

A. I. Nº - 206891.0033/13-7
AUTUADO - TIGRE SA TUBOS E CONEXÕES
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO e EUZIANE GOUVÊIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 20.08.2014

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0165-04/14

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. PRODUTOS FABRICADOS PELOS PRÓPRIOS REMETENTES. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais dos produtos fabricados pelo mesmo titular, entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo da mercadoria produzida, assim entendido o custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Restou comprovado que os itens de custos “depreciação”, “manutenção”, “energia elétrica” e “outros” não se enquadram como materiais secundários na fabricação de “tubos” e “conexões”. Infração comprovada, nos termos do art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 19/11/2013, exige ICMS no valor de R\$439.092,92 e multa de 60%, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, durante o exercício de 2009, conforme detalhamento na descrição dos fatos da presente autuação.

O autuado apresenta peça defensiva, fls. 144-154, com documentos anexos, por advogado habilitado. Inicialmente informa que é pessoa jurídica nos termos do art. 2º do seu Estatuto (doc. 3), tem por finalidade “*a indústria, o comércio, a distribuição, a importação e a exportação de tubos e conexões de todas as espécies*”, dentre outros. Diz que, por força de autorização estatutária, está sediada e possui filial no Estado de Santa Catarina, mantendo filiais em diversas localidades da Federação, sendo três delas nos Estados da Bahia, São Paulo e Pernambuco.

Aduz que, em 12/12/2013, foi notificada da lavratura do AIIM 206891.0033/13-7 (doc. 4), em que destaca alguns trechos da autuação. Em seguida destaca que o motivo da autuação reside no fato de os estabelecimentos da Impugnante localizados nos Estados de São Paulo, Santa Catarina e Pernambuco terem incluído, no *custo de produção* das mercadorias remetidas ao seu estabelecimento baiano, *despesas com manutenção, depreciação, energia elétrica e outros*.

E, ao assim proceder, teria inobservado o art. 13, § 4º, II da Lei complementar 87/96, que prevê que “*na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é: ...II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento*”. Ao juízo da Impugnante o AIIM 206891.0033/13-7 não merece prosperar.

Da improcedência do AIIM 206891.0033/13-7. Diz que a controvérsia cinge-se em saber se as despesas com manutenção, depreciação, energia elétrica e outros integram a base de cálculo do ICMS incidente na operação de circulação de mercadorias entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular e situados em diferentes Estados. Ao seu juízo estas despesas compõem a base de cálculo desse imposto, conforme a seguir:

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

Aduz que, à luz deste preceito legal, sem embargo da controvérsia, este dispositivo legal é silente quanto à definição dos custos por ele abarcados (ou seja, não se definiu, para este fim, o conceito de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento). Assim, entende que há que se buscar estes conceitos no art. 13, § 1º do Decreto-lei 1.598/77; art. 183, II e IV da Lei federal 6.404/76; na ciência da contabilidade; e nos atos e decisões de natureza que objetivaram defini-los.

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

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

Assim, observa que o custo com mão-de-obra abrange os gastos com o pessoal envolvido *direta e indiretamente* na industrialização da mercadoria (salários, encargos sociais, estadia, etc.). Daí justificar a redação do art. 13, §1º, 'b' do Decreto-lei 1.598/77, com seus destaques: “O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente... o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção”.

Em vista destes conceitos, diz que não se tergiversa que *energia elétrica* se consubstancia em um *material secundário*. Afinal, consome-se energia elétrica no processo de industrialização das mercadorias sem, contudo, integrá-las fisicamente ao final.

Nessa toada, destaca trecho da resposta à Consulta 508/2004, efetuada junto a Coordenadoria da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, em que conceituou os materiais secundários como “...os materiais que são consumidos integral e instantaneamente no processo industrial, sem, porém, integrar-se fisicamente ao novo produto, (por exemplo, a energia elétrica utilizada como força motriz e o óleo diesel utilizado na caldeira) e cujos gastos de aquisição são diretamente contabilizados como custos de fabricação do produto” (doc. 5).

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

Já os gastos com depreciação se referem ao maquinário utilizado no processo de industrialização das mercadorias em comento. E se estas máquinas são paulatinamente consumidas no processo de industrialização e, por isto, não integram o produto final, elas também se qualificam como *material secundário*.

Nesse sentido, o art. 20, § 5º, I da Lei complementar 87/96, ao permitir o crédito decorrente da entrada de mercadorias destinadas ao ativo permanente à razão de 1/48 por mês, corrobora este pensamento. Isso porque admite haja creditamento de ICMS de acordo com a *depreciação* da mercadoria. Logo, também o custo com depreciação compõe a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais em comento, tal como previsto no art. 13, § 4º, II da Lei complementar 87/96.

Já o custo de *manutenção*, este se refere às despesas com o trabalho pessoal de *manutenção* dos equipamentos destinados à industrialização das mercadorias, razão pela qual integra os custos com *mão-de-obra indireta*, nos termos do art. 13, § 1º, 'b' do Decreto-lei 1.598/77.

Alega que é pacífico que, a despeito de não relacionados *diretamente* com o processo de industrialização, os gastos com o trabalho pessoal de *manutenção* dos equipamentos é indispensável ao processo produtivo, referindo-se *indiretamente* à industrialização das mercadorias.

Daí porque estes gastos são enquadrados dentre as despesas com mão-de-obra indireta, integrando, portanto, o conceito de custo de produção de mercadoria à luz do art. 13, § 4º, II da Lei complementar 87/96.

Por fim, no que tange aos *outros* custos glosados pela fiscalização estadual, foram eles suportados, direta ou indiretamente, no processo de industrialização das mercadorias. A despeito de eles terem sido aglutinados sob a denominação outros, a pedido da fiscalização estadual, ao individualizá-los, verifica-se sua subsunção ao conceito de *material secundário* ou de *mão-de-obra* (doc. 6).

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

Observa que, por se tratar de conceito não explicitado em lei (seja em norma de natureza tributária ou até mesmo contábil), é ululante que haverá divergências entre as fontes que pretendam definir *material secundário*. Mas não se pode afastar a definição escolhida pela Impugnante, extraída de fonte legítima, sob pena de afronta ao princípio da tipicidade.

Assim, pelas razões até aqui expostas, não merece prosperar a exclusão dos custos com energia elétrica, depreciação, manutenção e outros da base de cálculo do ICMS, razão pela qual deve ser mantido crédito desse imposto apropriado pela Impugnante e glosado pelo AIIM 206891.0033/13-7.

Segundo, ainda que se afirme que as despesas com energia elétrica, depreciação, manutenção e outros não se subsumem ao conceito de custo com material secundário e mão-de-obra, observa que é corrente que estes gastos integram o denominado custo de produção de mercadoria.

Com efeito, destaca o art. 13, § 1º do Decreto-lei 1.598/77, em que prevê os gastos que, obrigatoriamente, integram o custo de produção da mercadoria vendida. Ademais, cita Eliseu Martins renomado docente da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, ensina que os gastos havidos até o momento em que a mercadoria estiver pronta para a venda compõem o custo de produção da mercadoria.

Cita também, Osni Moura Ribeiro, professor de contabilidade e agente fiscal de rendas da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, afirma que “custo industrial compreende a soma dos gastos com bens e serviços aplicados ou consumidos na produção de outros bens”. Logo, diz que, atendendo à melhor hermenêutica, deve-se interpretar o art. 13, § 4º, II da Lei complementar 87/96 de maneira teleológica, ou seja, sem afastar o conceito de custo de produção de mercadoria que, há tempos, foi plasmado pela ciência da contabilidade e pelo art. 13, § 1º do Decreto-lei 1.598/77.

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

Destaca o art. 43 do Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais que explicitou o conceito das despesas que compõe o custo da produção de mercadorias à luz do art. 13, § 4º, II da Lei complementar 87/96, conforme a seguir:

“Art. 43. §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 ou indiretamente na produção, inclusive energia elétrica;**

III – à mão-de-obra:

a) humana: o custo de 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”

Diz, então, que os elementos previstos no art. 13, § 4º, II da Lei complementar 87/96, o regulamento mineiro observou com razoabilidade e fidedignidade o conceito de custo de produção da mercadoria à luz da ciência da contabilidade. Destaca também Consulta de Contribuinte 028/2007 formulada ao Estado de Minas Gerais.

Destaca também a Decisão Normativa 5/2005, a CAT SEFAZ/SP, que à luz do seu entendimento, deu preciso limite a esse preceito legal (doc. 7). Cita trecho desta decisão:

Conclui que, ao incluir no custo de produção das mercadorias remetidas a seu estabelecimento baiano os gastos com *energia elétrica, depreciação, manutenção e outros*, a Impugnante atuou consentaneamente com o art. 13, § 1º do Decreto-lei 1.598/77; art. 183, II e IV da Lei federal 6.404/76 e a ciência da contabilidade e, afora isso, segundo decisão normativa proferida pelo órgão fazendário paulista, que o cita.

Destaca que, não se está arguindo que o rol do art. 13, § 4º, II da Lei complementar 87/96 é exemplificativo. Diferentemente disso, sustenta-se que este dispositivo legal é taxativo, posto que contemplou o conceito de custo de produção de mercadoria que, há tempos, foi plasmado pelo art. 13, § 1º do Decreto-lei 1.598/77 e pela ciência da contabilidade. A Impugnante insurge-se contra a interpretação no sentido de que o art. 13, § 4º, II da Lei complementar 87/96 teria criado um novo conceito de custo de produção da mercadoria, aplicável somente para as transferências de mercadorias.

E, acaso se admita que o art. 13, § 4º, II da Lei complementar 87/96 criou um novo conceito, então este preceptivo é flagrantemente ilegítimo, por afronta ao disposto nos arts. 109 e 110 do CTN. Daí o desacerto ao AIIM 206891.0033/13-7.

Terceiro, porque a análise das normas de direito tributário, mormente as que disciplinam o regime jurídico do ICMS, também revela que o AIIM 206891.0033/13-7 não merece prosperar. Isso porque, diz o impugnante, afora o apontado art. 13, § 1º do Decreto-lei 1.598/77, o art. 290 do Decreto federal 3000/99 e o próprio Regulamento do ICMS da Bahia prevêem conceito de “custo da mercadoria produzida” que, indubitavelmente, abrange os gastos com energia elétrica, depreciação, manutenção e outros. Destaca a redação do art. 938 desse Regulamento:

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

(...)

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

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

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

Por fim, o art. 20, § 5º, I dessa Lei admite que o crédito decorrente da entrada de mercadorias destinadas ao ativo permanente, abarcando, assim, a denominada depreciação. Logo, se mesmo à luz das normas de direito que disciplinam a matéria, aí incluindo-se o regulamento baiano do ICMS, o conceito de custo de produção de mercadoria abarca os gastos com energia elétrica, depreciação, manutenção e outros, não se pode admitir que a fiscalização estadual exclua estes custos da base de cálculo do ICMS incidente nas operações interestaduais autuadas.

Quarto porque a jurisprudência sobre a qual a fiscalização estadual se amparou não se aplica ao caso concreto. Deveras, no acórdão proferido pelo STJ nos autos do Recurso especial 1.109.298, estava-se diante de hipótese em que o sujeito passivo reputou como custo de produção das mercadorias valor próximo ao valor de comercialização final destes bens.

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

Isso porque, ao realizar as operações autuadas, o estabelecimento paulista da Impugnante mensurou a base de cálculo do ICMS (custo da mercadoria produzida) conforme determina a Decisão Normativa 5/2005, da CAT da SEFAZ/SP (doc. 7).

Assim, aduz que, se a ordem jurídica prevê que os atos administrativos gozam de presunção de existência e validade (legitimidade), não seria dado à Impugnante presumir justamente o inverso. Ou seja, não seria dado a ela presumir a invalidade da Decisão Normativa 5/2005, se o ente competente para tanto (Poder Judiciário) não o fez.

E se não era dado à Impugnante presumir que a Decisão Normativa 5/2005 foi produzida em suposta desconformidade com a ordem jurídica (presunção de validade), segue-se que a conduta da Impugnante (ao se apropriar do crédito decorrente da noticiada operação) operou-se, apenas e tão somente, em razão desse ato normativo que, aos olhos do Fisco baiano, é inválido.

Em face do quanto exposto, requer seja acolhida a presente impugnação para julgar improcedente o AIIM 206891.0033/13-7, reconhecendo-se o direito subjetivo da Impugnante à manutenção do crédito de ICMS glosado por esta autuação.

Protesta-se pela posterior juntada de novos documentos, requerendo-se, por fim, que as intimações também sejam realizadas e publicadas em nome de MAURÍCIO ZOCKUN (OAB/SP 156.594).

Os autuantes prestam informação fiscal, fls. 143 a 189, destacando, logo no início, que o objetivo da autuação é procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS, na hipótese de transferência de produtos em operações interestaduais entre filiais, para filiais localizadas em outras unidades da Federação, no caso no Estado da Bahia, de modo que, didaticamente, se compreenda os lindes da controvérsia ora instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal.

Para uma construção lógica sobre a questão objeto deste PAF, dizem ser imprescindível analisarem as diversas nuances que envolvem essa matéria, a começar pelo veículo normativo que o legislador deve utilizar para se encontrar ou apurar o valor monetário objeto de tributação nessas situações.

Dizem ser imperiosa 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, onde reproduzem os arts. 155, §2º, XII, “i” e 146, III, alíneas “a” e “b”, da CF/88.

Observam então que o artigo 155, § 2º, XII, “i” da CF/88 é específico para o ICMS e estatui que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo desta espécie tributária, e, de igual modo, o art. 146, III, “a” impõe o emprego de idêntico veículo normativo quando da definição de bases de cálculo para os impostos de um modo geral.

Neste esteio legal, dizem os autuantes, em obediência, portanto, ao contido na Carta Magna, a Lei Complementar nº 87/96, no art. 13, § 4º, II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Como visto, destacam os autuantes, há um imperativo registrado no texto constitucional asseverando que a base de cálculo do ICMS deve ser fixada ou definida em Lei Complementar. Eis o que consta da LC nº 87/96 e suas alterações (art. 13, § 4º, II):

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

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

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

Do texto positivado ora exposto, pode-se concluir, dizem os autuantes, sem resquício de dúvidas, que a lei complementar listou (fixou) os elementos de composição do valor tributável para efeito do ICMS, ou seja, definiu e elegeu os elementos de custos de produção que devem ser somados para se encontrar a base de cálculo do ICMS nessas operações.

Em função da clareza solar da dicção do texto normativo inserto na Lei Complementar, afirmam os autuantes, não escapa, 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.

Aliás, asseveram os autuantes, não é possível duvidar do acerto dos legisladores estaduais que assim atuaram, em face da clareza com que se apresenta a redação da norma esculpida no inciso II do parágrafo quarto do artigo 13º da LC 87/96.

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

A importância deste fato, dizem os autuantes, deve ser sublinhada pelo simples fato de que, se incorrer em erro, ou seja, se pagar imposto a menos para qualquer ente tributante, possíveis implicações financeiras poderão ocorrer, haja vista que o Fisco tenderá a utilizar os meios ao seu alcance para ter de volta o que lhe pertence.

Neste caminho, 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.

A 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, observam os autuantes, a necessidade de se avançar para a verificação (i) do papel da lei complementar no campo do ICMS; (ii) da mais adequada interpretação acolhida pelo CTN – Código Tributário Nacional; (iii) bem como do que está disposto na Ciência Contábil, nas legislações dos Estados, na doutrina e na jurisprudência dos tribunais administrativos e judiciais.

Sobre a autuação, dizem os autuantes, que constam do próprio corpo do Auto de Infração, sob comento, as seguintes informações, dentre outras:

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.

Por força de mandamento constitucional, fica evidente, diz os autuantes, que a base de cálculo do ICMS, nesta situação, está disposta na Lei Complementar nº 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu art. 13, § 4º, II.

Por outro lado, dizem que, o art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, está respaldado na Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, que por sua vez está amparado na Lei Complementar acima indicada, sendo legítima, à luz dos seus entendimentos, a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao

mesmo titular, e conseqüentemente, destaque e utilização a maior do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Nesse diapasão, concluem 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, i.e. matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento).

Isso posto, dizem que os gastos com manutenção, depreciação, energia elétrica e outros, devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

Dizem que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, que o fez tanto em meio físico (fls. indicadas no índice), quanto em meio eletrônico (fls. indicadas no índice) onde consta a discriminação dos itens dos CUSTOS DE PRODUÇÃO, por código de produto, quais sejam:

- a) CUSTO MP - MATÉRIA-PRIMA
- b) MOD (Mão-de-obra) e MOI (Mão-de-obra indireta)
- c) DEPRECIAÇÃO
- d) MANUTENÇÃO
- e) ENERGIA ELÉTRICA
- f) OUTROS CUSTOS

Assim sendo, observam os autuantes, em consonância com a mencionada LC 87/96 e com os julgados citados no corpo da presente informação fiscal, em especial a decisão do STJ (RECURSO ESPECIAL Nº 1.109.298 – RS), 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).

Por outro lado, foram expurgadas as seguintes rubricas: (a) DEPRECIAÇÃO; (b) MANUTENÇÃO; (c) ENERGIA e (d) OUTROS CUSTOS, por não serem parte integrante nem de MATÉRIA-PRIMA; nem de MÃO-DE-OBRA; nem de MATERIAL-SECUNDÁRIO; tampouco de ACONDICIONAMENTO.

Para a correção dessa situação, foi elaborado demonstrativo de “ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA”, em meio físico e em meio eletrônico (fls. indicadas no índice).

Para confirmar o acerto e a qualidade desta Auditoria, observam os Fiscais Autuante, nada melhor do que verificar o que e como os tribunais administrativos e judiciais têm decidido sobre esta matéria, objeto deste Auto de Infração, que os destacam.

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

Trazem ainda outras considerações sobre os destaques de mérito da autuação argüido pelo defendente quanto a base de cálculo do ICMS na transferência entre estabelecimentos da mesma empresa, o papel da Lei Complementar no campo do ICMS, bem assim a definição de efeitos tributários pela lei tributária a institutos de direito privado, como a definição de custo nas Ciências Contábeis, além das impropriedades da legislação dos Estados de Minas Gerais e São Paulo sobre a matéria objeto em exame, como também o Parecer PGE/2011405993-0 (Sipro nº 157374/2008-9) opinativo em relação a consulta formulada pelo próprio CONSEF em relação a mesma matéria.

Do exposto no presente Processo Administrativo Fiscal, os autuantes solicitam que este Conselho de Julgamento Fiscal conclua pela procedência total deste Auto de Infração.

VOTO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS no valor de R\$439.092,92, correspondente ao exercício de 2009, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias produzidas e remetidas pelos estabelecimentos

industriais, localizados nos Estados de São Paulo, Santa Catarina e Pernambuco, para o estabelecimento filial no Estado da Bahia, com base de cálculo superior ao custo de produção, correspondente ao somatório de matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra, conforme estabelecido no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar 87/96.

Preliminarmente, ressalto que no Processo Administrativo Fiscal foram cumpridas todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, o qual está submetido à legislação baiana, cuja norma é derivada da Lei Complementar nº 87/96, a qual as unidades federativas devem obediência.

Quanto à pretensão de que as intimações também sejam postadas, publicadas ou diligenciadas em nome do seu patrono, Mauricio Zockun, OAB/SP nº 156.594, com escritório na Avenida Paulista, nº 1499, 5 andar, Cj. 505, São Paulo, SP, CEP.:01311-928, há de se registrar que não existe nenhum óbice em acatar o pedido, no entanto, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência do ato processual ao sujeito passivo encontra-se prevista no artigo 108, do RPAF, e, em perfeita sintonia com o estabelecido no art. 127 do CTN.

No mérito, está sendo exigido ICMS em razão de utilização indevida de crédito fiscal, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, no art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, norma esta reproduzida na Lei nº 7.014/96, que trata do ICMS no Estado da Bahia, no seu art. 17, § 7º, II, como também no art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, assim entendida como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

No ACÓRDÃO JJF Nº 073-05/12 de lavra do Relator Fernando Antônio Brito de Araújo, em caso similar ao presente PAF, ele assim expôs em seu voto:

“Há de se ressaltar que a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, “a”, da Constituição Federal, sendo 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, por uma questão de política tributária entre os entes federados”. (Grifo Acrescido)

Assim, qualquer item de custo compondo a base de cálculo do ICMS nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular distinto dos especificados no art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, quais sejam os custos com matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal lançado.

No caso específico da presente autuação, a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, apurada pelos Fiscais Autuantes no Demonstrativo de Estorno de Crédito acostados aos autos às fls. 13 a 27, foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, onde consta a discriminação dos seguintes itens de custo compondo o valor da base de cálculo das mercadorias transferidas das Unidades estabelecidas nos Estados de São Paulo, Santa Catarina e Pernambuco para a Unidade estabelecida no Estado da Bahia, conforme a seguir:

- A CUSTO MP - MATÉRIA-PRIMA
- B MOD (MÃO-DE-OBRA) e MOI (MÃO-DE-OBRA INDIRETA)
- C DEPRECIAÇÃO
- D MANUTENÇÃO
- E ENERGIA ELÉTRICA
- F OUTROS CUSTOS

Desses itens, em consonância com o art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, recepcionada pela Lei nº 7.014/96, de que trata do ICMS no Estado da Bahia, no seu art. 17, § 7º, II, como também no art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, estão corretos na composição da base de cálculo do ICMS que ensejam o devido direito ao uso do crédito fiscal nas operações interestaduais de transferências entre

estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, apenas os itens: (A) CUSTO MP - MATÉRIA-PRIMA; (B) MOD (MÃO-DE-OBRA) e MOI (MÃO-DE-OBRA INDIRETA).

Os demais itens “DEPRECIÇÃO”, “ENERGIA ELÉTRICA”, “MANUTENÇÃO” e “OUTROS CUSTOS”, devem ser expurgados da composição da base de cálculo do ICMS, como assim procederam os autuantes na presente autuação.

Há de se ressaltar que a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, “a”, da Constituição Federal, sendo 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, conforme a seguir destacado:

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

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

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

Norma esta reproduzida na Lei nº. 7.014/96, que trata do ICMS no Estado da Bahia, em seu art. 17, § 8º, II:

Art. 17. A base de cálculo do imposto é:

§ 8º Na saída de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado em outra unidade da Federação a base de cálculo do imposto é:

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

Como também no art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284 de 14 de março de 1997, vigente à época dos fatos geradores:

Art. 56. A base de cálculo do ICMS, nas operações internas e interestaduais realizadas por comerciantes, industriais, produtores, extratores e geradores, quando não prevista expressamente de forma diversa em outro dispositivo regulamentar, é:

V - na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular:

a) o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

b) o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra; ou (Grifos acrescidos)

Cabe ainda ressaltar que, para apuração do imposto, objeto deste Auto de Infração, os autuantes se utilizaram dos dados disponibilizados pelo próprio sujeito passivo, nos quais se encontravam os valores dos elementos de custo de produção de tubos e conexões transferidos das Unidades estabelecidas nos Estados de São Paulo, Santa Catarina e Pernambuco para a Unidade estabelecida no Estado da Bahia.

Assim, uma vez apurado o custo de produção apenas com os itens estabelecidos em lei - matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento – (art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96), no caso específico, MATÉRIA-PRIMA e MÃO-DE-OBRA, foi efetuada a inclusão do ICMS para determinação da base de cálculo legal e confrontado com a base de cálculo utilizada pela defendente nas transferências, apuraram-se os valores creditados a mais, conforme se pode observar no Demonstrativo de Estorno de Crédito acostado aos autos às fls. 13 a 27, cujos números não foram, em momento algum, impugnados pelo autuado.

Sobre os demais itens de custos – DEPRECIÇÃO, MANUTENÇÃO, ENERGIA ELÉTRICA e OUTROS – não incluídos, pelos autuantes, na composição da base de cálculo, para apuração do crédito devido de ICMS, em operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, conforme estabelece o art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96; não me apresentam corretos os argumentos de defesa do impugnante em querer enquadrá-los como material secundário, e que assim estariam acobertados pela legislação, sendo devido sua inserção na composição da base de cálculo, para apuração do crédito de ICMS nas operações de transferências interestaduais, objeto em análise, como assim procedeu quando da ocorrência dos fatos geradores.

No ACÓRDÃO CJF Nº 0119-11/13, relativo ao voto vencedor de lavra do Conselheiro Eduardo Ramos de Santana, é exposto o seguinte entendimento de “*material secundário*”, extraído da obra Dicionário de Contabilidade, de autoria do Professor Lopes de Sá, 7ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 1983, pág. 285:

“Materiais que integram a fabricação, porém complementando a produção apenas e entrando em segundo plano na composição do produto. Assim, por exemplo, são materiais secundários: (Grifo Acrescido)

Na fabricação de biscoitos – a manteiga, o açúcar;

Na fabricação de pão – o sal, o fermento, a banha, o açúcar;

Na fabricação de móveis – os pregos, a cola, os parafusos, o verniz, etc.;

Na fabricação de calçados – os pregos, as colas, papelão, ilhoses, etc.

Por sua vez, em fabricação de “*tubos*” e “*conexões*”, que são os objetos da presente lide, entendem-se como materiais secundários integrando a sua fabricação – *borracha, cola, resinas, tinta, etc.* – e não os itens de custos relacionados a DEPRECIAÇÃO, MANUTENÇÃO e OUTROS, como quer enquadrá-los o impugnante, para justificar a inserção dos seus custos na composição da base de cálculo na apuração do direito ao crédito do ICMS na forma do que estabelece o art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, muito menos ENERGIA ELÉTRICA, utilizada, de uma forma geral, no processo produtivo para mover máquinas e equipamentos, bem assim promover iluminação, resfriamento, etc.

Como se vê, todos esses itens de custos - DEPRECIAÇÃO, MANUTENÇÃO, ENERGIA ELÉTRICA e OUTROS - não se pode enquadrá-los como materiais secundário na forma explicitada no art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96, pois não são fatores de produção que integrem o produto final, complementando a produção, em que pese serem essenciais para a consecução do produto objeto em análise.

Ocorre que não se discute aqui a essencialidade dos itens de custos glosados na presente autuação, quais sejam “DEPRECIAÇÃO”, “MANUTENÇÃO”, “ENERGIA ELÉTRICA” e “OUTROS CUSTOS” no processo produtivo da autuada para a fabricação de *tubos* e *conexões*. E sim, que tais itens de custos, para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS, quando das transferências interestaduais de produtos fabricados e remetidos pelo estabelecimento industrial para estabelecimentos filiais da mesma empresa, não compreende entre os elementos de custo de produção definidos no art. 13, § 4º, II, da LC nº. 87/96, que autoriza o uso do crédito do ICMS, por não se caracterizar como matéria-prima, nem material secundário e muito menos como mão-de-obra e acondicionamento, razão da legítima glosa para efeito de apuração de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, cuja restrição normativa decorre de uma questão de política tributária entre os entes federados, nos casos de transferências da produção, hipótese essa diferenciada para a apropriação dos créditos relativos aos insumos na produção fabril.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0033/13-7**, lavrado contra **TIGRE S.A. TUBOS E CONEXÕES**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$439.092,92**, 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, 18 de Agosto de 2014.

PAULO DANILO REIS LOPES – PRESIDENTE

JOÃO VICENTE COSTA NETO – RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – JULGADOR