

A. I. Nº - 206891.3048/16-0
AUTUADO A - SEARA ALIMENTOS LTDA.
AUTUANTES - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO e
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 24.05.2017

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0079-05/17

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais dos produtos fabricados pelo mesmo titular, entre estabelecimentos da mesma empresa, quando o remetente for o estabelecimento fabricante, caso dos autos, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação do imposto: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração caracterizada. Indeferido o pedido de diligência. Preliminares de nulidade rejeitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 05/12/2016, exige ICMS no valor de R\$252.483,39, 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. Trata-se de ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL DE ICMS em decorrência de ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO NAS OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS, tudo em consonância com o detalhamento registrado no próprio corpo deste Auto de Infração”*. Exercício de 2012.

O autuado ingressa com defesa, fls. 36/43, inicialmente relata quanto à tempestividade da peça defensiva e reproduz a infração.

Preliminarmente, afirma que o levantamento fiscal é precário, posto que nos termos do artigo 142 do CTN, a fiscalização tem o dever de investigar, pormenorizadamente, a ocorrência do fato gerador, aprofundando o trabalho fiscal mediante a realização das diligências e perícias que entender necessárias, não sendo admitido o lançamento pautado em presunção simples - como é exatamente a hipótese do caso em discussão -, em que se presumiu com base em planilha gerencial da Autuada - que a impugnante aproveitou crédito de imposto decorrente de entradas por transferências entre filiais de produtos em valores superiores ao seu custo, ou seja, superfaturados, aumentando o crédito a ser aproveitado e reduzindo o valor do ICMS a recolher para este Estado.

Pontua que a jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes é pacífica, no sentido de que, em casos como o presente, em que a fiscalização não teve o cuidado de investigar, pormenorizadamente, a ocorrência do fato gerador, o lançamento fiscal é manifestamente insubsistente. Reproduz IRF – PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO; ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL – COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO; REVISÃO DE DECLARAÇÃO.

Salienta que em âmbito estadual também existe mansa e pacífica jurisprudência administrativa no sentido de que a fiscalização deve apurar as circunstâncias elementares e essenciais relacionadas à autuação, sob pena de o levantamento fiscal ser decretado precário. Transcreve

Decisão ACUSAÇÃO FISCAL PRECÁRIA (Proc. DRT-1 nº 20.749/91, julgado em sessão da 4ª Câmara Especial, de 30.10.92 – Rel. Aldo Sedra Filho; Proc. DRT-4 nº 6.986/91, julgado em sessão da 4ª Câmara Especial, de 20.11.92 – Rel. José Augusto Sundfeld Silva).

Assim, assevera que a fiscalização não aprofundou o trabalho fiscal mediante a realização de diligências e perícias - o que demonstra que a suposta supervalorização do valor contábil das transferências em discussão não possui amparo técnico contábil por parte de um trabalho fiscal independente - deu-se origem a um lançamento absolutamente precário e pautado em mera presunção simples de ocorrência do fato gerador, em total afronta ao disposto no artigo 142 do CTN, razão pela qual o auto de infração é manifestamente insubsistente e, portanto, deve ser integralmente cancelado.

Declara que é notável que a fiscalização consiga produzir tão extenso relatório, com uma série de ilações sobre aspectos de fato relacionados à operação da impugnante, sem que tenham se dado ao trabalho de promover qualquer diligência ao estabelecimento da empresa.

Indaga, efetivamente, que se assertivas desse importe poderiam dispensar um aprofundado trabalho investigatório com verificação *in loco* das situações de fato que foram tomadas pela fiscalização como premissas para a formulação da acusação fiscal?

Salienta que o órgão acusador sugeriu que, em razão da apresentação de superfaturamento pela filial produtora, houve aproveitamento indevido de créditos de ICMS por parte da impugnante, que recebeu a mercadoria. Entretanto, sustenta que não assiste razão a Autoridade Fiscal, de modo que o auto de infração, ora impugnado, deve ser declarado nulo, ante a precariedade do levantamento fiscal, que não apurou nenhuma circunstância acerca da formação da base de cálculo do imposto pela filial que emitiu as notas fiscais com o suposto superfaturamento.

Por fim, caso a argumentação acima não seja acolhida - o que se admite apenas por hipótese -, o auto de infração merece ser cancelado em razão dos fundamentos de mérito que passa a arguir.

No mérito, alega legitimidade do crédito apropriado. Esclarece que durante a Fiscalização, conforme consta no relatório fiscal, apresentou ao Fisco Baiano planilhas com a composição do custo de produção de todos os produtos recebidos de outras filiais em transferência. Entretanto, verificou que a autoridade fiscal autuante alega que *“os gastos com manutenção, depreciação, frete (CIF, acaso existente), energia, combustível, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subseqüente estorno do respectivo crédito fiscal”*.

Desta forma, diz que o agente autuante fundamentou a autuação na planilha de custo de produção apresentada pela autuada, excluindo da base de cálculo as rubricas “Custo Fixo”, “Depreciação”, “Custo Variável” e “Frete”, por, supostamente, não integrarem a “matéria-prima”, a “mão-de-obra”, o “material secundário”, nem o “acondicionamento”.

Assinala que, de fato, a Lei Complementar nº 87/96, em seu artigo 13, §4º, inciso II, estabelece a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular estabelecidos em Unidades Federais diferentes. Reproduz art. 13, §4º, II.

Reitera que a separação dos custos efetuada pela impugnante, por razões meramente gerenciais, não descaracteriza a qualificação, como custo propriamente dito, dos subitens acima mencionados. Acrescenta que tal separação serviu, tão somente, para um melhor gerenciamento do orçamento, e não poderia servir de amparo para a cobrança ora guerreada. Ademais, afirma que se deve levar em conta, que a limitação do custo que seria considerado a base de cálculo do imposto é improcedente, encontrando óbice, inclusive, no disposto no artigo 110 do Código Tributário Nacional.

Desta forma, verifica-se que agiu de forma correta quando da composição da base de cálculo, uma vez que o CUSTO foi composto pelos elementos legais (art. 13, §4º, inciso II da LC nº 87/96), sendo que as denominações utilizadas pela impugnante, assim o foram para facilitar seu orçamento.

Alega e pede pela realização de diligência e de juntada de novos documentos, sempre visando a comprovação da inexistência da autuação, em homenagem ao princípio da verdade material, o qual deve prevalecer no caso em questão.

Pontua que, de fato, tal princípio reside no dever do julgador de sempre buscar a verdade, ainda que, para isso, tenha que se valer de outros elementos além daqueles trazidos aos autos pelos interessados.

Ressalta que a autoridade administrativa competente não fica obrigada a restringir seu exame ao que foi alegado, trazido ou provado pelas partes, podendo e devendo buscar todos os elementos que possam influir no seu convencimento.

Lembra que se é facultado à autoridade até mesmo buscar elementos não trazidos pelas partes para seu convencimento, não há que se negar o conhecimento de documentos colacionados ao processo pelas partes, sobretudo quando requerido prazo para sua juntada na própria Impugnação, o que desde já se requer.

Por fim, assinala que caso remanesçam dúvidas por parte desta douta autoridade julgadora, requer-se a baixa dos autos em diligência, nos termos da legislação de regência, a fim de que sejam esclarecidas as matérias de fato, com a devida instrução do processo.

Finaliza pedindo e requerendo que seja acolhida a presente impugnação para:

- Que seja declarado Nulo o auto de infração ora impugnado, ante a evidente precariedade no levantamento fiscal;
- Que seja julgado totalmente Improcedente o presente Auto de Infração, conforme argumentos alhures;
- Caso remanesçam dúvidas por parte desta douta autoridade julgadora, requer-se a baixa dos autos em diligência a fim de que sejam esclarecidas as matérias de fato, com a devida instrução do processo.

Ademais, protesta pela juntada de novos documentos no decorrer do processo administrativo, em obediência ao princípio da verdade material. E, requer-se doravante todas as intimações e notificações sejam direcionadas ao advogado da Reclamante, Dr. Fábio Augusto Chilo, inscrito na OAB/SP 221.616, com endereço na Avenida Marginal Direita do Tietê, nº 500, São Paulo/SP, CEP 05.118-100, inclusive para se fazer presente no julgamento e realizar sustentação oral.

Na informação fiscal, fl. 54, os autuantes, de início, informam que para uma construção lógica sobre a questão objeto deste Processo Administrativo Fiscal, é imprescindível analisar as diversas nuances que envolve essa matéria, a começar pelo veículo normativo que o legislador deve utilizar para se encontrar ou apurar o valor monetário objeto de tributação nessas situações. Reproduzem os Arts. 155, §2º, XII, “i” e 146, III, alíneas “a” e “b” da Constituição Federal de 1988.

Pontuam 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.

Ressaltam que, 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.

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

Salientam que o texto positivado exposto, conclui 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, 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.

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

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

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

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.

Declaram que 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, mister se faz avançar para a verificação do papel da lei complementar no campo do ICMS; da mais adequada interpretação acolhida pelo CTN – Código Tributário Nacional; bem como do que está disposto na Ciência Contábil, nas legislações dos Estados, na doutrina e na jurisprudência dos tribunais administrativos e judiciais.

Reproduzem a transcrição das informações já expostas no corpo do Auto de Infração.

Preliminarmente, registram e ressaltam que, em nenhum momento, foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal. Ainda, em preliminar, foi suscitada a nulidade “*por alegação de PRECARIÉDADE NO LEVANTAMENTO FISCAL*”, mas falece razão à defendente, pois o Auto de Infração é composto de três folhas, onde, nitidamente, está descrito, com riqueza de detalhes, a infração cometida.

No mérito, quanto à alegação “*de que o conceito de ‘custo de produção’ deve ser formado de todos os custos e que eles devem ser considerados na formação da base de cálculo de transferência interestadual*”, a autuada faz essas alegações, mas esquece do primordial, de que não teria o direito de formar a base de cálculo para as operações de transferências de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação com a inclusão de todos os elementos de custo de produção, pois o fato da imprescindibilidade dos mesmos para se chegar ao produto final não é definidor para a formação da base de cálculo preconizada no art. 13, §4º, II da LC Nº 87/96, como veremos nas linhas subseqüentes.

Pontuam quanto ao “*O papel da Lei Complementar no campo do ICMS*”. Cita o artigo 155, § 2º, XII, “i”, combinado com o art. 146, III, “a”, ambos da CF/88. 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*”.

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

Assim sendo, na realização desta auditoria, foi utilizado como parâmetro para a definição da base de cálculo o somatório dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

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

Isso posto, sustentam que 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, esclarecem 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).

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

Reiteram o que já decidiu o SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA - STJ – vide ementa constante do corpo deste Auto de Infração. Para elucidar melhor esta questão, cita o artigo publicado em <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10263>, onde esclarecedora sobre a questão. Ainda, sobre o papel da Lei Complementar do ICMS, cita esclarecimento do brilhante prof. Alexandre Freitas. Reproduzem texto normativo inserto no inciso III do art. 146 da Suprema Carta, já transcrito linhas atrás, é de clareza solar, como pode ser constatado com a revelação, de forma inequívoca, dos juristas sobre o papel da lei complementar tributária. Reproduz entendimento de PAULSEN - 2008 (PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 10 ed. Ver. Atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2008, p. 91, 93), de SANTI – 2000 (SANTI, Eurico Marco Diniz de. Decadência e Prescrição no Direito Tributário. Max Limonad, 2000, p. 86), de CARVALHO – 2002 (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 14ª edição. Saraiva, 2002, p. 208) e de SOUZA – 1998 (SOUZA, Hamilton Dias de, in MARTINS, Ives Gandra da Silva. Comentários ao Código Tributário Nacional, vol. I, Saraiva, 1998, p. 15.).

Neste esteio conceitual, abordam que os atos declinados pelos legisladores ordinários de referência a definição ou fixação da base de cálculo devem rigorosa e especial obediência ao estatuído em lei complementar, evitando-se operar conflitos interpretativos entre os entes políticos que possuem o poder de império e, de igual modo, garantir a isonomia de tratamento entre as unidades federadas. Voltam a citar ensinamento de Márcio Alexandre Freitas sobre o papel da Lei Complementar do ICMS (FREITAS, Márcio Alexandre O. S. A base de cálculo do ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte e a Decisão Normativa CAT/SP n.05/2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10263>>. Acesso em: 21 jan. 2008.).

Reiteram que no âmbito da Lei Complementar a definição ou fixação da base de cálculo dos impostos, em especial o ICMS, é subtrair a própria efetividade da reserva constitucional.

Destacam que na realidade, (...) *“é possível extrair na interpretação dos diversos dispositivos constitucionais que estabeleceram reserva de matéria à disciplina da Lei Complementar que a*

esta espécie legislativa foi atribuída a missão de fixar normas com âmbito de eficácia nacional (...)”. Normas editadas por Leis Complementares “*tratam-se de normas com maior espectro, a serem seguidas por todas as esferas políticas com competência tributária de maneira uniforme, seja por direta incidência sobre relações jurídico-tributárias, seja como fator delimitador da edição da legislação ordinária em matéria fiscal.*”

Frisam que não se justifica, ao menos por meio de legislação ordinária, a criação de hipóteses de base de cálculo do ICMS, “*...sob pena de admitirem-se diferenciações em cada um dos Estados (...) com evidente prejuízo à vedação constitucional de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente e à segurança jurídica*”, valor jurídico maior, que fundamenta o mecanismo da fixação da base de cálculo ora examinado – extraído do voto do Ministro Gilmar Mendes (BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. Informativo STF Nº 510. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/arquivo/informativo/documento/informativo510.htm#Prescri%C3%A7%C3%A3o%20e%20Decad%C3%94ncia%20Tribut%C3%A1rias%20Lei%20Complementar%20-%201>>. Acesso em: 18 jul. 2008).

Como dito, assinalam que a própria decisão do STJ (RE 707635 – RS) esclarece essa questão ao estatuir que Lei estadual não pode alterar o sentido e o alcance do que está expressamente definido na Lei Complementar nº 87/96 sobre a composição da base de cálculo nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades federadas.

Outrossim, essa é uma questão de limitação constitucional ao poder de tributar para manter o equilíbrio entre as Federações.

Acrescentam que se cada unidade federada pudesse e resolvesse editar uma norma, da forma que bem entendesse, para fixar a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência de mercadorias/produtos industrializados ou para definir, conceituar ou expressar o significado de matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento? Resultado: teríamos 27 legislações diversas, pois cada uma elaboraria a sua norma legal para aumentar o seu bolo na arrecadação do ICMS. Afirmam que por esse motivo a CF/88 reservou para a Lei Complementar a tarefa de fixação e de definição da base de cálculo do ICMS.

Fazem alusão quanto à “*Definição de efeitos tributários pela lei tributária e referência a institutos de direito privado (DIREITO EMPRESARIAL) nas normas tributárias*”.

Neste diapasão, tomando como pressuposto válido o fato de que a Lei Complementar nº 87/96 fixou ou elegeu taxativamente, esclarecem que os elementos de custo de produção (matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento), que, somados, formarão a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados, resta-nos, nesta oportunidade, colher o que existe na doutrina e nas normas gerais de Direito Tributário (em especial nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional), com o fito de construir a melhor exegese quanto ao conceito desses elementos de custo de produção.

Fazem explicações sobre “*Código Tributário Nacional – CTN, art. 109*” – reproduzem o estabelecimento as “normas gerais em matéria de legislação tributária”. Citam as referências feitas por Leandro Paulsen (*ibidem.*, p. 869).

Da mesma forma, a precisa advertência de Amaro (AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 214-215): o silêncio da lei tributária significa que o instituto foi importado pelo direito tributário sem qualquer ressalva. Se o direito tributário quiser determinar alguma modificação nos efeitos tributários há que ser feita de modo expresso.

Em suma, o instituto de direito privado (*DIREITO EMPRESARIAL*) é “importado” pelo direito tributário, com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações. A compra e venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente etc. etc. têm conceitos postos no direito privado, que ingressam na cidadela do direito tributário sem mudar de roupa e sem outro passaporte que não o preceito da lei tributária que os “importou”.

Inferem 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.

Afirmam ser exatamente isso que leciona os citados doutrinadores: a identidade do instituto, no direito privado e no direito tributário, dá-se sempre que o direito tributário não queira modificá-lo para fins fiscais, bastando, para que haja essa identidade, que ele se reporte ao instituto sem ressalvas. Se, porém, o direito tributário *quiser* determinar alguma modificação, urge que o diga *de modo expresso*.

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

Registram quanto ao “*Código Tributário Nacional – CTN, art. 110*” – reproduz. Transcreve entendimento de Coelho (COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 3ª ed. - Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 575-576), o artigo 110 do CTN veda que o legislador infraconstitucional possa alterar conceitos e institutos de direito privado (*DIREITO EMPRESARIAL*), com o fito de expandir a sua competência tributária prevista no Texto Constitucional. O objetivo é preservar a rigidez do sistema de repartição das competências tributárias entre os entes políticos da Federação. Continua Coelho (*ibidem.*, p. 576): Isto posto, só para exemplificar: mercadoria, salário, bem imóvel, contrato de seguro, quando usados para articular fatos geradores (e adição, Base de cálculo) dos impostos, não podem ser desarrazoadamente alterados pelo legislador infraconstitucional, federal, distrital, estadual ou municipal, com o fito de tributar (ou alargar a Base tributável) realidades não previstas ou já atribuídas a outra ordem de governo.

Nesta mesma toada, entendimento de Luciano Amaro (Op. cit., p. 215/216), que o art. 110 do CTN é preceito dirigido ao legislador e não ao intérprete jurídico. É matéria tipicamente de *definição de competência tributária*. Explicita que o legislador 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 (*DIREITO EMPRESARIAL*).

Na visão de Machado (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 14ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1998, p. 82), se a Constituição fala de mercadoria ao definir a competência dos Estados para exigir o ICMS, o conceito de mercadoria há de ser o existente no Direito Comercial, não podendo o legislador modificá-lo, sob pena de admitir-se a alteração da Constituição via lei ordinária.

Por fim, junta ensinamento de Baleeiro (BALEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. atualizada por Mizabel Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 687-688), combinado com os arts. 109 e 110 (do CTN) faz prevalecer o império do Direito privado – civil ou comercial (*DIREITO EMPRESARIAL*) 1 – quanto ao conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas daquele Direito, sem prejuízo de o Direito Tributário modificar-lhes os efeitos fiscais. Por ex., a solidariedade, a compensação, a remissão etc. podem ter efeitos tributários diversos. A quitação fiscal, por ex., é dada sob a ressalva implícita de revisão do crédito fiscal (cf. CTN, art. 158). Adiciona Baleeiro (*idem*, p. 691): Pois bem, o art. 110 é uma limitação à discricionariedade do legislador tributário. O conceito, forma ou instituto utilizado pela Constituição carrega em si a predicação, a conotação completa que lhe é dotada no Direito Privado. Fica o legislador tributário, que já recebeu a competência, definida segundo aquele conceito, forma ou instituto privado, proibido de expandi-lo por meio da atribuição de novo sentido ou predicação ao objeto delimitado pela Constituição. (g.n.)

Nessa linha de pensamento, diz ser 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.

Numa ou noutra situação, verificam que não pode o legislador, para o caso abordado neste trabalho, dizer, de forma diferente do que está previsto no Direito Privado (*DIREITO EMPRESARIAL*), em especial na Ciência Contábil, o que seja matéria-prima, mão-de-obra; material secundário e acondicionamento, haja vista que a Lei Complementar nº 87/96, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu, fixou os elementos de custo de produção que deverão compor ou formar a Base de cálculo, mas não conceituou o que seria cada um deles, isto é, o que se entende por matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento. Para tanto, o correto é recorrer às normas da Ciência Contábil, da Contabilidade ou de outros institutos de Direito Privado. Mãos à obra, portanto.

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

Para tal desiderato, transcreve o belíssimo trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo (FACULDADES INTEGRADAS DE ITACARÉ - SP (FAFIT – FACIT). Elementos Básicos do Custo Industrial. Disponível em: <http://fafitfacic.com.br/curso/apoio/apoio060820075859_696.doc>. Acesso em: 20 ago. 2007), que define os quatro elementos de custo de produção ou as rubricas listadas na Lei Complementar nº 87/96 (art. 13, §4º, II), de forma bem simples e esclarecedora.

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

Pontuam que essa percepção também pode ser verificada ao analisar a resposta à consulta feita ao Portal de Auditoria [<mailto:portaldeauditoria@portaldeauditoria.com.br>] – (TEIXEIRA, Paulo H. Base de cálculo do ICMS nas Operações de Transferência Interestadual. Mensagem recebida por mcarneiro@sefaz.ba.gov.br em 20 ago. 2007), de lavra de Paulo H. Teixeira.

Registram que a definição de “matéria-prima” e a equiparou a “material direto”, dizendo que representa todo o material incorporado ao produto. Nesse contexto, inseriu a “embalagem” e o “material secundário” na própria conceituação de “matéria-prima” ou “material direto”. Esclarecem que também a menção às rubricas “energia elétrica”, “depreciação” e “manutenção” e as engloba no rol dos “materiais indiretos”. Da mesma forma, ao mencionar o vernáculo “mão-de-obra” a vincula ao pessoal que trabalha e não às máquinas e equipamentos.

Traz à tona resposta à consulta formulada ao Presidente do CRC-SE, Dr. Romualdo Batista de Melo (MELO, Romualdo Batista de. Base de cálculo do ICMS nas Operações de Transferência Interestadual. Mensagem recebida por mcarneiro@sefaz.ba.gov.br em 27 ago. 2007), para sedimentar o entendimento sobre os elementos de custo de produção previstos na LC 87/96, tendo em vista que o mesmo define-os semanticamente e de modo sintético, com a competência que lhe é peculiar. Citam Leone e Leone (LEONE, George Sebastião Guerra e LEONE, Rodrigo José Guerra. Dicionário de Custos. São Paulo : Atlas, 2004).

Ressaltam, como abordado anteriormente, que os materiais de produção mais importantes do processo de industrialização são as matérias-primas e os materiais de produção menos importantes, suplementares, auxiliares ou secundários são exatamente os materiais dito secundários. Nesse mesmo direcionamento, não poderiam deixar de fazer o registro do magistério notável, lúcido e extremamente atual de Leone e Leone (*Ob. cit.*, p. 123) que também autoriza proclamar e ratificar o que está pacificado nas normas contábeis, consoante exposto a seguir, refutando, portanto, as incongruências da legislação de Minas Gerais (RICMS- MG -

aprovado pelo Decreto nº 43.080/2002, art. 43, §2º, incisos I a IV) que distorce e modifica o que a Ciência Contábil define como depreciação e mão-de-obra.

Explicam 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. Reproduzem ensinamento de Leone e Leone (Ob. cit., p.190) que disse que não se pode ignorar que a Ciência Contábil sempre relaciona mão-de-obra à “pessoal”, ao “homem”, e nunca à “máquina” e aos “equipamentos”. De igual modo, reiteram que é de sobremaneira importância aflorar os ensinamentos do nobre Auditor Fiscal e Professor de Contabilidade de Custos, Dr. Creso Cotrim Coelho (COELHO, Creso Cotrim. Base de cálculo do ICMS nas Operações Interestaduais. Custo - Transferência – entendimento art. 13, §4º, II da LC 87/96 (matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento). Mensagens recebidas por mcarneiro@sefaz.ba.gov.br em 27 jun. 2007 e em 10 e 11 de jul. 2007; COELHO, Creso Cotrim. Base de cálculo do ICMS nas Operações Interestaduais. Custo - Transferência – entendimento art. 13, §4º, II da LC 87/96 (matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento). Mensagens recebidas por mcarneiro@sefaz.ba.gov.br em 27 jun. 2007 e em 10 e 11 de jul. 2007), com referência a mão-de-obra.

Relembrem a definição do que seja mão-de-obra e, para tanto, nada melhor que se reportar ao magistério brilhante e constantemente atualizado do conceituado mestre Martins (MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos. 9ª ed. – 6. reimpr. – São Paulo : Atlas, 2006, p. 133-134).

Desse modo, asseveram que 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.

Analisam a respeito de 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.

Pontuam que a importância do estudo desta matéria reside no fato de que, em trabalho realizado pelo Fisco da Bahia (não divulgado por força do sigilo fiscal), foi constatado que a maioria das empresas, nas operações de entradas de mercadorias industrializadas em transferência interestadual, faz a inserção da parcela do frete denominado “frete CIF” quando da composição da base de cálculo do ICMS, pois está consignada nas notas fiscais das empresas remetentes a expressão “frete pago pelo emitente” (código “1”), i.e., o valor do frete está incluso no “preço” da mercadoria.

Entendem que o procedimento adotado pelas empresas não tem amparo legal e, da mesma forma, não é o mais adequado tecnicamente, pois, pela Ciência Contábil, a parcela desse frete não é elemento de custo de produção. Assim sendo, pelo simples fato de não ser parte integrante do custo de produção, não poderia compor a base de cálculo nas operações de transferência interestadual prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96. De igual pensamento, Leone e Leone (Ob. cit., p. 126) expressa que *“despesas de vendas são todos os gastos que a empresa realiza relacionados diretamente à atividade de vendas: comissões aos vendedores..., frete de vendas (...) etc.”*

Explicam que, como não poderia deixar de ser, a parcela do frete nas operações subseqüentes de vendas ou transferências (após o produto acabado ou a mercadoria já produzida) é uma despesa, pois somente é conhecida quando do processo de comercialização ou de transferência dessa mercadoria, pronta para o consumo, não existindo nenhum vínculo (direto nem indireto) com o custo de produção. Para a Ciência Contábil, e assim assevera o Profº Creso Cotrim, entende-se como despesa *“...todos os gastos incorrido pelas organizações tendo-se por objetivo a obtenção de receitas. As despesas são contas de período e em assim sendo não compõem o custo da produção (tanto as despesas variáveis como as fixas).”*

Esclarecem que a cláusula CIF, juridicamente falando, é inaplicável às transferências, pois não

temos as figuras do “remetente - vendedor” e do “destinatário-comprador” (pessoas jurídicas distintas). Afirmam ser palmar que a operação realizada com a cláusula CIF tem o valor do frete classificado como uma despesa operacional e nunca como custo de produção e, por conseguinte, essa parcela também deve ser desconsiderada quando da formação da base de cálculo prevista no nominado art. 13, § 4º, II, da LC 87/96.

Isto posto, ficou demonstrada a cristalina e irrefragável impossibilidade da empresa considerar uma despesa operacional (frete - CIF), incorrida e materializada após o produto já estar pronto e acabado, como um elemento de custo de produção.

Com o objetivo de melhor contextualizar a questão sob exame e para uma melhor visualização dos elementos de custo de produção de uma empresa industrial, recorre ao magistério do ilustre mestre Leone (LEONE, George S.G. Curso de Contabilidade de Custos. 2. ed. – 4. reimpr. – São Paulo : Atlas, 2006, p. 78), onde pode ser verificada a classificação dos diversos elementos de custo, com o subsequente agrupamento dos mesmos, cujos excertos, pela clarividência, merecem reprodução (cita).

Os citados elementos de custo, formadores da base de cálculo, prevista no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, estão claramente identificados nesta planilha: 1) matéria-prima (materiais de produção principais); 2) materiais secundários (materiais de produção suplementares ou secundários); 3) Acondicionamento (material de embalagem); e 4) Mão-de-obra (direta e indireta). Estes seriam sem sombra de dúvidas os quatro elementos de custo de produção que, somados os seus valores, formaria a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência de produtos industrializados. Os demais componentes do custo de produção ficariam excluídos dessa base de cálculo por imposição taxativa da Lei Complementar 87/96.

Há publicação no Diário Oficial da União (D UNIÃO. Diário Oficial da União, de 26/09/2007, Seção I, p. 28. Súmula nº 12 do Segundo Conselho de Contribuintes. Disponível em: <https://www.in.gov.br/imprensa/visualiza/index.jsp?jornal=do&secao=1&pagina=28&data=26/09/2007>. Acesso em 11 ago. 2008). O Segundo Conselho de Contribuintes da Secretaria da Receita Federal do Brasil editou várias súmulas, dentre as quais 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).

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

Enfatizam que o STJ, em vários julgados, reafirmou essa orientação e firmou jurisprudência no sentido de que a energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumo, matéria-prima, nem produto intermediário, pois não se incorpora nem é consumida em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de “bens de uso e consumo” (AgRg no RE 731885 – PR – Rel. Ministro Luiz Fux, DJ de 20/03/2006; RESP 518656-RS – Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 31/05/2004; AgRg no AG 623105-RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21.03.2005; AgRg no RE 826689-RJ – Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 22/06/2006).

Assevera que energia elétrica (e outras formas de energia), lubrificantes e combustíveis também não se enquadram nos conceitos de produtos intermediários, nem de materiais secundários, tampouco no de matéria-prima. Ademais, pontua que a questão da imprescindibilidade da energia elétrica também não pode ser avocada para justificar o seu enquadramento como matéria-prima ou material secundário, visto que, da mesma forma, o maquinário também é imprescindível para que ocorra a produção (por exemplo).

Salientam que a empresa atuada contabiliza a energia elétrica como matéria-prima ou material secundário ou como Gastos ou Despesas indiretas de fabricação? Com certeza, como despesas. Lembram que a segunda hipótese favorece a atuada quando do pagamento de Tributos Federais.

Querer um tratamento para o ICMS (ENERGIA = matéria-prima ou material secundário) e outro para Tributos Federais (ENERGIA = despesas ou gastos indiretos de fabricação) é, no mínimo, temerário, pelo simples fato de que foi registrada na sua contabilidade a rubrica energia elétrica como despesas. Por fim, reitera que o direito a creditamento do ICMS também não é parâmetro para enquadrar a energia elétrica como matéria-prima ou como material secundário, haja vista que a mão-de-obra não dá direito a crédito de ICMS e faz parte da base de cálculo prevista na multicitada LC 87/96.

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

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

Portanto, 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.

Acrescentam que as várias concepções teóricas existentes sobre o tema, como destacado acima, levam-nos ao mesmo ponto comum: que energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação etc. não são enquadráveis pela Ciência Contábil nos elementos de custo denominados de matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento. Em outras palavras: a vontade do Parlamento, ao aprovar esse regramento, foi no sentido de limitar, reduzir a formação da base de cálculo do ICMS nas transferências de produtos industrializados (ou mercadorias produzidas) para filiais localizadas em diferentes unidades da Federação, na forma do art. 13, §4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96, definindo, taxativamente, literalmente, a parte que seria cabível a cada ente público da Federação.

No que pertine sobre “*as impropriedades contidas na legislação do Estado de Minas Gerais (art. 43, §2º, incisos I a IV do Regulamento do ICMS)*”. Pontuam 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.

Esclarecem que com relação ao conceito de “acondicionamento”, onde o citado Regulamento prescreve que o mesmo corresponde aos “*custos diretos e indiretos necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica*”. Assim, na conformidade das considerações feitas, não há senão concluir que a única alternativa exegética em tese suscetível perante o tema deste artigo merecedora de endosso, por enquanto, é a que foi elaborada por Márcio Alexandre Freitas (Ob. cit.). Para robustecer e encerrar as críticas à legislação de Minas Gerais, forçoso trazer à tona as veementes observações assinaladas pelo

Min. Luiz Gallotti, no Voto Preliminar que proferiu no julgamento do RE nº 71.758/GB (BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). RE nº 71.758/GB - Guanabara. Tribunal Pleno, Rel. Min. Thompson Flores, julgado em 14/06/1972. RTJ 66/140. Disponível em: <http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp>. Acesso em 11 ago. 2008.).

Nas razões sobre “*as impropriedades contidas na legislação do Estado de São Paulo (Decisão Normativa CAT-5 de 15/06/2005, mencionada pela Autuada)*”. Citam, mais uma vez, ao magistério de Marcio Alexandre Freitas (Ob. cit.), pois o mesmo procura demonstrar as impropriedades contidas na legislação do Estado de São Paulo. Transcrevem as palavras do Prof. Alexandre Freitas, suficientes para elucidar as incongruências da legislação de São Paulo.

Esse entendimento, agora específico para o ICMS, também foi avalizado pelo STJ, consoante Acórdão transcrito no corpo deste Auto de Infração.

Quanto à “*Resposta à consulta 056/2002 - Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná*”. Cita a resposta à Consulta 056/2002 da Fazenda do Estado de Paraná (PARANÁ. Consulta 090/2000 da Fazenda do Estado de Paraná (SEFA – CRE). Disponível em: <<http://www.legislacaotributaria.pr.gov.br/sefacre/lpext.dll?f=templates&fn=main-hit-j.htm&2.0>>. Acesso em: 17 jun. 2008) consagra o bom direito, prestigiando a própria higidez da norma, considerando que o ordenamento deve militar em desfavor dos jeitinhos, das fraudes e da burla, dando amparo ao próprio direito como aos integrantes da Sociedade. Nesse sentido, transcorre o magistério do emitente professor Celso Antonio Bandeira de Mello (MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Leis Ordinariamente Inconstitucionais Compatíveis com Emenda Constitucional Superveniente. RDA 215/85-98). Acrescenta decisão tomada pelo Fisco do Estado do Paraná ao oferecer resposta à consulta supra referenciada.

Registram sobre “*DECISÕES DO CONSELHO DE FAZENDA DO ESTADO DA BAHIA SOBRE A QUESTÃO DA ENERGIA ELÉTRICA E DA DEPRECIÇÃO NA FORMAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO NAS OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL*”.

Dizem que nos livros Razão e Diário da autuada consta a contabilização da energia elétrica como despesa e não como matéria-prima ou material secundário. Ainda, reforçando este entendimento, a própria Autuada, ao apresentar as planilhas de custo (fls. 92 e 93), indica as rubricas MAT. PRIMA, MAT. SEC., EMBALAGEM E MÃO-DE-OBRA e mais depreciação e energia, ou seja, por serem despesas as rubricas energia e depreciação não podem e não foram incluídas pela autuada nas rubricas matéria-prima e material secundário quando da formação dos custos de produção. O mesmo pode ser dito quando elaborou a Ficha 04A da DIPIJ entregue à RFB, pois esta Ficha 04A da DIPIJ diz respeito ao custo dos produtos vendidos e classifica a energia no item “outros custos”.

Reiteram que para ser possível que as rubricas energia elétrica e depreciação sejam parte integrante da base de cálculo prevista no art. 13, §4, II da LC87/96, as mesmas teriam que ser enquadradas, pela ciência contábil (visto que a LC não o fez) como sendo matéria-prima ou como material secundário (dois dos quatro elementos listados no dispositivo acima mencionado).

Independentemente da imprescindibilidade da energia elétrica e da depreciação (máquinas e equipamentos), ou de qualquer outro elemento que os substituam no processo produtivo, faz-se necessário, para que eles possam ser objeto de creditamento, que os mesmos sejam parte integrante da base de cálculo prevista no art. 13, §4º, II da LC 87/96. Por fim asseveram que esse componente precisa ser considerado, repito, pelas normas contábeis, como matéria-prima ou como material secundário.

Pelas pesquisas realizadas junto a CRC; Portais de Contabilidade; Livros; artigos da área; decisões judiciais; decisões do Conselho de Contribuintes da RFB etc., não é possível enquadrar a energia elétrica e depreciação, no caso ora em apreciação, como matéria-prima ou material secundário. Além das decisões do CONSEF listadas no corpo do Auto de Infração sob comento, vejam como tem decidido o CONSEF (Acórdãos nºs: 0250-11/09; 0251-12/10; 0288-04/10) sobre o tema ora referenciado. Juntam pronunciamento da PGE/PROFIS sobre o assunto citado acima (PGE/2011405993-0 – NESTLÉ BRASIL LTDA).

Em suas considerações finais, rebatem as alegações do autuado, dizendo que neste PAF consistiu

em saber se é lícito a um Estado ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações, via legislação tributária (Lei Ordinária, Decreto, Decisão Normativa etc.) exclusiva do ente político interessado em obter mais recursos de impostos, no caso ICMS, em detrimento das demais unidades da Federação.

Esse procedimento não estaria ferindo mortalmente o pacto federativo, pois, de forma oblíqua, ocorreria interferência na repartição de receitas tributárias prevista na Carta Magna, haja vista que uma unidade federada receberia mais recursos de ICMS e transferiria, de maneira inconstitucional, crédito de imposto para outro Estado, que, pelo princípio da não-cumulatividade, arcaria com o ônus de perceber uma parcela menor de tributos.

Notam que a Unidade que faz essa ampliação indevida da base de cálculo concede, em muitos casos, benefícios fiscais e consequentemente não arrecada, nessas operações de circulação de mercadorias, a totalidade do imposto que foi destacado na nota fiscal de origem. No entanto, o Ente Público que fica na outra ponta do sistema (destinatário) suporta integralmente o crédito fiscal de ICMS.

Lembram que o pleno do STF (RE 572.762-9/SC) reconheceu que as comunas têm o direito subjetivo de exigir a parte que lhes cabe na arrecadação daquele tributo, devendo tal raciocínio estender-se, pelas mesmas razões jurídicas, à parcela do ICMS a que têm direito, por força de expressa disposição constitucional que deferiu à Lei Complementar definir ou fixar a base de cálculo do ICMS. Cita lição de Aliomar Baleeiro (BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. 15ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 126).

O art. 13, §4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, visto que, com o inapropriado alargamento da base de cálculo pela legislação de uma unidade federada, a integralidade desse tributo (por força da ampliação indevida da base de cálculo) não constitui receita do Estado (origem) que assim procedeu, mas, sim, diz respeito, efetivamente, a parcela do ICMS (receita pública) que pertence de pleno direito ao Estado de destino das mercadorias industrializadas. Nas palavras lúcidas e brilhantes do Ministro Gilmar Mendes, atual presidente do STF (BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. Informativo STF N° 510. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/arquivo/informativo/documento/informativo510.htm#Prescriçãoe%20Decadência%20Tributárias:%20Lei%20Complementar%20-%201>>. Acesso em: 18 jul. 2008).

Em face do todo exposto, é vedado às legislações ordinárias dos Estados (como o fizeram São Paulo e Minas Gerais, via Decisão Normativa e Decreto, respectivamente) ampliarem a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para outras unidades da Federação, pois estarão violando o disposto no artigo 155, § 2º, XII, “i (para o ICMS)”, bem como no art. 146, III, “a” (para todos os impostos), ambos da CF/88, combinado com o art. 13, §4º, II da Lei Complementar nº 87/96.

Com esquite no que foi exaustivamente demonstrado, trazem à baila o que pode ocorrer na prática, terminando com uma simples indagação: caso uma empresa (contribuinte) seja selecionada pelo Fisco de determinada unidade federada para a realização de auditoria fiscal-contábil e o preposto do Estado venha a identificar (como ocorreu neste caso dos autos) que, nas operações de transferência interestadual entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, o valor da base de cálculo do ICMS está maior que a fixada na LC 87/96, não seria legítima, portanto, na lição de Hans Kelsen (infra-escrita), a adoção de procedimento de fiscalização para efetivação da glosa ou estorno de crédito fiscal indevido? Citam entendimento de KELSEN, 1999 (KELSEN, Hans. Teoria pura do direito. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 130).

Neste esteio legal, denotam que, alicerçada na autonomia administrativa conferida aos Estados Membros pela Constituição Federal (art. 18 da CF/88), e lastreado no texto Constitucional e na LC 87/96, é natural e evidente que:

1. ao detectar operações interestaduais de transferência de produtos industrializados em que houve destaque de ICMS (pelo estabelecimento de origem) em valor acima do permitido e a consequente utilização a maior (como crédito fiscal) do imposto a que o estabelecimento

destinatário teria direito;

2. o Fisco de determinado Estado proceda, adote e utilize todos os meios e estratégias possíveis para efetuar a constituição do crédito tributário (auto de infração), de sorte a eliminar essa parcela (indevida) do ICMS que, ao final, teria que suportar, evitando, destarte, um ônus financeiro inaceitável.

Afirmam ser palmar, consoante a inteligência das normas balizadoras contidas no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96, que o legislador adotou um comando bastante específico, qual seja o da não admissão de nenhum outro tipo ou elemento de custo de produção além dos elencados no dispositivo, matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento.

Isso posto, assinalam que os gastos com os demais elementos de custo de produção, tais como manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível etc., podem e devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando ou possibilitando, como mencionado alhures, o subsequente estorno (em auditoria ou fiscalização) do respectivo crédito fiscal que foi tomado indevidamente pelo estabelecimento destinatário das mercadorias.

Dessa forma, fica patenteado que o não cumprimento do regramento expresso na referida LC 87/96 pode gerar conflitos entre as unidades da Federação (Estados e Distrito Federal). Por outro lado, os contribuintes ou as empresas que não se enquadrarem nesse instrumento normativo poderão sofrer sérios impactos financeiros que poderiam ser evitados, utilizando-se tão-somente do que está claramente estatuído na multicitada Lei Complementar, ignorando as legislações tributárias das unidades da Federação que contrariem a Lei Maior.

Assim, em face do expendido, reafirmam que um exame pontual do disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 nos conduz, inequivocamente, à conclusão de que não pode um ente político utilizar o seu poder de império para alterar a base de cálculo do ICMS ao seu talante, sob pena de grave ofensa ao pacto federativo, principalmente nas operações interestaduais tratadas neste modesto trabalho.

Finalizam concluindo pela Procedência do Auto de Infração.

VOTO

Preliminarmente o autuado impugna o lançamento tributário sob a alegação de que estaria pautado em presunção simples, com base em planilha gerencial da autuada, sob o pressuposto de que a impugnante aproveitou crédito de imposto decorrente de entradas por transferência entre filiais de produtos em valores superiores ao seu custo, ou seja, superfaturados, aumentando o crédito a ser aproveitado e reduzindo o valor do ICMS a recolher para este Estado.

Desse modo, reclama o defendente que, por ter se originado de um lançamento absolutamente precário, a fiscalização não aprofundou o trabalho, que culminou na presente autuação, mediante a realização de diligências e perícias, o que demonstra que a suposta supervalorização do valor contábil das transferências, em discussão, não possui amparo técnico contábil por parte de um trabalho fiscal independente.

Nesse caminho afirma que a fiscalização, como órgão acusador, sugeriu que, em razão de apresentação de superfaturamento pela filial produtora, houve aproveitamento indevido de créditos de ICMS por parte da impugnante, que recebeu a mercadoria.

Assevera ainda que, por não assistir razão à autoridade fiscal, o AI deve ser declarado nulo, ante a precariedade do levantamento fiscal, que não apurou nenhuma circunstância, acerca da formação da base de cálculo do imposto pela filial que emitiu as notas fiscais com o suposto superfaturamento. Estas as teses da defesa, que inicialmente pede ainda a realização de diligência, a qual nego.

É que o pedido de diligência direciona-se no sentido de que sejam esclarecidas as matérias de fato, contudo, concluo que os elementos constantes nos autos são suficientes para a formação de meu

juízo de valor acerca da matéria em lide, a teor do disposto no art. 147, I do RPAF/99, (Decreto 7.629/99), sendo que os relatórios de produção das fábricas foram entregues à fiscalização pelo autuado, e estes foram utilizados para a devida apuração da base de cálculo do ICMS ora exigido.

Preambularmente, ressalto que todas as alegações versando sobre a inconstitucionalidade e ilegalidades dos atos normativos estaduais não poderão ser apreciadas pelo CONSEF, em face do art. 167, II, do RPAF/BA.

Observo que a exigência fiscal está em consonância com o princípio da não-cumulatividade do ICMS, tendo sido apurado que o estabelecimento remetente proporcionou ao destinatário um crédito fiscal maior do que o previsto no RICMS/2012, o que constitui um crédito fiscal indevido.

Outrossim, o Auto de Infração foi lavrado com a observância do disposto no art. 39 do RPAF/99, e encontra-se apto a surtir seus efeitos jurídicos e legais.

Também não procede o argumento do defendente de que o AI deve ser declarado nulo, ante a precariedade do levantamento fiscal, que não apurou nenhuma circunstância acerca da formação da base de cálculo do imposto pela filial que emitiu as notas fiscais com o suposto superfaturamento. É que o autuante fundamentou a autuação na planilha de custo de produção apresentada pela autuada, excluindo da base de cálculo as rubricas “custo fixo”, “depreciação”, “custo variável” e “frete”, por supostamente não integrarem a matéria-prima, a mão-de-obra, o material secundário, nem o acondicionamento. Os valores de transferência formam a base de cálculo contida nas notas fiscais de transferência, razão porque não cabe a apuração ou a verificação da formação de base de cálculo no estabelecimento emitente. O que se apura é a formação do crédito fiscal constante nos competentes documentos fiscais regularmente emitidos pelo fornecedor, ou seja, o produtor, no caso específico.

Ultrapassadas as preliminares de nulidade, passo ao exame do mérito, como segue.

O presente Auto de Infração exige crédito tributário de ICMS em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. Trata-se de **ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL** em decorrência de **ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO**, tudo em consonância com o detalhamento registrado no próprio corpo deste Auto de Infração.

Irresignado com a autuação, o sujeito passivo alega que o conceito de “custo de produção” deve ser formado de todos os custos, e que eles devem ser considerados na formação da base de cálculo de transferência interestadual.

Portanto, para sua surpresa, o autuante alega que “os gastos com manutenção, depreciação, frete (CIF, acaso existente), energia, combustível, etc, devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal”.

Contudo verifico que os autuantes fundamentaram a autuação na planilha de custo de produção apresentada pela autuada, excluindo da base de cálculo as rubricas “custo fixo”, “depreciação”, “custo variável” e “frete”, por não integrarem a matéria-prima, a mão-de-obra, o material secundário, nem o acondicionamento.

Justificam que não acatam a justificativa de que a separação dos custos, efetuada pela impugnante, por razões meramente gerenciais, não descaracteriza a qualificação, como custo propriamente dito, previsto no § 4º, II, art. 13, da LC 87/96, mas que tal separação teria servido, tão somente, para um melhor gerenciamento do orçamento, e não poderia servir de amparo para a cobrança ora guerreada.

Diante das assertivas trazidas na defesa, e do posicionamento adotado pelos autuantes, na informação fiscal, que mantiveram a autuação em sua íntegra, adentro ao exame da questão posta em lide na seara administrativa fiscal.

A Lei Complementar 87/96, em seu artigo 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.

Na presente autuação, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF, acaso existente), energia, combustível etc, devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, pois não podem ser inseridos nos elementos de custos mencionados no § 4º, II, do art. 13 da LC 87/96, consoante as várias concepções teóricas sobre o tema, tão bem analisadas pelos autuantes na informação fiscal.

Destaca-se que a vontade do legislador ao aprovar esse regramento foi no sentido de limitar, reduzir a formação de base de cálculo do ICMS nas transferências de produtos industrializados (ou mercadorias produzidas), para filiais localizadas em diferentes unidades da Federação, definindo, taxativamente, a parte que seria cabível a cada ente público da Federação.

Os autuantes registram, que nos livros Razão e Diário, da sociedade empresária, constam a contabilização de energia elétrica como despesa e não como matéria-prima ou material secundário. Assim, não foram incluídos, quando da formação dos custos de produção, e o mesmo pode ser dito quando esta sociedade empresarial elaborou a Ficha 04ª da DIPJ, entregue à RFB, pois esta ficha 04 da DIPJ diz respeito ao CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS e classifica a ENERGIA no item “outros custos”.

Constato que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção, apresentada pela empresa autuada, que o fez tanto em meio físico (fls. 26/27), quanto em meio eletrônico (fls. 26/27), onde consta a discriminação dos itens dos CUSTOS DE PRODUÇÃO, por código de produto, quais sejam: Matéria-prima, embalagem, Mão-de-Obra, Ingredientes, custo fixo, depreciação, custo variável, frete.

Nesse mister, e para a correta determinação da base de cálculo foram expurgadas as seguintes rubricas: Custo fixo, depreciação, custo variável, frete, por não integrarem a matéria-prima, mão-de-obra, o material secundário, nem tampouco o acondicionamento.

Nesse compasso os autuantes elaboraram o demonstrativo de ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA – FÁBRICAS – PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO, em meio físico e em meio eletrônico.

O defendente, em nenhum momento, contesta os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao PAF.

Não há como negar o acerto da autuação, pois que 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 de produção, assim definido em lei: o custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Nessa direção o Parecer Jurídico PGE 2011405993-0, anexo ao Auto de Infração nº 2068910040133, da Nestlé Brasil Ltda., posto que [...] em face da enumeração restritiva constante da norma legal, somente integram o custo de produção, para fins do art. 13, § 4º, II da LC 87/96, as despesas concernentes a matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, de maneira que gastos outros, que com este não se identifiquem, devem ficar de fora da base de cálculo, naquelas hipóteses de transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.”

Ademais, é vedado às legislações ordinárias dos Estados (como o fizeram São Paulo e Minas Gerais, via Decisão Normativa e Decreto, respectivamente, ampliarem a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para outras unidades da Federação, pois violariam o disposto no art. 155, § 2º, XII, “i” (para o ICMS), bem como o art. 146, III, “a” , (para todos os impostos), ambos da CF/88, combinado com o art. 13, § 4º, II da LC 87/96.

Portanto, para fins 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 do imposto: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Os gastos com os demais elementos de custo de produção, assim como a energia elétrica, não se enquadram nos itens acima, à luz do art. 13, §4º II da LC 87/96, não constitui insumo, pois não incorpora ao produto final e, conseqüentemente, não integram a base de cálculo para fins de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

Ressalto que este entendimento tem sido mantido nas decisões proferidas por este Conselho, a exemplo dos Acórdãos CJF 250-11/09; CJF 251-12/10; CJF 082-12/12 e CJF 070-13/13; Acórdão CJF 0383-11/10 e Acórdão CJF 0082-12/12.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.3048/16-0**, lavrado contra **SEARA ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$252.483,39**, 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, 02 de maio de 2017.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - RELATORA

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - JULGADOR