

**A. I. Nº** - 206891.3055/16-6  
**AUTUADO** - VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A.  
**AUTUANTE** - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO e  
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 13.07.2017

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0117-05/17**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fim de utilização de crédito fiscal, nas operações de 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. Indeferido o pedido de diligência e perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 28/11/2016, formaliza a exigência de ICMS no valor histórico de R\$70.558,50, em razão do cometimento da seguinte imputação: *“Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. Trata-se de estorno de crédito fiscal de ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo nas operações de entrada de mercadorias em transferência interestadual”*, relativo aos meses de janeiro a abril de 2012, acrescido da multa de 60%.

O sujeito passivo, por intermédio de advogado legalmente constituído, apresentou apresenta impugnação, fls. 28 a 56 dos autos.

Inicialmente, relata quanto à tempestividade da peça defensiva e discorre quanto aos fatos da autuação.

Diz que a Impugnante é empresa do ramo da construção civil, tendo sempre diligenciado o cumprimento satisfatório de suas obrigações tributárias, sobretudo relativas ao ICMS, imposto que mais repercute em sua atividade econômica, pois fora alvo de um Auto de Infração de ICMS no valor histórico de R\$70.558,50, conforme cópia do referido auto (Doc. 02).

Destaca que o objeto da autuação que gerou a presente impugnação trata da suposta utilização indevida de créditos de ICMS decorrentes de operações interestaduais em virtude de suposto erro na determinação da base de cálculo nas operações de entrada de mercadorias em transferência interestadual, sendo que a autoridade administrativa responsável pelo lançamento entendeu que algumas rubricas não podem fazer parte da composição do “custo de produção”, no qual consiste a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

Chama atenção para o art. 13, §4º, da Lei Kandir, nº 87 de 1996, que traz um rol taxativo de elementos que conformam a base de cálculo do ICMS nestes casos, o qual não admitira extensões para incluir outros custos que não os elencados. Neste sentido, acosta transcrição de trecho do Auto de Infração nº 206891.0012/14-8.

Desta maneira, afirma que efetuou o lançamento a partir do estorno de diversas rubricas da base de cálculo apurada pela autuante, como por exemplo, depreciação.

Salienta que os argumentos trazidos à baila, o débito tributário discutido é indevido, o que se demonstrará se mostrando imperioso o acolhimento da presente impugnação.

No mérito, alega quanto ao atendimento do disposto no art. 13, §4º, II, da Lei Complementar nº 87/1996.

Assevera que o Autor do referido Auto de Infração incorreu em grave equívoco desde a autuação administrativa, na medida em que se considerou que a autuada teria inserido no seu preço de transferência outros valores além daqueles previstos na Lei Complementar nº 87/1996, quando na verdade esse fato jamais ocorreu.

Frisa, para o perfeito entendimento da presente impugnação, que jamais inseriu na composição do preço de transferência interestadual entre estabelecimentos do mesmo contribuinte quaisquer valores que não representem, efetivamente, o custo que teve em cada etapa do seu processo produtivo, tendo sempre agido tal como disciplina o artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 – reproduz.

Disse que, inclusive, a legislação do Estado da Bahia limita-se a repetir, no art. 56 do seu Regulamento do ICMS, exatamente o que dispõe a LC 87/96 – transcreve.

Aduz que, durante todo o procedimento de fiscalização foi completamente ignorado o fato de que os produtos produzidos passam por um complexo processo produtivo, no qual devem ser consideradas diversas variáveis para composição do preço de custo, o qual não está adstrito tão somente à matéria-prima, material secundário, mão-de-obra ou acondicionamento.

Refuta que segundo o Auto de Infração, existiria um conceito de “custo de produção” trazido pela Lei Complementar nº 87/1996 que apenas comportaria, na composição do preço de transferência, os itens retro mencionados.

Assinala que o conceito de “custo de produção” encontra-se há muito pacificado na Ciência Contábil e na Ciência Econômica consoante se pode verificar do “Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações”, dos Mestres Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke, editados pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras da Universidade de São Paulo (FIEP/CAFI - Ob. cit. 6ª ed. rev. e atual. Editora Atlas: São Paulo, 2003. P. 126. Grifos da Impugnante), um dos Institutos mais respeitados do País, donde fica claro que o conceito de “custo de produção”.

Corroborando com a ideia ensinada pelos mencionados professores, destaca o que dispõe as Normas de Procedimento Contábil nº. 02 emitido pelo respeitado Instituto Brasileiro de Contabilidade (IBRACON) em abril/1999, acerca do conceito de “custo de produção”.

Observa que dos excertos destacados acima das Normas de Procedimento Contábil nº. 02 do IBRACON, o conceito de “custo de produção” (ou custo da mercadoria produzida) foi definido como aqueles incorridos no processo de fabricação, como mão-de-obra indireta, energia, depreciação e manutenção dos edifícios, instalações, máquinas e equipamentos, do custo da direção e administração da fábrica e outros vinculados ao processo produtivo.

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

De acordo com os trechos transcritos, afirmar que “custo de produção” é um conceito afeto ao Direito Privado, relacionado aos institutos das Ciências Contábeis e Ciências Econômicas. Neste diapasão, verifica que o preço de transferência utilizado pela impugnante nas remessas efetuadas do Estado de Sergipe para o Estado da Bahia foi composto exclusivamente pelos custos efetivamente suportados pela mesma no processo produtivo de suas mercadorias, de modo que se afigura completamente ilegal a glosa de créditos de ICMS que ensejou a autuação ora guerreada,

tendo por base suposta violação ao dispositivo do artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/1996.

Destaca que a norma do artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/1996 sem sombra de dúvidas procurou definir limites quando da composição do preço (base de cálculo do ICMS) quando da transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo contribuinte, com o único objetivo de que não fosse possível incluir nesse preço qualquer outro componente que não fosse propriamente um custo, evitando, com isso, que se pudessem fazer transferências com preço equivalente ao preço final.

Aduz que a interpretação do referido dispositivo pela autoridade administrativa responsável restringe, e muito, o conceito de “custo de produção” na medida em que considera ilegal a inserção, no preço de transferência, dos custos que efetivamente – o que não foi refutado nas explicações juntadas ao Auto de Infração - compunham o processo produtivo das mercadorias fabricadas pela ora Embargante.

Assim, sustenta que o ponto nodal da discussão a ser travada na presente impugnação é se seria possível interpretação do art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 que importe em restrição do conceito de Direito Privado (oriundo da Ciência Contábil e da Ciência Econômica) de “custo de produção” a ponto de poder, unilateralmente, e de forma completamente desarrazoada, excluir determinados custos do preço de transferência utilizado pela autuada quando das transferências interestaduais entre seus estabelecimentos.

Disse que tomando por base uma interpretação teleológica do dispositivo em comento, qual seja o art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/1996, temos que o objetivo visado pelo legislador era que incidisse o imposto somente sobre a riqueza gerada com a produção, de forma que o benefício econômico obtido com a comercialização dos produtos fosse tributado pelo estado de situação da venda.

Destaca que existe um impeditivo legal à interpretação dada pelo Fisco Baiano quanto ao que seria o significado do termo “custo de produção”. Transcreve o art. 110 do CTN que a lei tributária não pode alterar o significado, a definição, o alcance, o conteúdo, os conceitos e as formas do Direito Privado.

Evidencia que a norma trazida pelo art. 110 do CTN é hialina ao definir que a lei tributária (no caso *sub studio* – Lei Complementar nº 87/1996 e o Decreto Estadual n.º 6.284/1997, que aprovou o Regulamento do ICMS) não pode, sob qualquer ótica, alterar a definição ou o alcance de um conceito oriundo do Direito Privado (Ciência Contábil e Ciência Econômica).

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

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

Aduz outro espectro de análise do conceito de “custo de produção” objetivando deixar patente que o Fisco do Estado da Bahia efetivamente utilizou-se de um conceito restritivo do que vem a ser referido instituto, cumpre destacar que a legislação federal, Decreto nº 3.000/1999 –

Regulamento do Imposto de Renda (RIR), utilizou-se dos conceitos tal como definidos pela Ciência Econômica e Ciência Contábil.

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

Junta decisão firmada no STF (RE 79601, Relator(a): Min. ALIOMAR BALEEIRO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/11/1974, DJ 08-01-1975 PP) a posição de que para efeito de crédito do ICMS até os produtos intermediários que se consomem no processo de fabricação, como lixas, feltros, etc., devem ser computados no preço da mercadoria. Destaca e transcreve também a Decisão Normativa (DN) do Conselho de Administração Tributária nº 05/2005.

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

Desse modo, pede que seja julgada procedente a presente impugnação, impedindo a glosa pretendida pelo Estado da Bahia, ora impugnada.

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

Explica que, de acordo com o entendimento do Fisco Paulista, com o fito de delimitar o alcance da regra mencionada, fez publicar a Decisão Normativa CAT nº 05/2005, determinando que a base de cálculo nas indigitadas operações deveria corresponder ao custo contábil de produção apurado pelo contribuinte, posto que a Lei Complementar nº 87/96, neste quesito, seria meramente exemplificativa, não exaurindo o conteúdo da base de cálculo nas transferências interestaduais.

Junta a Decisão Normativa CAT nº 05/2005. Pontua que em face dessa interpretação transladada em norma, nasceu a concreta possibilidade de conflitos entre São Paulo e outros Estados. O que nos leva a um completo caos jurídico, quando o contribuinte, em meio a uma guerra fiscal, vira vítima das inconsistências e conflitos do Fisco.

Salienta que quando alguns órgãos administrativos praticam mudanças reiteradas à orientação de determinações normativas, afastando novas situações já reconhecidas, como no presente caso, da referida Decisão Normativa CAT nº 05/2005 consolidada pelo Estado de São Paulo, acompanhada por alguns outros Estados. Destaca a incoerência do próprio Estado da Bahia, em outras decisões, a exemplo do ACÓRDÃO CJF Nº 0082-12/12 – reproduz.

Sustenta que fica evidente o fato de que o entendimento do fisco parece mudar a depender do polo em que se encontra, ou seja, caso seja o Estado produtor, entende pela possibilidade do aproveitamento do crédito, e caso seja o Estado consumidor abarca o entendimento ao seu favor.

Constata, assim, que caso seja mantido o entendimento do fisco, há uma imprescindibilidade de apurar a possibilidade de aproveitamento de crédito das mencionadas rubricas expurgadas, por supostamente não serem parte integrante nem da matéria-prima, nem da mão-de-obra, nem de material-secundário, tampouco de acondicionamento.

Alega quanto às rubricas expurgadas: Energia Elétrica, Depreciação e/ou Amortização, Manutenção e outros Custos de Produção. Destarte, que o Fisco entende com base na LC 87/96 e com alguns julgados, que a definição correta para a base de cálculo esta prevista no art. 13, §4, II

da LC 87/96, o somatório de matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra.

Condiciona, ainda, que alguns itens a serem expurgados, por supostamente, não serem parte integrante nem de matéria-prima; nem de mão-de-obra, nem de material secundário, nem tampouco acondicionamento, são as rubricas: “a) *Depreciação e/ou amortização*; b) *Manutenção*; c) *Energia (elétrica, térmica e etc)*; d) *Outros custos de produção*”.

Destaca algumas divergências entre os Tribunais de todo o país diante desse tema, cabe, portanto, uma atenção e um questionamento especial quanto à veracidade do entendimento do Fisco do Estado da Bahia. Junta algumas decisões dos Tribunais (TJ-SC - AC: 188157 SC 2011.018815-7, Relator: Vanderlei Romer, Data de Julgamento: 27/07/2011, Primeira Câmara de Direito Público, Data de Publicação: Apelação Cível n. , de Araranguá; STJ - REsp: 931727 RS 2007/0047463-8, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 26/08/2009, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 14/09/2009).

Questiona, ainda, porque o Fisco não considera essencial para o custo de produção, os itens: energia elétrica, depreciação e/ou amortização, manutenção e outros custos de produção.

Disse que no presente caso, não há que se falar na matéria-prima final, ou seja, na fabricação do cimento. “É formado por uma mistura de argila e calcário (rocha de carbonato de cálcio), que por sua vez é levada ao forno a uma temperatura de 1450°C, onde fica até os dois elementos se fundirem”, segundo o químico Carlos Eduardo Tango, do Instituto de Pesquisas Tecnológicas (IPT), em São Paulo. Pergunta; “... *como obter o produto final, razão da existência da empresa, se não contarmos com a energia elétrica dentro da fábrica para fundir os elementos citados?*”. “...*como podemos gerar o produto, sem a utilização do forno de alta temperatura, ou mesmo revestir o produto com as devidas embalagens, sem a utilização das máquinas necessárias?*”.

Salienta como poderia dar continuidade ao processo industrial sem prestar a devida manutenção ao extenso maquinário da ora autuada, rubrica essencial a qual se configura imprescindível, que se ausente, pode paralisar o processo fabril gerando perdas imensuráveis.

Junta definição da rubrica “Depreciação e/ou Amortização” (RESOLUÇÃO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC Nº 1.177 DE 24.07.2009) e entendimento do que constitui cada uma.

Assim como tantas outras pessoas jurídicas que atuam no mesmo ramo, ressalta que estas sofrem a referida depreciação ou desvalorização sendo este o custo ou a despesa decorrente do desgaste ou da obsolescência dos ativos imobilizados, como por exemplo, máquinas, veículos, móveis, imóveis ou instalações.

Disse que ao longo do tempo, com a obsolescência natural ou desgaste com uso na produção, os ativos vão perdendo valor, essa perda de valor é apropriada pela contabilidade periodicamente até que esse ativo tenha valor reduzido a zero.

Lembra que a depreciação do ativo imobilizado assim como a amortização diretamente empregada na produção será alocada como custo. São questionamentos irrefutáveis, assim trazemos à baila todos esses argumentos, para que Vossa Excelência possa analisar o processo de composição do produto até sua conclusão, atrelado à imprescindibilidade da energia elétrica neste processo, assim como a manutenção, depreciação e/ou amortização, necessários para todo o processo produtivo da impugnante, constituindo desta forma, custos componentes da base de cálculo do ICMS.

Insurge-se em relação ao arbitramento de cálculos do fisco. Aduz que, após extensa análise sobre os cálculos realizados pelo Fisco, que houve um arbitramento na composição dos valores para efetuar os cálculos conclusivos, tais quais: fato gerador, base de cálculo, custo de produção, matéria-prima, entre outros.

Ressalta que os valores que compõem os cálculos apresentados pelo Fisco, não foram em sua totalidade discriminados. Assim nos resta questionar a origem dos valores expostos, já que diante da análise interna da Empresa, juntamente com a tabela de abertura de custos, demonstrativos de

cálculos, e relação de custo de transferências de fábrica, temos algumas divergências quanto aos valores utilizados pelo Fisco.

Disse que há necessidade de realização de perícia técnica, por se tratar de matéria que não diz respeito somente à Ciência Jurídica, cabe, no presente caso a necessidade da realização de diligência com auxílio de um *expert* para que possa descortinar o tema no que tange à prova de que o preço de transferência praticado pela impugnante é composto exclusivamente de custos oriundos do seu processo industrial.

Esclarece que, por mais que seja possível entender o que se está a discutir nos autos, se faz necessário aclarar a natureza dos valores que compuseram o preço de transferência praticado pela impugnante, de modo que reste hialino que em sua composição não havia qualquer outro valor que não relativo a custos de produção.

Assim, afirma que não se pode conceber que decisão de tão importante mote possa ser efetuada sem a oitiva de pessoa competente para a análise dessa situação e que de fato entenda da técnica contábil/econômica objeto da controvérsia ora instaurada, sob pena de cerceamento ao direito de defesa.

Explica que não é possível, através da mera análise dos demonstrativos contábeis da empresa, identificar os valores componentes dos custos de produção, sendo certo que tal precisão é indispensável à comprovação da tese defensiva. Destarte, sustenta que não restando dúvidas acerca da necessidade de produção de prova pericial, requer, desde já, que seja deferido o pedido ora efetuado pela Embargante para que se possa melhor esclarecer e dirimir quaisquer dúvidas existentes acerca do tema em apreço.

Imputa quanto à exorbitância da multa aplicada, tendo efeito confiscatório e garantia constitucional.

Pontua que o princípio da vedação ao confisco, encartado no art. 150, inciso IV da Constituição Cidadã de 1988, estende-se à cominação e imposição das multas tributárias, em consonância com o entendimento majoritário da doutrina e jurisprudência.

Disse que diversos são os precedentes do STF em que se estatui a aplicabilidade do princípio às multas tributárias por inadimplemento, sendo este o entendimento mais acertado dentro da perspectiva da teoria do Direito Tributário, que deve ser regida, precipuamente, pelo princípio da capacidade contributiva.

Desta maneira, sustenta que o valor aplicado a título de multa deve guardar relação de proporcionalidade com o valor do tributo, para que não sirva como instrumento de enriquecimento ilícito por parte do ente tributante. Neste sentido está o precedente fixado no julgamento do Agravo Regimental nos autos do Recurso Extraordinário nº. 523471, de relatoria do Min. Joaquim Barbosa, no qual restou fixado o patamar de 20 a 30% (vinte a trinta por cento) do valor do débito como adequado para fixação das multas.

No caso dos autos, salienta que a multa se reveste de caráter flagrantemente confiscatório, posto que fixada no percentual de 60%. Requer a minoração da multa aplicada, para que este Juízo, na eventualidade de entender pela procedência da autuação combatida, determine sua diminuição a um patamar razoável, assim considerado não superior a 10% sobre o valor do débito.

Por fim, pede e requer:

- a) Seja recebida a presente impugnação, posto que tempestiva, em seu efeito suspensivo da exigibilidade de todo montante do presente Auto de Infração, para que surta todos os efeitos de direito;
- b) Seja deferida a prova pericial/diligência fiscal requerida, visto que imprescindível para o deslinde da questão suscitada e em harmonia com a complexidade do caso em epígrafe, tudo em nome do princípio da verdade real que rege o processo administrativo fiscal;

- c) No mérito, que seja julgada procedente a impugnação ora apresentada, declarando-se a improcedência do Auto de Infração, visto nunca ter ocorrido o alegado uso indevido de crédito fiscal de ICMS, estando a conduta da requerente absolutamente de acordo com a legislação de regência.

Requer, ainda, que seja deferido o pedido para que a requerente realize sustentação oral com fundamento no art. 163 do Dec. nº 7.629, de 09 de julho de 1999, bem como intimação dos patronos da causa no endereço: Rua Frederico Simões, nº 85, sala 601, Caminho das Árvores, Salvador-BA, CEP 41.870-774 (Dr. Gustavo Britto), acerca da data a ser designada a sessão de julgamento da presente impugnação.

Por derradeiro, requer-se provar o alegado por todos os meios em direito admitidos, especialmente apresentação de novos documentos, diligências e perícia técnica, já requerida, cuja assistente será a Sra. Andréa Saraiva da Silva, com domicílio igual ao da recorrente. Por aplicação subsidiária ao processo administrativo fiscal, do art. 425, IV do Novo Código de Processo Civil (2015), os causídicos que subscrevem o presente petitório declaram, sob as penas da lei, que as cópias que por eles foram anexadas aos autos são todas autênticas, por idênticas aos documentos originais.

Na Informação fiscal, fls. 101 a 138 dos autos, o autuante traz as considerações iniciais, dizendo que a sua peça fiscal tem o objetivo de procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação) na hipótese de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação, de modo que, didaticamente, se compreenda os lindes da controvérsia ora instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal.

Informa que para uma construção lógica sobre a questão objeto deste Processo Administrativo Fiscal - P.A.F., é imprescindível analisar as diversas nuances que envolve essa matéria, a começar pelo veículo normativo que o legislador deve utilizar para se encontrar ou apurar o valor monetário objeto de tributação nessas situações.

Nesta ordem, portanto, imperiosa é a colação da definição positivada em nosso ordenamento jurídico, a iniciar pelo firmado na Constituição Federal Brasileira (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 09 jul. 2007), seguindo a estrutura piramidal de fundamento e validade das normas existentes. Reproduz os arts. 146 e 155.

Observa 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, disse 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.

Destaca que há 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. Eis o que consta da LC nº. 87/96 e suas alterações (art. 13, § 4º, II).

Do 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.

Pontua que em função da clareza solar da dicção do texto normativo inserto na Lei

Complementar, não escapando, portanto, a qualquer tipo de inteligência 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.

Afirma 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, registra que as empresas que transacionam em mais de um Estado não podem olvidar da compreensão do real sentido e alcance da regra prevista no art. 13, §4º, II da LC 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.

Salienta 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.

Nesta senda, disse que se busca 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.

Ressalta 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, 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.

Quanto à autuação, reproduz as informações que consta no próprio corpo do Auto de Infração.

Em relação à impugnação apresentada, em preliminar, registra e ressalta que, em nenhum momento, foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal.

No mérito, verifica que quanto à alegação de desrespeito ao princípio da não-cumulatividade, pois tem o direito ao crédito de ICMS. Diz que ao contrário, a norma prevista na Lei Complementar, vem para resguardar este princípio, de modo a que um ente federativo não venha a suportar mais crédito que o devido.

Quanto à alegação de descon sideração pela Administração de conceitos já definidos no Direito Privado, no que concerne ao CUSTO DE PRODUÇÃO e que este deve ser o custo total. Esclarece que este aspecto específico irá ser exposto.

Para a alegação de que a BASE DE CÁLCULO DO ICMS NA TRANSFERÊNCIA tem um rol apenas exemplificativo previsto no art. 13, § 4º, II da LC 87/96. Cita e transcreve, como apoio, normas do RIR e LEGISLAÇÃO DE SÃO PAULO para afirmar ter o direito ao crédito fiscal objeto do estorno.

Esclarece que a autuada formou a base de cálculo para as operações de transferências de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação com a inclusão de todos os elementos de custo de produção.

Antes de fazer uma abordagem mais ampla sobre todos os aspectos que envolvem esta questão, registra, de antemão, como está decidindo do Tribunal Administrativo deste Estado. Para tanto, basta verificar as decisões contidas no próprio corpo do Auto de infração sob apreciação.

Nesse diapasão, a autuada tem que obedecer, em primeiro lugar, ao que está prescrito expressamente na nossa Constituição Federal e, ato contínuo, ao que prevê a Lei Complementar



do ICMS, na forma abaixo.

Aborda quando papel da Lei Complementar no campo do ICMS. Reproduz o artigo 155, § 2º, XII, “i”, combinado com o art. 146, III, “a”, ambos da CF/88 - que se refere ao valor tributável.

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

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

Pontua que, 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. 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).

Isso posto, salienta 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 esclarece 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).

Assinala 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.

Destaca que a dicção do texto normativo inserto no inciso III do art. 146 da Suprema Carta (transcreve), 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 (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; *Op.cit.*, p. 93; SANTI, Eurico Marco Diniz de. Decadência e Prescrição no Direito Tributário. Max Limonad, 2000, p. 86; CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 14ª edição. Saraiva, 2002, p. 208; SOUZA, Hamilton Dias de, in MARTINS, Ives Gandra da Silva. Comentários ao Código Tributário Nacional, vol. I, Saraiva, 1998, p. 15).

Junta ainda neste esteio conceitual, fácil se entremostra 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 e sobre o papel da Lei Complementar do ICMS ressaltada. Reproduz ensinamento válido de Márcio Alexandre Freitas (FREITAS, Márcio Alexandre O. S. A base de cálculo do ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte e a Decisão Normativa CAT/SP n.05/2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10263>>. Acesso em: 21 jan. 2008).

Disse que, retirar do 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. 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 (...)", sendo que as normas editadas por Leis Complementares "tratam-se de normas com maior espectro, a serem seguidas por todas as esferas políticas com competência tributária de maneira uniforme, seja por direta incidência sobre relações jurídico-tributárias, seja como fator delimitador da edição da legislação ordinária em matéria fiscal."*

Pontua que não se justifica, ao menos por meio de legislação ordinária, a criação de hipóteses de base de cálculo do ICMS, "...sob pena de admitirem-se diferenciações em cada um dos Estados (...) com evidente prejuízo à vedação constitucional de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente e à segurança jurídica", valor jurídico maior, que fundamenta o mecanismo da fixação da base de cálculo ora examinado – extraído do voto do Ministro Gilmar Mendes no RE 560626/RS, Plenário, 12.06.2008.

Como dito, salienta 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.

Destaca que essa é uma questão de limitação constitucional ao poder de tributar para manter o equilíbrio entre as Federações. Registra que se cada unidade federada pudesse e resolvesse editar uma norma, da forma que bem entendesse, para fixar a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência de mercadorias/produtos industrializados ou para definir, conceituar ou expressar o significado de matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento? Resultado: teríamos 27 legislações diversas, pois cada uma elaboraria a sua norma legal para aumentar o seu bolo na arrecadação do ICMS. Por esse motivo que a CF/88 reservou para a Lei Complementar a tarefa de fixação e de definição da base de cálculo do ICMS.

Chama atenção para a definição de efeitos tributários pela lei tributária e referência a institutos de direito privado (DIREITO EMPRESARIAL/COMERCIAL/CONTABILIDADE) nas normas tributárias. Destaca que tomando como pressuposto válido o fato de que a Lei Complementar 87/96 fixou ou elegeu taxativamente, literalmente, os elementos de custo de produção (matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento), que, somados, formarão a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados, resta-nos, nesta oportunidade, colher o que existe na doutrina e nas normas gerais de Direito Tributário (em especial nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional), com o fito de construir a melhor exegese quanto ao conceito desses elementos de custo de produção.

Informa que no art. 109 do CTN, está lastreado no texto Constitucional (art. 146, III), o Código Tributário Nacional – lei ordinária com *status* de lei complementar – que estabeleceu as “normas gerais em matéria de legislação tributária”. Cita referências feitas por Leandro Paulsen (*ibidem.*, p. 869). Pontua que 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 expresse.

Em suma, destaca o instituto de direito privado (DIREITO EMPRESARIAL/COMERCIAL/CONTABILIDADE) 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”.

Inferre 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.

É exatamente isso que leciona os citados doutrinadores: a identidade do instituto, no direito privado (DIREITO EMPRESARIAL/COMERCIAL/CONTABILIDADE) 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 pela lei tributária, ele ingressa, pois, no campo fiscal com a mesma vestimenta que possuía no território de origem.

Explica que no art. 110 do CTN, o caminho que percorreu o escólio dos preclaros juristas Sacha Calmo Navarro Coelho, Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleeiro. Segundo 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/COMERCIAL/CONTABILIDADE), 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 adiciono, 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, 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.

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, no dizer de Baleeiro (BALEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. atualizada por Mizabel Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 687-688), combinado com o art. 109, o art. 110 (do CTN) faz prevalecer o império do Direito privado – civil ou comercial – quanto ao conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas daquele Direito, sem prejuízo de o Direito Tributário modificar-lhes os efeitos fiscais. Por ex., a solidariedade, a compensação, a remissão etc. podem ter efeitos tributários diversos. A quitação fiscal, por ex., é dada sob a ressalva implícita de revisão do crédito fiscal (cf. CTN, art. 158).

Adiciona Baleeiro (*idem.*, p. 691): Pois bem, o art. 110 é uma limitação à discricionariedade do legislador tributário. Diz que o conceito, forma ou instituto utilizado pela Constituição carrega em si a predicação, a conotação completa que lhe é dotada no Direito Privado (DIREITO EMPRESARIAL/COMERCIAL/CONTABILIDADE). Fica o legislador tributário, que já recebeu a competência, definida segundo aquele conceito, forma ou instituto privado, proibido de expandi-lo por meio da atribuição de novo sentido ou predicação ao objeto delimitado pela Constituição.

Nessa linha de pensamento, é natural e lógico, em surgindo controvérsias e dúvidas, buscar a solução nas normas tributárias. Havendo silêncio destas, como ocorre no presente caso (LC 87/96), procura-se então guarida nas normas de direito privado (DIREITO EMPRESARIAL/COMERCIAL/CONTABILIDADE), 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, não pode o legislador, para o caso abordado neste trabalho, dizer, de forma diferente do que está previsto no Direito Privado, em especial na Ciência Contábil, o que seja matéria-prima, mão-de-obra; material secundário e acondicionamento, haja vista que a 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 (DIREITO EMPRESARIAL/COMERCIAL/CONTABILIDADE DE CUSTOS). Afirma portanto, ser mãos à obra.

Discorre quanto às normas da Ciência Contábil (Contabilidade de Custos) ou de outros institutos de Direito Privado (DIREITO EMPRESARIAL/COMERCIAL/CONTABILIDADE). Disse que no 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 trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo (FACULDADES INTEGRADAS DE ITACARÉ - SP (FAFIT – FACIT). Elementos Básicos do Custo Industrial. Disponível em: <[http://fafitfacic.com.br/curso/apoio/apoio060820075859\\_696.doc](http://fafitfacic.com.br/curso/apoio/apoio060820075859_696.doc)>. Acesso em: 20 ago. 2007), que define os quatro elementos de custo de produção ou as rubricas listadas na Lei Complementar nº 87/96 (art. 13, §4º, II), de forma bem simples e esclarecedora.

Registra que segundo essa definição, 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. Essa percepção também pode ser verificada ao analisar a resposta à consulta feita ao Portal de Auditoria ([\[mailto:portaldeauditoria@portaldeauditoria.com.br\]](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.

Registra 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”. Explica também a menção às rubricas “energia elétrica”, “depreciação” e “manutenção” e as engloba no rol dos “materiais indiretos”. Menciona 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. Acrescenta transcrevendo Leone e Leone (LEONE, George Sebastião Guerra e LEONE, Rodrigo José Guerra. Dicionário de Custos. São Paulo : Atlas, 2004).

Ressalta, 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 ditos secundários. Nesse mesmo direcionamento, diz que não poderia 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 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.

Aborda 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. Reproduz Leone e Leone (Ob. cit., p.190).

Afirma que não se pode ignorar que a Ciência Contábil sempre relaciona mão-de-obra à “pessoal”, ao “homem”, e nunca à “máquina” e aos “equipamentos”. De igual modo, é de sobremaneira importância aflorar os ensinamentos do nobre Auditor Fiscal e Professor de Contabilidade de Custos, Dr. Creso Cotrim Coelho (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. Junta ainda palavras do Professor Creso Cotrim (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) sobre mão-de-obra.

Relembra sobre a definição do que seja mão-de-obra. Para tanto, nada melhor que nos 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, pontua 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.

Argui quanto ao 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.

Declara 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.

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

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

*custo da produção (tanto as despesas variáveis como as fixas). ”*

Nesta senda, esclarece 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). Explica 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.

Assim, diz que ficou demonstrada a cristalina e irrefragável impossibilidade da empresa considerar uma despesa operacional (frete - CIF), incorrida e materializada após o produto já estar pronto e acabado, como um elemento de custo de produção. Com o objetivo de melhor contextualizar a questão sob exame e para uma melhor visualização dos elementos de custo de produção de uma empresa industrial, é imprescindível deixar de recorrer 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.

Pontua que os elementos de custo formadores da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 estão claramente identificados nesta planilha: “1) *matéria-prima (materiais de produção principais)*; 2) *materiais secundários (materiais de produção suplementares ou secundários)*; 3) *Acondicionamento (material de embalagem)*; e 4) *Mão-de-obra (direta e indireta)*”.

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

Nessa mesma linha de raciocínio e consoante publicação no Diário Oficial da União (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 cabe destacar a de nº 12.

Para corroborar com este entendimento, cita o 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.

Enfatiza que o STJ, em vários julgados, reafirmou essa orientação e firmou jurisprudência no sentido de que a energia elétrica, os combustíveis e os lubrificantes não representam insumo, matéria-prima, nem produto intermediário, pois não se incorporam nem são consumidos em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de “bens de uso e consumo” (AgRg no RE 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.

Diante do que foi amplamente demonstrado, declara que 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, consequentemente, os limites de sua competência e ferindo mortalmente os princípios da Federação.



Infere-se, 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.

Percebe-se, que 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.

Pontua que as várias concepções teóricas existentes sobre o tema, levam 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.

Destaca quanto às impropriedades contidas na legislação do Estado de Minas Gerais (art. 43, §2º, incisos I a IV do Regulamento do ICMS). Aborda 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.

Explica 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, pontua que 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.). Junta 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)

Chama atenção também para impropriedades contidas na legislação do Estado de São Paulo (Decisão Normativa CAT-5 de 15/06/2005). Recorre transcrevendo ao magistério de Márcio Alexandre Freitas (Ob. cit.), pois o mesmo procura demonstrar as impropriedades contidas na legislação do Estado de São Paulo, também corroborando e complementando o que foi abordado. Aduz que as palavras do Prof. Alexandre Freitas são suficientes para elucidar as incongruências da legislação de São Paulo e diz que esse entendimento, agora específico para o ICMS, também foi avalizado pelo STJ.

Junta jurisprudências dos Conselhos de Contribuintes, Tribunais Regionais e Tribunais Superiores.

Pontua que as decisões de Conselhos de Contribuintes Estaduais (CCRF/PR - PAF: 60891010 Acórdão93/2001 - 08/03/2001 – Paraná; CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 085/2000 - - Minas Gerais) já enfrentaram o tema objeto deste artigo. Os Estados da Bahia, Paraná e Minas Gerais são considerados exceções. Como pode ser visto nos acórdãos infra-escritos, os Conselhos de Contribuintes destas unidades federadas também decidiram pela taxatividade ou literalidade da lista ou dos elementos contidos no art. 13, §4º, II da Lei Complementar nº 87/96. No entanto, nessas

oportunidades não encararam ou não chegaram a apreciar o que seria cada uma das rubricas ali listadas, exceto o Estado de Minas Gerais, como abordado anteriormente.

Colaciona outros Acórdãos específicos, envolvendo a empresa autuada, com relação a esta mesma matéria, além dos também já arrolados no próprio corpo deste Auto de Infração (A-0187-03/14; A-0296-12/15; A-0206-03/14; A-0109-11/15).

Reitera o que já decidiu o SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA – STJ, cujo teor já consta do corpo deste Auto de Infração. Acosta PARECER DA PROCURADORIA FISCAL DA PROCURADORIA GERAL DO ESTADO DA BAHIA, EM FUNÇÃO DA MENCIONADA DECISÃO DO STJ - PROCESSO PGE/2011405993-0.

Pelo já abordado até o momento, verifica-se a confirmação de tudo que já foi mencionado nos itens anteriores, com relação (1) ao veículo normativo (Lei Complementar) necessário e imprescindível para definir e fixar a base de cálculo do ICMS; (2) a não permissão para alteração do disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 por regra estadual (lei ordinária, decreto etc.); bem como no que concerne (3) à taxatividade ou literalidade do comando do citado art. 13 da LC, ou seja, que não se trata de norma simplesmente exemplificativa.

Volta à junta Decisões do Supremo Tribunal Federal – STF (RE 361829 / RJ; RE 91737 / MG) que constata nitidamente que o Tribunal Maior do nosso País, em reiteradas decisões, firmou jurisprudência no sentido de que as leis complementares devem definir os fatos geradores e fixar as bases de cálculos dos impostos de forma expressa e, em regra, nada tem a ver com normas meramente exemplificativas. Ou seja, o que está tratado em leis complementares são, sim, prescrições taxativas, especialmente aquelas que tratam sobre a definição ou fixação de base de cálculo dos impostos.

Cita palavras de Montesquieu alertando que *"A liberdade é o poder das leis, não do povo. E no poder das leis, eis a liberdade do povo."* Essa mensagem traduzida por palavras e escritas há quase três séculos não perdeu sua força original, pois ainda provoca uma profunda reflexão sobre a importância do trabalho do legislador, compreendendo suas atitudes e seus anseios. Nessa linha, calha desvelar parte do conteúdo do Acórdão do STF, em excepcional manifestação do Ministro Antonio Nader, ao relatar o RE 79452/RS (BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. RE 79452 / RS. Julgamento: 10/05/1977. RTJ VOL-00083-01 PP-00136), pois se encaixa perfeitamente na discussão sobre a taxatividade ou não do disposto na LC 87/96.

Disse que, se quisesse tratar os elementos de custo definidos no art. 13, §4º, II da LC 87/96 como exemplificativos, a boa técnica legislativa indicaria a adoção dos vocábulos ou expressões “tais como”, “a exemplo de” e nunca utilizaria a terminologia “assim entendido como”.

Refuta que ao optar por essa técnica, *“...o legislador complementar foi pedagógico, simplesmente pedagógico... Descabe o embaralhamento de institutos, expressões e vocábulos, como se cada qual não tivesse sentido próprio indispensável a caminhar-se com a segurança jurídica”* (excerto do voto-vista do Min. Marco Aurélio por ocasião do julgamento, pelo STF, da ADIn 2.588-1/DF, set/06).

Percebe que a redação do inciso II do §4º da LC 87/96, ao utilizar a expressão que a base de cálculo é o custo da mercadoria produzida, assim entendida (base de cálculo) como a soma de matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento, o legislador complementar fixou e definiu taxativamente, ou literalmente (nas palavras do Min. Antônio Nader), os elementos de custo de produção ou da mercadoria produzida que deverão obrigatoriamente e, de forma exclusiva, compor a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais.

Nesse diapasão, disse que a interpretação mais consentânea com a realidade posta, para se encontrar o sentido e o alcance da norma contida no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, deve ser feita da mesma forma que foi adotada pelo STF – decisão supracitada -, i.e.:

- a) Trata-se de definição contida na Lei Complementar e a legislação (lei, decreto etc.) não pode reduzir ou ampliar o que ali está nitidamente exposto;



- b) Deve-se interpretar literalmente ou taxativamente. Se o legislador não quisesse restringir, colocaria um ponto após a expressão custo da mercadoria produzida;
- c) Se o legislador da LC 87/96 não quisesse ser taxativo ou literal não incluiria a restrição constante da parte final do art. 13, § 4º, II: “assim entendida como”, referindo-se à base de cálculo;
- d) Diz respeito a uma medida de política tributária: fazer com que o Estado consumidor abocanhe uma maior fatia do imposto nestas operações de transferências interestaduais;
- e) Para tanto, é de fundamental importância buscar e encontrar nas normas do direito tributário e do direito privado, em especial na Ciência Contábil/ Contabilidade de Custos, o conceito ou a definição de matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento;
- f) Em todas as pesquisas feitas no direito e na legislação tributária, bem como na Ciência Contábil (Contabilidade de custos), como visto anteriormente, não tem amparo para alocar as rubricas depreciação, manutenção, energia (elétrica; térmica etc.); combustíveis, dentre outras, regra geral, em nenhum dos quatro elementos previstos no art. 13, §4º, II, da LC 87/96.

Por derradeiro, observa que a Suprema Corte (STF) e o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já pacificaram o entendimento de que deve ser aplicado o princípio da legalidade tributária estrita (art. 97, IV, CTN), quanto à definição da extensão da base de cálculo dos impostos, de forma que o intérprete deve ater-se ao disposto na lei, não lhe sendo lícito, através de criativa construção hermenêutica, estender ou reduzir a base impositiva do tributo.

Quanto à dispensa de multa por infração à luz da equidade, em função da edição da Instrução Normativa nº 52/2013. Chama atenção para a presente Auditoria Fiscal-contábil (objeto desta autuação) dizendo que obedeceu literalmente ao contido na mencionada Instrução Normativa. Traz à tona os dispositivos do CTN sobre a norma interpretativa e sobre a necessidade de obediência à legislação.

Reitera que é de conhecimento de todos que as Portarias, em algumas situações, e as Instruções Normativas são normas complementares ao Decreto. Da mesma forma, pontua que como a referida Instrução Normativa esclarece a matéria disciplinada, deixou claro se tratar de norma expressamente interpretativa. De igual modo, salienta que o RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09 de Julho de 1999 e alterações, assim preceitua no art. 167, inciso III – reproduz. Nesse diapasão, cabe ao CONSEF, apreciar a DISPENSA DA PENALIDADE constante do dispositivo citado do CTN.

Nas considerações finais, destaca que a questão debatida neste P.A.F. consistiu em saber se é lícito a um Estado ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações, via legislação tributária (Lei Ordinária, Decreto, Decisão Normativa etc.) exclusiva do ente político interessado em obter mais recursos de impostos, no caso ICMS, em detrimento das demais unidades da Federação.

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

Nota 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.

Lembra 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.

Disse que uma unidade federada está deixando de arrecadar o que lhe é devido e, segundo a clássica lição de Aliomar Baleeiro (BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. 15ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 126).

Explica que com o imposto a que se refere 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. Cita as palavras lúcidas e brilhantes do Ministro do STF, 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%AAncia%20Tribut%C3%A1rias:%20Lei%20Complementar%20-%201>>. Acesso em: 18 jul. 2008).

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

Com esboço no que foi exaustivamente demonstrado, traz 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?

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

Afirma 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 acima, i.e., matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento.

Acrescenta 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, sustenta que 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, salienta que os contribuintes ou as empresas que não se enquadrarem nesse

instrumento normativo poderão sofrer sérios impactos financeiros que poderiam ser evitados, utilizando-se tão-somente do que está claramente estatuído na multicitada Lei Complementar, ignorando as legislações tributárias das unidades da Federação que contrariem a Lei Maior.

Assim, em face do expendido, reafirma que um exame pontual do disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 nos conduz inequivocadamente 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.

Registra pagamentos efetuados pela Impugnante de Autos de Infração lavrados pelos autuantes e de idêntica natureza, sendo que a CIMESA é a empresa que foi sucedida pela VOTORANTIM.

Por fim, pede pela Procedência do Auto de Infração.

## VOTO

O presente lançamento de ofício, ora impugnado, contempla a exigência de ICMS no valor de R\$70.558,50, em razão 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 entrada de mercadorias em transferência interestadual, conforme já relatado.

Conforme se verifica, a exigência fiscal é relativa aos estornos de parcela dos créditos fiscais realizados em virtude de a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas neste Estado, ser maior que a prevista no art. 13, § 4º, Inciso II da Lei Complementar 87/96.

Verifico que o impugnante exerceu plenamente o seu direito de defesa, trazendo aos autos os relatórios e documentos fiscais que entendeu necessários fazer prova quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito pleiteado pelo fisco estadual. Assim, não havendo óbice à manifestação da defesa e, considerando que os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, especialmente no que alude a detalhada informação fiscal, bem como as objetivas linhas defensivas. Além do mais a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos, além de não serem necessárias outras provas a se produzir, com fulcro no art. 147, inciso I, “a” e inciso II “a” e “b” do RPAF/99, indefiro a solicitação de diligência ou mesmo perícia.

No que alude ao exame do mérito, afirma o sujeito passivo quanto ao “custo da mercadoria produzida” constante do inciso II, § 4º, art. 13, da LC 87/96, o preço de transferência utilizado nas suas remessas efetuadas do Estado de Sergipe para o Estado da Bahia foi composto exclusivamente pelos custos efetivamente no processo produtivo de suas mercadorias, não cabendo a exigência tributária em tela, relativa ao estorno dos créditos fiscais do ICMS.

Conforme alinhado pelos autuantes, o art. 155, § 2º, XII, “i” da Constituição Federal, determina que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre. A lei complementar, por sua vez, fixa a base de cálculo do aludido imposto nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, conforme previsto no art. 13, § 4º, da Lei Complementar 87/96:

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

(...)

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

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

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

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

Assim, a auditoria fiscal foi realizada em relação aos créditos fiscais consequentes às operações interestaduais envolvendo produtos industrializados, transferidos para filiais localizadas neste Estado, que por sua vez é disciplinada pelo art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96.

Os autuantes realizaram o exame da base de cálculo que foi utilizada para realizar as aludidas transferências, procurando apurar se foram realizadas em consonância com a previsão contida no já mencionado art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, ou seja, o "custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento".

Os autuantes elaboraram uma planilha com base no custo de produção apresentado pelo sujeito passivo, indicando de forma detalhada os itens do custo de produção. Com base na aludida planilha, foram excluídos os itens que não estavam previstos no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, ou seja, não eram *matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento*. Assim foram expurgados, Depreciação e/ou amortização; Manutenção;- Energia (elétrica, térmica etc.) e Outros custos de Produção. Com os expurgos foi elaborado o demonstrativo "Estorno de Crédito – Custo de Transferência" encontrando-se o valor do crédito utilizado a mais pelo contribuinte, não havendo, portanto, o arguido arbitramento alegado pela defesa.

Cabe assinalar que os valores (despesa com FRETE-CIF), quando incluído na base de cálculo objeto das transferências, esclarecem os autuantes que, também foram expurgados, 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.

É de sabença notória que as normas complementares e a legislação tributária estadual devem estrita obediência às regras estabelecidas na Constituição Federal e à Lei Complementar (LC 87/96) e, considerando que são taxativos os elementos constitutivos da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, previstos na mencionada Lei Complementar, os Estados e o contribuinte não podem deixar de aplicar o que foi estabelecido na referida lei. Neste caso, a Decisão Normativa CAT-5, citada pelo defendente, não se aplica à situação em exame. Trata-se de norma infraconstitucional, e não se pode ignorar a Lei Complementar, alterando o seu conteúdo no sentido de flexibilizar a sua aplicação.

Do corpo normativo acima delineado, não se pode extrair outro entendimento, a não ser que a base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, § 8º, inciso II da Lei n°. 7.014/96:

**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;**

No presente caso em exame, o sujeito passivo, conforme demonstrado pela fiscalização, em razão do cálculo incorreto realizado pelo remetente da base de cálculo de transferência e, por conta deste fato, utilizou a mais os créditos fiscais originários da mencionada operação, o que originou a glosa efetuada pelos autuante, na medida em que o ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias dentro do limite legalmente estabelecido, conforme prevê o art. 93, § 5º, inciso II, e art. 97, VII do RICMS/97, vigente à época dos fatos.

Não cabe, no presente caso, examinar se o sujeito passivo utilizou corretamente a técnica contábil para apurar os seus custos de produção, na medida em que o que se está exigindo do

contribuinte é que efetue a utilização dos créditos fiscais nas transferências das mercadorias que forem calculadas com a base de cálculo na forma prevista pela LC 87/96, ou seja, a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Nessa toada, verifico que as decisões de Tribunais Superiores citados pelo autuado não lhe ampara, pois o lançamento atendeu ao quanto previsto pela multicitada Lei Complementar, cuja matéria discutida neste Auto de Infração já foi objeto de diversas decisões deste CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJF Nº 0351-12/13, CJF Nº 0404-11/13, CJF Nº 0493-13/13, CJF Nº 0231-12/12, e 289-12/12, razão pela qual, tomo como parâmetro as decisões das Câmaras de Julgamento Fiscal deste CONSEF, nas quais foi apresentada a conclusão de que a base de cálculo nas transferências interestaduais de produtos fabricados pelo remetente deve se restringir ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento nos termos do art. 13, § 4º, II, da LC Nº 87/96, não admitindo nenhum outro tipo de custo, diante da interpretação literal do referido dispositivo.

A alegação de desrespeito ao princípio da não-cumulatividade, não procede, pois o sujeito passivo tem o direito ao crédito de ICMS, bem como a norma prevista na Lei Complementar 87/96, vem para resguardar este princípio, de modo a que um ente federativo, no presente caso o destinatário da mercadoria, não venha absorver um crédito fiscal que irá reduzir o imposto a ele destinado e se eleve o recolhimento para o estado remetente da mercadoria.

O presente lançamento de ofício sob exame foi realizado em absoluta consonância com o que determina a LC 87/96, não havendo o que se falar em violação ao princípio da não-cumulatividade do ICMS.

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

Não há, por conseguinte, o que se falar da violação dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, pois, além de serem, no presente caso, corolários do princípio do não confisco já analisado, não encontram amparo fático, na medida em que a multa aplicada é adequadamente modulada para o desestímulo ao descumprimento das obrigações tributárias ora apuradas. Quanto ao pleito da sua redução ou cancelamento, não cabe competência a essa unidade fracionária do CONSEF e sim a Câmara Superior na forma do art. 159 e 169 do RPAF/BA.

É importante destacar ainda que as decisões administrativas e judiciais colacionadas pelo contribuinte na peça de defesa, além das menções referentes à legislação de outras unidades da Federação, não podem servir de lastro para alterar o entendimento aqui externado, visto que as mesmas não vinculam o Estado da Bahia. Somente, através de Decisão judicial no caso concreto, em que o autuado seja parte, ou através ação de efeitos “erga omnes”, a exemplo da ADIN, estará a Bahia obrigada a adotar posição distinta da externada na presente lide, assim como não cabe a esse órgão competência para decretar a inconstitucionalidade, em conformidade com o art. 167, I do RPAF/BA.

A apreciação de constitucionalidade de dispositivos normativos brasileiros, ou a apreciação de princípios constitucionais de outras nações, assinalo, está afastada da competência deste contencioso administrativo a apreciação de constitucionalidade e de legalidade de dispositivo normativo em vigor, nos termos do artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB.

Verifico que a impugnação apresentada em nenhum momento contesta os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal, quanto aos

custos que foram aplicados, centrando a sua impugnação especificamente quanto aos expurgos que foram realizados.

Quanto ao pedido para que os patronos da autuada sejam intimados acerca da data a ser designada para a sessão de julgamento, informo que as sessões de julgamento são publicadas no Diário Oficial do Estado e na internet no site da SEFAZ.

Com efeito, finalizo o presente exame dos autos, concluindo pela manutenção da exigência fiscal, visto que ficou demonstrada a utilização a mais do que o devido dos créditos fiscais pelo sujeito passivo, créditos que são considerados indevidos em conformidade com a Legislação tributária já alinhada, bem como o disposto no art. 93, § 5º, II c/c art. 97, VIII do RICMS/BA.

Em conclusão, 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 **206891.3055/16-6**, lavrado contra **VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$70.558,50**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de junho de 2017.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE/RELATOR

TOLSTOI SEARA NOLASCO – JULGADOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA