusula CIF tem o valor do frete classificado como uma despesa operacional e nunca como custo de produção..

Trazem ainda, publicação no Diário Oficial da União (D.O.U.), onde 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).*

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).

Pontuam que 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. Que no entanto, energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação, frete (despesas de vendas) etc., segundo a clássica e a atual lição da Ciência Contábil, não podem ser inseridos nos elementos de custos mencionados no §4º, II, do art. 13 da LC 87/96.

Justificam ainda, que a vontade do Parlamento, ao aprovar esse regramento, foi no sentido de limitar, reduzir a formação da base de cálculo do ICMS nas transferências de produtos industrializados (ou mercadorias produzidas) para filiais localizadas em diferentes unidades da Federação, na forma do art. 13, §4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96, definindo, taxativamente, literalmente, a parte que seria cabível a cada ente público da Federação.

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

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, 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.*

Quanto às imprecisões legislativas do estado de São Paulo, recorrem mais uma vez ao magistério de Marcio Alexandre Freitas, pois o mesmo procura demonstrar as impropriedades contidas na legislação do Estado de São Paulo, também corroborando e complementando o que foi abordado:

(...) *É notória a diferença entre a base de cálculo prescrita pela LC no 87/96 e a enunciada pela DN CAT no 05/2005.*

A LC no 87/96, em seu artigo 13, § 4º, II, determina, com precisão, os elementos constitutivos da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, ao passo que a DN CAT no 05/2005 oficializa o entendimento fiscal de que o disposto na lei complementar é meramente exemplificativo, admitindo a adição, para fins de composição da base de cálculo, de outros elementos além daqueles enumerados de forma expressa na LC.

Já no quesito energia elétrica, esta é contabilizada como DESPESAS, em conta distinta de MATÉRIA-PRIMA, EMBALAGEM E MATERIAL SECUNDÁRIO. Assim sendo, também por esse motivo a mesma não pode integrar a BASE DE CÁLCULO prevista no ar. 13., §4º, II, da LC 87/96. Ademais, o próprio CONSEF já definiu também essa questão ao analisar os processos destacados abaixo:

#### 2a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0082-12/12

*EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. a) INCLUSÃO DE VALORES RELACIONADOS AO CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA. Para fim de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação tributária em vigor: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração caracterizada. [...] Decisão unânime.*

Que a Súmula 12 do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, é contrária à utilização de energia elétrica, tendo em vista que a Lei nº 9.363/96 dispõe sobre crédito presumido de IPI. O que se está a afirmar naquela Decisão é que a energia não se inclui no conceito de matéria-prima, tampouco de produto intermediário.

Que também no sentido de afirmar que 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, pois, no conceito de bens de consumo, as decisões do STJ, no RE 731885/06 e Resp 518656/04. Não sendo, assim, possível, a inclusão de energia elétrica na composição da base de cálculo do ICMS para efeito dos custos de transferência organizado pelo art. 13, §4º, II da LC 87/96. Transcreve trecho do RECURSO ESPECIAL Nº 1.109.298 - RS (2008/0279009-9) RELATOR : MINISTRO CASTRO MEIRA.

Dizem que Acórdão do STJ é claríssimo ao determinar que a base de cálculo as operações de transferência interestadual é específica e deve ser formada apenas pelo somatório de MATÉRIA PRIMA, MÃO DE OBRA, MATERIAL SECUNDÁRIO E ACONDICIONAMENTO, na forma do excerto abaixo:

*Nota-se, pois, que a interpretação da norma deve ser restritiva, sob pena de alargarem-se as exceções, já que a norma estabeleceu bases de cálculo a serem adotadas em situações excepcionais, estratificando o quantum.*

*Em segundo lugar, os incisos do § 4º remetem-se à atividade desenvolvida pelo sujeito passivo: no inciso I, mercantil, no II, a industrial e, no III, a relativa a produtos primários. No caso, a atividade realizada pelo sujeito passivo é a industrial, aplicando-se o inciso II.*

*Deve observar-se, em terceiro, que um dos objetivos da norma é evitar o conflito entre os entes da federação em decorrência da arrecadação do imposto. Como a transferência é interestadual, o enrijecimento da base de cálculo nessas operações acaba por fixar o montante de imposto a ser recolhido para cada sujeito ativo, evitando que se estabeleça litígio.*

*[...] não haveria qualquer dúvida de que a base de cálculo do ICMS na transferência da mercadoria entre [...] seria] aquela prevista no inciso II: "o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento", já que estaria diretamente atrelada ao caráter industrial da atividade desenvolvida pela recorrente*

Como demonstrado e comprovado o acerto do presente Processo Administrativo Fiscal, os Autuantes solicitam aos ilustres e competentes julgadores para concluírem pela PROCEDÊNCIA deste Auto de Infração.

Na sessão de julgamento, o advogado representante da autuada, ponderou que embora não tenha sido feito pedido de diligência, gostaria de fazê-lo quanto aos itens “água/esgoto e outras alocações”, estes últimos não foram detalhados na contabilidade, por serem de menor importância, e foram agrupados sob essa rubrica. Sustentou que se trata de itens com peculiaridades que não se ajustam a um estorno de crédito, mesmo em se adotando os critérios estabelecidos pelo autuante; que tais itens, se investigados como são utilizados no processo, mesmo sob a ótica da autoridade fiscal baiana, com certeza se concluirá pelo seu aproveitamento no custo, justificando a exclusão do cálculo. Pediu também que fosse, no caso de ser mantido o lançamento, que fosse reduzida ou extinta a multa por ter agido na boa fé, em cumprimento à legislação dos estados de origem.

## VOTO

O presente processo administrativo fiscal decorre de auto de infração, onde o entendimento dos autuantes é de que as operações, objeto deste auto (transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo contribuinte, mas situados em outros estados), foram realizadas com bases de cálculo do ICMS em valores superiores aos permitidos pela legislação em vigor, tanto na esfera estadual quanto federal, por assim dizer, ao arripio do artigo 13, §4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/1996 e também do artigo 56, V, “b”, do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, que por sua vez reproduz o artigo 17, §7º, inciso II, da Lei Estadual nº 7.014/96, fonte do Regulamento vigente.

Entendem os autuantes, que o método de cálculo utilizado pela impugnante, contém em seu bojo, elementos que elevam ilegalmente a base de cálculo das operações, de forma que recolhe-se imposto devido ao Estado de origem da mercadoria um valor maior que o devido, e em contrapartida, em virtude da não-cumulatividade do ICMS, esse valor pago na origem é utilizado como crédito do ICMS apropriado pelo estabelecimento de destino, aqui autuado, havendo em tal procedimento, redução indevida do imposto que é apurado e recolhido ao Estado da Bahia, e tal redução corresponde exatamente ao valor do crédito apropriado pelo estabelecimento autuado. Enfim, o valor do imposto a recolher, fica notoriamente reduzido pelo virtual “excesso” de valor creditado nas citadas transferências.

Em preliminar de decadência, o impugnante clama pela desconsideração dos valores lançados de janeiro a junho de 2008, argumentando que foi cientificado do auto de infração em 05/07/2013, decorridos portanto, mais de cinco anos dos fatos geradores do primeiro semestre de 2008. Pelo disposto no art. 173, inciso I, do CTN, *"o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 05 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado"*. O parágrafo único do mesmo artigo diz que *"o direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento"*.

No entanto, a jurisprudência consolidada neste Conselho de Fazenda aponta a contagem do prazo para extinção do direito da Fazenda Pública lançar o crédito tributário, contando-se o prazo de cinco anos a partir do primeiro dia do exercício subsequente àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, conforme transcrição abaixo, do ACÓRDÃO CJF Nº 0387-12/10, da 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL:

*Essa questão é deveras remansosa nesse Contencioso Administrativo, alvo de inúmeros acórdãos, em que reiteradamente é majoritariamente decidida sob o mesmo enfoque exegetico. O Código Tributário Nacional permitiu que, através de lei, o ente federativo respectivo possa estipular uma outra contagem de prazo para aplicação dos efeitos decadenciais, conforme alinhado no § 4º do art. 150. A Bahia assim procedeu ao editar o seu Código Tributário Estadual, aprovado pela Lei 3956/81.*

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

*O disposto no art. 107-A, I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, que em sua essência transcreve o art. 173, I do CTN, estabelece como prazo de decadência 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. A falta de pagamento integral de tributo cujo lançamento se dê por homologação no prazo regulamentar faz surgir para a Fazenda Pública o direito subjetivo de constituir o crédito tributário por meio do lançamento de ofício. Esse direito do Estado, sob pena de extinção, deve ser exercido em determinado lapso de tempo. O tempo deve ser contado, como já visto, segundo o que dispõe o artigo 173, I do CTN, ou seja, em cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.*

O impugnante também arguiu em preliminar, uma suposta nulidade por conta do lançamento ter sido eventualmente lançado com base em presunção. Embora os lançamentos tributários por presunção possam ocorrer nas hipóteses estritamente previstas em lei, a exemplo de lançamento decorrente de saldo credor de caixa, passivo fictício, etc, e ao que consta nos autos, não ocorreu qualquer presunção, nem mesmo de ordem legal.

Pelo exposto na descrição da infração, não ocorreu qualquer presunção, visto que não houve comprovação de um fato indireto que induza à conclusão de que não se recolheu o imposto devido, situação típica de presunções. O autuante descreve e aponta em demonstrativos, erro na base de cálculo; tal fato, se comprovado e aceito neste julgamento, implica diretamente na apropriação de crédito de ICMS maior que o devido, quando da escrituração dos documentos nas entradas de mercadorias transferidas de outros Estados da Federação com preços acima do custo de produção, não havendo sob qualquer hipótese o alegado lançamento por presunção.

Assim, também rejeito a preliminar de nulidade e passo ao exame de mérito, quando, de início, observo que não foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal, nem foram encontrados por este Relator, quaisquer vícios formais que maculem o lançamento tributário, estando a lide, portanto, resumida a questões de Direito que envolvem a interpretação dos dispositivos do art. 13, § 4º, II da LC 87/96.

De posse das planilhas de custos fornecidas pela contabilidade do impugnante, os autuantes mantiveram no cálculo do custo os valores referentes a matérias primas, material secundário, mão de obra direta e indireta, material de embalagem, custos indiretos por encomenda, armazenagem e transporte de matéria prima, que coincidem exatamente com as rubricas que estão elencadas no inciso II do supracitado art. da LC 87/96, e expurgaram do custo das mercadorias produzidas os seguintes itens: depreciação, energia elétrica, água/esgoto, combustíveis, materiais diversos e outras alocações.

Assevera o impugnante, que concorda com as disposições legislativas quanto à tese do caráter exemplificativo dos itens relacionados como custo na Lei Complementar 87/96, e que por disposição legal de outros estados, notadamente Minas Gerais, Pernambuco e São Paulo, é obrigado a seguir a legislação desses estados, e que os custos da impugnante integram-se aos conceitos elaborados do significado do custo da mercadoria produzida nesses estados, e que assim, as rubricas de custos da sua contabilidade, comportam os custos definidos em Lei Complementar, e por fim, com base em dispositivo do art. 102 do Código Tributário Nacional, há obrigatoriedade dos entes federativos em reconhecer a extraterritorialidade das suas respectivas legislações tributárias.

Assim, creio ser ponto pacífico que tanto impugnante quanto autuante convergem quanto ao entendimento de que os artigos 146 e 155 estabelecem que as normas gerais tributárias, especialmente quanto ao fato gerador e a base de cálculo são definidas por Lei Complementar, mas divergem quanto ao entendimento e à extensão do disposto no inciso II, §4º, art. 13 da LC 87/96.

Assim, em resumo, a defesa apresentada pelo impugnante pode ser estabelecida em quatro pontos que serão aqui discorridos:

- 1- A Lei complementar ao estabelecer a base de cálculo não é taxativa, mas exemplificativa.
- 2- Os conceitos dos itens que compõem a base de cálculo na transferência interestadual entre mesmos contribuintes, como matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, seriam conceitos indeterminados da LC 87/96, portanto passíveis de interpretações pelo legislador estadual.
- 3- Obrigatoriedade do Estado da Bahia em cumprir a legislação de outros estados com base no art. 102 do CTN.
- 4- Ao estabelecer a base de cálculo nas transferências, não o fizeram por livre arbítrio, mas por imposição legal dos estados de origem.

Para discorrer sobre o primeiro item, considero importante inicialmente trazer aqui uma lição do jurista Ildo Fucs, que em sua magnífica obra *Tributo, Instrumento de Poder* (Ed. Letras Jurídicas, 1ª ed. São Paulo - 2010), logo na introdução do capítulo 2, ao discorrer sobre o “*garantismo tributário*”, chama atenção pro fato de que a liberdade e o patrimônio são bens jurídicos tutelados pelo art. 5º da CF, em pé de igualdade, pois na construção do texto legal, em termos semânticos, não há preponderância de um ou de outro bem tutelado, e coloca com sólidas argumentações, que o Direito Penal e também o Direito Tributário, por agirem diretamente sobre os bens mais caros ao ser humano, liberdade e patrimônio, são os ramos da ciência jurídica de mais poderosa influência sobre o cotidiano da vida do homem.

Conclui o autor citado, de que pelo fato de se invadir a nossa individualidade, e por isso mesmo, merecer o soerguimento de justas barreiras à atuação do Estado, a autoridade fazendária só pode atuar mediante clara e inequívoca imposição legal, devendo ser oposta a mais séria resistência à sua instituição por qualquer outra norma de conduta mandamental infralegal que contrarie os ditames constitucionais.

Assim, é que no esmero de traduzir a importância do princípio da legalidade estrita no âmbito tributário, Fucs traz uma citação valiosa de grande alcance doutrinário, que considero fundamental para análise que faremos aqui neste voto, desta vez do Professor Paulo de Barros Carvalho:

*O princípio da legalidade, entre nós, compele o agente a procurar frases prescritivas, única e exclusivamente, entre as introduzidas no ordenamento positivo por via de lei ou de diploma que tenha o mesmo status (grifo nosso). Se do consequente da regra advier obrigação de dar fazer ou não fazer alguma coisa, sua construção reivindicará a seleção de enunciados colhidos apenas e tão somente no plano legal, sendo vedado o aproveitamento de sentenças oriundas de decretos, portarias e outros atos de hierarquia inferior (grifo nosso). A regra matriz de incidência, como estrutura lógico-sintática, há que ser saturada com as significações do direito positivo. Entretanto pela diretriz da estrita legalidade, não podem ser utilizados outros enunciados, senão aqueles introduzidos pela lei. Seja a menção genérica do acontecimento factual, com seus critérios compositivos (material, espacial, temporal), seja a regulação da conduta, firmada no consequente, também com seus critérios próprios, vale dizer, indicação dos sujeitos ativo e passivo (critério pessoal) bem como da base de cálculo e da alíquota (critério quantitativo), tudo há de vir expresso em enunciados legais, não se admitindo, sob qualquer pretexto, que sequer um desses elementos possa ser retirado de orações prescritivas inferiores (grifo nosso) (ob cit. Fls. 139/40).*

Por sua vez, Sacha Calmon entende que “*está claro que a lei infra-constitucional não pode pôr limite em princípio constitucional nem o intérprete pode mudar-lhe o conteúdo e os destinatários ativos e passivos. Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade*



*voltam-se em Direito Tributário precisamente contra o legislador e o administrador.*  
(FISCO VERSUS CONTRIBUINTE: ATÉ ONDE VAI O ABUSO - Gazeta Mercantil - 07.11.2005 )

E como bem asseverou Luciano Amaro, segundo o princípio da tipicidade tributária, "*deve o legislador, ao formular a lei, definir, de modo taxativo (numerus clausus) e completo, as situações (tipos) tributáveis, cuja ocorrência será necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, bem como os critérios de quantificação (medida) do tributo*", vedando-se ao aplicador da lei "*a interpretação extensiva e a analogia, incompatíveis com a taxatividade e determinação dos tipos tributários*" (in *Direito Tributário Brasileiro 10ª ed., Ed. Saraiva, pág. 113*).

Assim, de pronto, entendo que não é possível configurar qualquer fundamento na interpretação de que a LC 87/06, no seu art. 13, II, § 4º, é exemplificativa. Recorro à melhor doutrina por uma questão de estilo, mas afirmo isto, sem precisar me aprofundar em questões de semântica ou de hermenêutica jurídica, pois simplesmente não poderia ser de outra forma.

Conforme a insuperável colocação do Mestre Paulo de Barros Carvalho, compele o agente procurar frases prescritivas exclusivamente entre as introduzidas no ordenamento jurídico por via de lei que tenha o mesmo status, sendo vedado o aproveitamento de regras de hierarquia inferior, notadamente nos critérios que estabeleçam alíquotas e base de cálculo, de forma a se estabelecer indevassável barreira ao avanço sobre o patrimônio alheio, de forma injusta e indevida. Assim, em havendo uma interpretação de que os custos são exemplificativos e não taxativos, assim como dos conceitos de custos ali relacionados, estas devem ser feitas por lei de mesmo status, ou seja, por Lei Complementar, jamais por lei ordinária.

O legislador federal sabia que o artigo tratava da base de cálculo nas transferências interestaduais com repercussão direta no valor arrecadado no estado de origem e também no de destino, visto haver uma repartição de tributos. O legislador sabia também que seria uma temeridade deixar a definição da base de cálculo à mercê de normas estaduais, porque isto conduziria a uma terrível insegurança jurídica para os contribuintes, de forma a evitar exatamente o que aqui ocorre nesta lide, onde os estados de origem são virtualmente acusados pelos autuantes de se apropriarem de valor de ICMS maior que o devido, tendo o impugnante recolhido o imposto que devia, alegadamente por conta da obrigação que lhe foi imposta.

A título de contra-exemplo, cito aqui o artigo 22, da Lei Estadual 7.014/96 que visivelmente, ao contrário da lei em discussão, não é taxativa, mas exemplificativa, que dita o modo de arbitramento da base de cálculo, quando se trata de um estabelecimento industrial, *in verbis*:

*Art. 22. A autoridade lançadora poderá arbitrar a base de cálculo do ICMS, quando não for possível a apuração do valor real, nas seguintes hipóteses:*

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

*a) o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo das matérias-primas, materiais secundários, produtos intermediários, acondicionamento, mão-de-obra e outros gastos de fabricação, agregando-se ao montante 20% (vinte por cento), a título de margem de valor adicionado (MVA);*

Aqui, na Lei estadual, numa linguagem muito similar à adotada pela LC 87/96, mas diga-se oportunamente, voltada exclusivamente para norma de alcance interno, portanto dentro da sua competência legislativa, diz que o custo da mercadoria produzida no caso de arbitramento em estabelecimento industrial é o custo da mercadoria, *assim entendido, a soma do custo das matérias-primas, materiais secundários, produtos intermediários, acondicionamento, mão-de-obra e outros gastos de fabricação*. No caso da legislação baiana, vê-se que a enumeração, ao contrário da Lei Federal, é exemplificativa, pois a lei estadual deixou ao final a expressão "*e outros gastos de fabricação*" dando margem ao que o legislador complemente a definição do que vem a ser outros gastos de fabricação.

Num caso desses, em havendo polêmica entre os contribuintes baianos sobre o que viria a ser "outros gastos de fabricação", Estado da Bahia, no seu poder de império, utilizando-se das

prerrogativas constitucionais para legislação no âmbito estadual, aí sim, poderia perfeitamente editar instrução normativa relacionando ou delimitando o que seriam estes “outros gastos de fabricação”, desde obviamente, que não venha invadir ou alterar os conceitos e formas de direito privado, conforme vedação expressa do art. 110 do CTN. Poderia enumerar todos os gastos possíveis dentro da ciência contábil, mas não poderia ir além, e inventar um custo contabilmente inexistente.

Já o legislador federal, preciosamente, não deixou qualquer margem para especulação, pois define o custo da mercadoria produzida para efeitos de transferências interestaduais, de forma clara, concisa e fulminante: *assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento*

A Decisão Normativa CAT 05/2005 de São Paulo quanto à definição de custo na LC 87/96, como sendo o *somatório dos itens "matéria-prima", "material secundário", "mão-de-obra" e "acondicionamento"*, afirma que *“o legislador complementar quis inequivocamente referir-se ao custo da produção industrial, devendo tal associação ser interpretada como a mera indicação dos itens que normalmente integram esse custo, e não como a sua relação taxativa.* Ora pergunto, como poderia o legislador complementar deixar tamanha balbúrdia numa base de cálculo que envolve interesses financeiros de diversos estados, permitindo tamanha insegurança jurídica quanto aos valores a serem recolhidos pelos contribuintes?

*Entendo que essa questão encontra-se pacificada pelo STJ, conforme “decisum” transcrito pelos autuantes na informação fiscal, do RECURSO ESPECIAL Nº 1.109.298 - RS (2008/0279009-9) RELATOR : MINISTRO CASTRO MEIRA, cujo trecho fundamental aqui transcrevo neste voto:*

*A questão jurídica em debate, portanto, refere-se à base de cálculo do ICMS na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado do mesmo titular - artigo 13, § 4º, da LC 87/96.*

*Na espécie, por diversas razões a base de cálculo do ICMS deve ser o custo da mercadoria produzida nos termos do artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96 (e não a entrada mais recente).*

*Em primeiro, a interpretação da norma deve ser restritiva, pois o citado parágrafo estabelece bases de cálculos específicas. Em segundo, os incisos estão conectados às atividades do sujeito passivo, devendo ser utilizado o inciso II para estabelecimento industrial. Em terceiro, a norma visa evitar o conflito federativo pela arrecadação do tributo, o que impede a interpretação que possibilita o sujeito passivo direcionar o valor do tributo ao Estado que melhor lhe convier. (grifo nosso).*

Assim, superada a análise da questão exemplificativa que foi abordado no mérito da defesa, passo à segunda questão, que foi colocada pelo impugnante, a de que o legislador deixou de citar quais itens deveriam compor as rubricas de custo citadas na lei complementar, a saber: *matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento*, e que por isto mesmo, os itens expurgados do custo pelo autuante – energia elétrica, combustíveis, água/esgoto estariam incluídas dentro do conceito de material secundário e que a depreciação das instalações e maquinário diretamente empregados na produção, sob o gênero mão de obra( *mão de obra tecnológica*).

Nesse aspecto, tem razão o impugnante quando diz o legislador não estabeleceu quais itens compõem os conceitos de matéria prima, o material secundário, mão de obra e acondicionamento, pois o legislador não desceu a esse nível de detalhes. É certo pois, que o Direito está recheado de conceitos jurídicos indeterminados, que vem ser aqueles cujo conteúdo, assim como a sua extensão, são imprecisos, ou seja, falta-lhes um significado ou sentido exato, tornando a Ciência do Direito por demais inconclusiva e polêmica nesta seara. Assim, é que as leis em muitas situações possuem uma delineada zona de certeza quanto ao seu

significado, havendo precisão científica quanto ao seu real sentido e quanto ao objetivo que foi buscado pelo legislador, não havendo qualquer dúvida da efetiva aplicação do seu conceito.

Por outro lado, às vezes a lei penetra uma zona de incerteza, dado que por exemplo, uma mesma mercadoria ao ser utilizada numa indústria pode ser matéria prima e em outra vir a ser um material secundário, sendo impossível ao legislador estabelecer “*numerus clausus*” os itens que pertencem a cada um dos conceitos enunciados na lei, dependendo do aplicador delinear e separar os itens dentro do conceito existente. Assim, explica-se que não foi uma falha do legislador na elaboração da lei complementar, pois cabe a análise em cada caso concreto, se um determinado gasto é matéria prima ou material secundário, ou de acondicionamento, etc. Daí, a necessidade do legislador infraconstitucional, com vistas a estabelecer uma segurança jurídica nas relações do contribuinte com o fisco, detalhar a definição legal de determinados conceitos, para que seja aplicado corretamente a lei ao caso concreto, partindo-se de um paradigma legal.

No entanto, é preciso ressaltar, que no caso de conceitos indeterminados no âmbito do Direito Tributário, deve o legislador preencher as devidas lacunas sem no entanto alterar o conteúdo, a definição e o alcance de institutos e conceitos e formas de direito privado, conforme os ditames do art. 110 do CTN. Assim, passaremos então a analisar os conceitos adotados pelo fisco de outros estados e que foram acolhidos e defendidos na impugnação. Por primeiro, discutiremos energia elétrica, incluída na rubrica material secundário.

O impugnante defende por material secundário, deve-se entender todo o material e recursos naturais, hídricos e materiais consumidos direta ou indiretamente na produção, inclusive energia elétrica conforme disposto no artigo 43, Capítulo VIII, do Regulamento do ICMS Mineiro, Decreto MG nº 43.080/2002.

Se observarmos em qualquer manual de contabilidade de custos, veremos que materiais primários e secundários tem em comum o fato de se agregarem ao produto final e só se separam conceitualmente um do outro, por ser o material secundário composto de itens de menor agregação na mercadoria produzida em comparação com a matéria prima (por isso mesmo dito secundária, por advém na sequência de prima ou primária).

Na indústria de móveis, a madeira é claramente identificada como matéria prima por ser o item de maior relevância na fabricação, e os metais empregados, tais como pregos, parafusos, puxadores, são exemplos clássicos material secundário de fácil identificação no produto final. Existe ainda uma situação comum a esses dois itens de custo – integram os chamados custos diretos de fabricação, porque é possível determinar em cada item produzido o quanto foi aplicado de cada um dos materiais envolvidos, madeira, pregos, parafusos, puxadores, etc. Assim, na fabricação de duas mesas, uma pequena e uma grande, é possível determinar com precisão o custo da matéria prima e da matéria secundária na fabricação de cada uma delas.

Já a energia elétrica jamais pode integrar a rubrica material secundário, pois se trata de um custo indireto de fabricação, visto ser necessário fazer-se um rateio para se apropriar o custo para cada elemento, sendo ao contrário da matéria prima e do material secundário, impossível determinar entre dois móveis de diferentes tamanhos, quanto se gastou precisamente de energia elétrica em cada uma delas. A verdade é que dada a importância do custo de energia elétrica nos processos industriais ela assume rubrica própria na contabilidade, não estando inserida em nenhuma outra nomenclatura de custos.

Além disso, o Poder Judiciário, no âmbito do STJ, conforme informação anexada ao PAF pelos autuantes, já se produziu farta jurisprudência no sentido de negar a condição de energia elétrica como integrante como matéria prima ou material secundário pois não se incorporam ao produto (AgRg no RE 731885 – PR – Rel. Ministro Luiz Fux, DJ de 20/03/2006), assim como, sem amparo na Constituição e na Lei Complementar, o legislador infraconstitucional jamais poderia ao seu

alvitre considerar energia elétrica como mercadoria para fins tributários. Como bem disse Luciano Amaro em citação colocada na informação fiscal, *o legislador infraconstitucional não pode expandir o campo de competência tributária que lhe foi atribuído, mediante o artifício de ampliar a definição, o conteúdo ou o alcance de institutos de direito privado.*

Para que não restassem dúvidas quanto à base de cálculo nas transferências, a Secretaria da Fazenda publicou a instrução normativa abaixo reproduzida, que não deixa dúvidas quanto à ilegalidade da inclusão da energia elétrica na base de cálculo em transferências interestaduais, *in verbis*:

*INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 052/2013 (Publicada no Diário Oficial de 18/10/2013)*

*O SUPERINTENDENTE DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, no uso de suas atribuições, esclarece a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadoria, nos termos da Lei Complementar 87/96 e o crédito fiscal admitido ao estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, destinatário da mercadoria.(...)*

*Considerando que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) (REsp 1.109.298-RS, Rel.Ministro Castro Meira, julgado em 26/04/2011, conforme DJe de 25/05/2011) determinou que o custo da mercadoria produzida deve ser o parâmetro para a definição da base de cálculo na transferência interestadual promovida pelo CD, ao alegar que a norma vigente (art. 13, §4, incisos I e II da Lei Complementar 87/96) visa evitar o conflito federativo e impedir que o contribuinte direcione o valor do tributo aos cofres públicos que melhor lhe convier, reconhecendo o direito do*

*Estado de destino a não legitimar o crédito do imposto destacado em excesso nas transferências interestaduais de mercadorias, ao acatar o arbitramento utilizado no processo administrativo-fiscal que excluiu o plus valorativo da base de cálculo adotado por empresas, fundamentado no fato de o centro de distribuição não praticar atos de natureza mercantil e, por essa razão, a base de cálculo a ser utilizada deve ser aquela prevista para a saída do estabelecimento industrial (custo da mercadoria produzida).*

*Considerando também que o STJ (REsp 1.331.033-SC, Rel. Mauro Campbell Marques, julgado em 02/04/2013) e a Receita Federal do Brasil (Súmula 12 do Segundo Conselho de Contribuintes, D.O.U. de 26/09/2007) decidiram que energia elétrica e combustíveis não integram o conceito de matéria-prima, material secundário ou material de embalagem.*

*Considerando ainda que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis [item 11 do Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1) – Estoques] assevera que devem ser expurgados os tributos recuperáveis (a exemplo do ICMS, PIS e COFINS) do custo de aquisição das mercadorias.*

**RESOLVE esclarecer que:**

- 1. Na transferência interestadual de mercadoria industrializada pela própria empresa, destinada a outro estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, para efeito de apuração do valor do crédito a ser apropriado pelo estabelecimento destinatário, deverá ser observado o seguinte:*
  - 1.1. considera-se como matéria-prima ou material secundário aquilo que se integra, de forma física ou química, ao novo produto ou aquilo que sofre consumo, desgaste ou alteração de suas propriedades físicas ou químicas no processo industrial, não se integrando a este conceito, regra geral, a energia elétrica e os combustíveis;*
  - 1.2. a base de cálculo é a soma do custo da matéria-prima, do material secundário, da mão-de-obra e do acondicionamento, ainda que a mercadoria tenha sido transferida de um estabelecimento comercial da mesma empresa (centro de distribuição - CD, por exemplo), acrescido do ICMS incidente na transferência, que integra a base de cálculo do imposto;*

Assim, pelo exposto, refuto os argumentos utilizados na impugnação quanto ao uso da energia elétrica.

No que diz respeito à mão de obra, o impugnante diz em sua defesa, que o Estado de Minas Gerais, *“editando legislação que melhor espelha tecnicamente a Contabilidade de Custo, e assim dispõe no artigo 43, que no inciso III, b Capítulo VIII do Regulamento do ICMS Mineiro...”*. Em verdade, traz uma inovação que seria cômica, não fossem as sérias e danosas implicações jurídicas e financeiras para as empresas, esta teratológica “mão de obra tecnológica”, como assim foi chamada em artigo citado na informação fiscal.

Acrescenta o impugnante, defendendo claramente a tese do fisco mineiro quanto a uma fictícia mão de obra tecnológica, dizendo que onde antes existiam inúmeros funcionários, para as mesmas atividades, atualmente, existe uma máquina ou robô instalado nas dependências fabris do estabelecimento industrial. Por estas razões, por substituir a mão de obra humana, justifica-se a apropriação das parcelas de depreciação dos ativos atrelados ao custo de produção, sob o gênero “mão de obra”.

Assim posto, este julgador questiona, onde o impugnante encontrou o fundamento que “melhor espelha tecnicamente a Contabilidade de Custos que justifique a existência dessa até então desconhecida mão de obra tecnológica? É fato que a longa peça impugnatória não traz uma única citação, nem de um simples manual de contabilidade, nem de economia, muito menos de outra legislação estadual ou federal, que se possa atribuir algum crédito a esse novo conceito de mão de obra.

Entender isto como “espelho da melhor contabilidade de custo”s é simplesmente cancelar e institucionalizar a fantástica mas não menos absurda criatividade do fisco mineiro, ao incorporar a tal “mão de obra tecnológica” aos custos de produção industrial, sem que haja qualquer referência em manuais contábeis, com o fito de sobrevalorizar a base de cálculo nas transferências e por conseguinte otimizar a sua arrecadação tributária. Da forma como o fez, está claramente a usurpar a competência do legislador constitucional, pondo em risco a estabilidade do pacto federativo, pois está visivelmente auferindo receita que por disposição constitucional, não lhe pertence.

Excetuando-se a citada legislação mineira, em que dispositivo legal ou princípio de Direito Privado se assenta tal definição? Aqui, ao que parece o impugnante defende que as normas desses estados estão corretas, pelo simples fato de estarem positivadas no âmbito das suas respectivas legislações, sem fazer qualquer análise à luz do ordenamento jurídico vigente, se estariam firmemente amparadas no princípio da legalidade estrita do Direito Tributário; mas não o fez, simplesmente a defendeu de forma dogmática, pelo simples fato de existirem como leis, invocando obediência a estas normas estaduais com base no art. 110 do CTN, como se, não houvesse limitações constitucionais ao poder estadual de tributar, impedindo-se os estados de legislar sobre os seus interesses fiscais, em detrimento de outros.

Assim, não encontrei na impugnação nenhuma fundamentação que conformasse a mão de obra tecnológica dentro dos conceitos utilizados no direito privado, constatando grave ofensa ao art. XXX do CTN, e refuto também a deformação legal que foi feita sobre este conceito.

Quanto ao frete, e demais despesas como manutenção, combustíveis, água/esgoto, e outras alocações não especificadas, o próprio impugnante trouxe em sua peça impugnatória, a resposta a uma consulta de nº 90/2001 feita ao fisco paulista, onde consta textualmente na resposta, um trecho que talvez não tenha sido percebido na elaboração da defesa, mas que contraria a sua própria tese, que foi fundamentada segundo a consulta, em *terminologia contábil proposta pelo Prof. Eliseu Martins (in MARTINS, Eliseu - Contabilidade de Custos, São Paulo, Ed. Atlas, 1996, cap. 2), in verbis:*

*"É bastante fácil a visualização de onde começam os custos de produção, mas nem sempre é da mesma maneira simples a verificação de onde eles terminam.*

*É relativamente comum a existência de problemas de separação entre custos e despesas de venda.*

*A regra é simples, bastando definir-se o momento em que o produto está pronto para a venda. Até aí, todos os gastos são custos. A partir desse momento, despesas. (grifo nosso)*

Assim, fica evidenciado um conceito que segue a mais elementar lógica do pensamento: se estamos falando de custos de produção, há de se entender que uma vez encerrada a produção, encerraram-se também os custos inerentes ao processo. Logo, a despesa com frete para entrega da mercadoria ocorre em momento posterior à produção e não pode portanto ser inserido como um gasto necessário para produzi-lo. Não tem qualquer cabimento jurídico a apropriação de

despesas operacionais, como as que foram acima elencadas, que estão distanciadas da intervenção direta nos processos de fabricação de elementos que são gastos inclusive depois de encerrado o ciclo de produção.

O terceiro ponto da linha de defesa, se argui o disposto no art. 102 do CTN, que trata da obrigatoriedade dos entes federativos em reconhecer a extraterritorialidade das suas respectivas legislações tributárias. Teria o legislador paulista, mineiro ou pernambucano a primazia de estabelecer uma verdade unipolar e indiscutível, ao seu bel interesse?

O impugnante diz na sua peça impugnatória, que *“evidencia-se, nesse passo, a impossibilidade de serem adotadas medidas unilaterais do Estado da Bahia, com o propósito de retaliar e revisar a aplicação das leis e regulamentos dos Estados de origem das mercadorias. Retirar-lhes a eficácia equivaleria a revogá-las ou alterar-lhes o sentido, mitigando-se a autonomia estadual decorrente do princípio federativo”*. Pergunto então neste voto, se não seriam unilaterais as medidas do fisco de Minas, São Paulo e Pernambuco? Ora, tanto é direito do contribuinte resistir à injusta pretensão do Estado como também de qualquer ente federativo, opor resistência à lei que fira direitos, e que se configura como inconstitucional ou que se expresse como abuso ao Direito.

Por fim, quanto ao quarto e último item, não é justificável o impugnante alegar que cumpriu a lei tributária dos estados de SP, MG e Pernambuco. Repito aqui a citação no início desse voto, quando Ildo Fucs diz que a autoridade fazendária deve exigir o tributo mediante clara e inequívoca imposição legal, do contrário, deve ser oposta a mais séria resistência à sua instituição por qualquer outra norma de conduta mandamental infralegal que venha contrariar os ditames constitucionais.

É livre e lícito ao contribuinte, opor-se à pretensão do Estado, quando entender que o imposto não é devido, como agora o faz contra o Estado da Bahia. Tivesse melhor atenção sobre as regras constitucionais tributárias e sobre as decisões dos tribunais superiores, resistiria legalmente à pretensão imposta por aqueles estados, procurando os meios jurídicos cabíveis para recolher o imposto a quem é de direito, na quantia exata dos valores que lhes são legalmente devidos.

Concluo que o impugnante, utilizando-se de uma operação aparentemente perfeita sob o plano jurídico, recolheu aos estados de origem das transferências, mais impostos do que aqueles que lhe são constitucionalmente devidos, aproveitando-se de uma dissimulação jurídica praticada por aqueles estados, para aumentar a base de cálculo nas transferências interestaduais.

Resta ao impugnante acionar o poder judiciário para ressarcir imposto que lhe foi injustamente cobrado nesses estados e argumentos para isto não lhe faltam, visto que os estados de Minas, Pernambuco e São Paulo, embora aparentemente agindo no exercício de seu direito, violaram princípios e mandamentos constitucionais necessários ao reconhecimento desse direito pelo ordenamento jurídico vigente.

Para não deixar de citar a jurisprudência deste Conselho, trago aqui breve trecho de voto do Conselheiro Tolstoi Seara Nolasco no Acórdão nº 016-12/09:

*“ 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.*

*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.*

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

Quanto ao pedido de diligência feito na sessão, foi explicado que o impugnante poderá fundamentá-la em eventual recurso voluntário, visto que as colocações feitas naquele momento, com exíguo tempo de análise, não permitem a necessária maturação das justificativas para se suspender o julgamento e por o processo em diligência. Quanto à redução ou extinção da multa, por tratar de penalidade imposta por descumprimento de obrigação principal, deverá postular pedido à Câmara Superior do CONSEF, nos termos do art. 159 do RPAF.

Pelo exposto, o contribuinte transferiu mercadorias de seus estabelecimentos situados em outros Estados da Federação, com base de cálculo acima da que é legalmente permitida, violando o disposto no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, quando o legislador determinou taxativamente os elementos de custo de produção: matéria-prima, mão-de-obra, material secundário, e acondicionamento. Assim, os gastos com os demais itens de custo de produção, tais como manutenção, depreciação, frete, energia elétrica e combustível, não devem ser computados no custo de produção para efeitos de transferência interestadual, e voto pela PROCEDÊNCIA do auto de infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE**, o Auto de Infração nº **206891.0016/13-5**, lavrado contra **PEPSICO DO BRASIL LTDA** devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento de imposto no valor total de **R\$380.207,63**, 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, 16 de janeiro de 2014.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – JULGADOR/PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR