

A. I. Nº - 206891.0003/07-6
AUTUADO - CIMENTO SERGIPE S/A CIMESA
AUTUANTE - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, JUAREZ ALVES DE NOVAES, PAULO CESAR DA SILVA BRITO E JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO JORGE
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 10.09.2008

4^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0252-04/08

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA. 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 tributária em vigor: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração caracterizada. Indeferido o pedido de realização de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 13/12/07, para exigir ICMS no valor de R\$731.646,45, acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal do imposto nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

O autuado apresentou impugnação (fls. 74 a 81), alegando que o Auto de Infração em comento não pode prosperar, sob pena de ser ferido o princípio da legalidade, que norteia a atividade tributária.

Inicialmente diz que a fiscalização cometeu equívocos na glosa dos créditos da impugnante, afirmando que foram observados nas transferências os preços previstos na legislação em vigor, correspondente a soma da rubricas presentes na legislação, inexistindo as diferenças apresentadas pela fiscalização, restando no seu entendimento, a necessidade de perícia técnica ao caso, o que desde já se requer.

Em relação à base de cálculo do ICMS de transferência, explica que a base de cálculo do imposto na saída de mercadoria, em virtude de transferência interestadual para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, é “o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria” ou “o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”.

Discorre acerca dos componentes do valor de transferência mencionados acima, definindo como:

- a) Matéria-prima: custo da matéria-prima consumida no processo de produção, nele incluído os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção;
- b) material secundário: o custo de todos os materiais e insumos consumidos direta ou indiretamente na produção, inclusive energia elétrica;
- c) mão-de-obra:
 - humana: custo da mão-de-obra pessoal, própria e de terceiros, utilizada direta e indiretamente na produção, acrescido dos encargos sociais e previdenciários.
 - tecnológica: os custos de locação, manutenção, reparo, prevenção e os encargos de depreciação dos bens, representados pelas máquinas, equipamentos, ferramentas, instalações e

similares, utilizados direta e indiretamente na produção, inclusive impostos sobre a propriedade e seguros;

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

Argumenta que da análise, restam duas questões:

- 1) se a enumeração é explicativa ou fechada, quer dizer, se estes são seus componentes básicos, onde se pode acrescentar novas rubricas ou se são números fechados;
- 2) se as rubricas impugnadas pela fiscalização estão ou não dentro dos estritos termos da legislação.

Relativamente à base de cálculo – números abertos - expõe que a primeira questão é saber se a Lei Complementar ao tratar do assunto mantém descrição fechada ou enumeração que pode ser acrescida de forma ilustrativa. Transcreve às fls. 76 a 78, Decisão Normativa (DN) CAT-5 de 15/06/05, para demonstrar qual é o entendimento da SEFAZ do Estado de São Paulo acerca da apuração da base de cálculo nas operações interestaduais de transferências de mercadorias.

Conclui afirmando que de acordo com a citada DN-CAT “o contribuinte tem o direito de transferir o bem pelo seu custo contábil integral, não restando qualquer base ao auto de infração impugnado, mesmo que a impugnante tivesse cometido a infração impugnada”.

Afirma que em sua autuação, o órgão fazendário glosou os créditos advindos de manutenção, amortização e depreciação, contudo sua análise foi equivocada, vez que tais se encontram dentro do conceito de acondicionamento.

Apresenta um conceito de acondicionamento sem identificação do autor de que constitui “os custos diretos e indiretos necessários ao acondicionamento de produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica” e afirma que se faz necessário o reconhecimento, como se faz contabilmente, dos custos com manutenção, amortização e depreciação como custo de produção.

Argumenta que interpretar de forma diversa é perverter a sistemática da não-cumulatividade do ICMS, o que no seu entendimento demonstra a inviabilidade do Auto de Infração.

Diz que os autuantes glosaram os créditos de ICMS relativos ao frete, em virtude da impossibilidade de frete CIF em operação de transferência, e que tal interpretação é errônea.

Finaliza, afirmando que está comprovado que a impugnante não infringiu os dispositivos legais apontados no Auto de Infração e no seu entendimento resta evidente não ser devido o imposto e, menos ainda, a multa aplicada. Requer que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

Os autuantes, em sua informação fiscal (fls. 93 a 115), inicialmente esclarecem que foram designados para realizar auditoria no sentido de verificar a base de cálculo utilizada nas operações interestaduais com produtos transferidos de outra unidade da Federação.

Discorrem sobre o que determina o art. 155, § 2º, XII, “i”, c/c o art. 146, III, “a”, ambos da CF/88, no que se refere ao valor tributável, bem como o art. 13, § 4º, II da Lei Complementar (LC) 87/96 que 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”.

Entendem que por força de mandamento constitucional, fica evidente que a base de cálculo do ICMS, nesta situação é determinada pela LC nº 87/96 e suas alterações, cujo teor é reproduzido no art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, respaldado na art. 17, § 7º, II Lei nº 7.014/96.

Afirmam que com base na legislação supra citada, é legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, e consequentemente, destaque e utilização a mais do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Dizem 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.

Explicam ainda que nesse diapasão, a empresa transferia a mercadoria pelo custo de produção, conclui-se que o comando contido no art. 13, § 4º da Lei Complementar 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo (além dos elencados acima).

Destacam, isto posto, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF) etc, devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal apurada nas operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, implicando no subseqüente estorno do respectivo crédito fiscal no estabelecimento destinatário.

Salientam ainda que, com relação ao frete, que a cláusula CIF é, juridicamente falando, inaplicável às transferências, pois não se tem as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador (pessoas jurídicas distintas).

Relatam que ainda como o frete, no caso com cláusula CIF, é uma despesa operacional e não custo de produção, esses valores também foram desconsiderados quando da formação da base de cálculo prevista na nominada LC 87/96.

Transcreve às fls. 94 a 96 decisões do Superior Tribunal de Justiça, Tribunais Regionais/Rio Grande do Sul e Decisões do CONSEF/Bahia, para reforçar o seu entendimento.

Dizem que em consonância com a mencionada LC 87/96 e com os julgados citados, em especial a decisão do STJ, foi considerado, para a definição da correta base de cálculo prevista no art. 13 § 4º, II da LC 87/96, o somatório do custo da matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra, conforme transcritas às fls. 96 e 97, indicando as rubricas que foram expurgadas, por não serem parte integrante nem de matéria-prima, nem de mão-de-obra, nem de material secundário, tampouco acondicionamento.

Salientam que para a correção dessa situação, foi elaborado demonstrativo de “Estorno de Crédito – Custo de Transferência”, em meio físico (fls. 09 a 30), contendo a ciência da empresa (fl. 30) e em meio eletrônico (fls. 07 e 08 c/c 55/56), também com a assinatura de recebimento por parte do autuado à fl. 56. Destacam ainda que no rodapé do citado demonstrativo foi considerado o “custo de produção fornecido pela empresa, exceto as rubricas ‘Depreciação, Manutenção e outros’ e que foi incluído o valor do ICMS, à alíquota de origem”.

Em relação à impugnação ou defesa, registram que em nenhum momento, foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente PAF.

Citam o Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais e afirmam que nessa legislação encontra-se a teratológica figura 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 propriedade e seguros.

Lembram ainda, que o mesmo ocorre com o acondicionamento, onde o Regulamento de Minas Gerais prescreve que corresponde aos “custos diretos e indiretos necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica”.

Salientam que o autuado deve “obedecer”, em primeiro lugar, ao que está prescrito expressamente na Constituição Federal e, ato contínuo, ao que prevê a Lei Complementar do ICMS, demonstrando que por força destes institutos, a base de cálculo do ICMS, nesta situação, está disposta na LC 87/96 e suas alterações, conforme transcreveu à fl. 98.

Concernente à base de cálculo, contrapondo a citação feito pela impugnante do entendimento da SEFAZ/São Paulo transcrevem às fls. 100 e 101, parte de texto de autoria dos professores Márcio Freitas e Alexandre Freitas (fls. 101-2 e 102 a 104), bem como decisão do Recurso Especial 707.635

– RS julgado pelo STJ (fl. 102) e também do STF no Recurso Extraordinário 419.619-DF que acatou a tese da hierarquia das leis, entendendo como imperativa a submissão das normas infraconstitucionais à lei complementar tributária.

Salientam que a Lei Estadual não pode alterar o sentido e o alcance do que está expressamente definido na LC 87/96 sobre composição da base de cálculo nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades federadas.

Transcrevem às fls. 104 e 105, Portarias e Decretos federais, a exemplo da Port. 607/2006 e Dec. 6.008/2006, que definem redução da alíquota do imposto de importação e da tributação do IPI das mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus, das matérias-primas, materiais secundários, produtos intermediários, de embalagem e mão-de-obra empregada no processo produtivo.

Em relação à interpretação das normas de Direito, mencionam doutrinadores como Luciano Amaro, Sacha Calmon Navarro Coelho, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleiro, para fundamentar o entendimento de que o Direito Tributário sempre que quiser determinar alguma obrigação, deve fazê-lo de modo expresso, e que o art. 110 do CTN veda que o legislador infraconstitucional não possa alterar os conceitos e institutos de direito privado com o fito de expandir sua competência tributária prevista no texto constitucional, preservando a rigidez do sistema de repartição das competências tributárias entre os entes da Federação (fls. 105, 106 e 107).

Em seguida, discorrem sobre os elementos básicos do custo industrial, transcrevendo texto obtido:

- 1) na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, definindo os quatro elementos listados na LC 87/96 (Materiais, material secundário; Mão-de-obra; Custos indiretos de fabricação, às fls. 106 a 115);
- 2) conceitos de Custo de Produção, obtido em consulta ao portal de auditoria (portaldeauditoria@portaldeauditoria.com.br), de autoria do professor Paulo H. Teixeira;
- 3) conceitos de depreciação, despesas com vendas, mão-de-obra, matéria-prima em consulta ao Dicionário de Custos do professor George Sebastião Guerra Leone;
- 4) conceitos idênticos descritos no livro de Contabilidade de Custos do professor Eliseu Martins.

Afirmam que é equivocada a pretensão do autuado em considerar como despesa operacional as operações com frete CIF, incorrida e materializada após o produto já estar pronto e acabado, como elemento de custo de produção.

Por fim, dizem que estranha o posicionamento do autuado, cuja matriz se encontra sediado em Curitiba-PR, Estado em que a Sadia formulou a Consulta nº 56/2002, cujo teor transcreveu na íntegra às fls. 110 a 114, cuja resposta foi taxativa de que a base de cálculo nas saídas interestaduais de mercadorias pertencentes ao mesmo titular, devia obedecer ao disposto no art. 13, § 4º da LC 87/96 (art. 6, § 4º da Lei Estadual 11.580/96 do Estado do Paraná) e da mesma forma a consulta nº 090/200 feita pela Maxion – Componentes Estruturais Ltda.

Concluem afirmando que como demonstrado e comprovado o acerto do presente PAF e, solicitam que julguem pela procedência total do Auto de Infração.

VOTO

O autuado formulou pedido de realização de perícia sob o argumento de que a fiscalização cometeu equívocos na glosa dos créditos e que nas operações de transferências foram observadas as regras previstas na legislação em vigor. Conforme disposto no art. 150, II do RPAF/BA, a perícia consiste na realização de vistoria ou exame de caráter técnico e especializado, por pessoa que possua reconhecida habilidade ou experiência técnica na matéria questionada, com finalidade de esclarecer ou evidenciar fatos. Na situação presente, o autuante de posse de planilhas de custos fornecidas pelo recorrente, fez exclusão de valores que entendeu não integrar a base de cálculo nas operações de transferências interestaduais de mercadorias. Entendo que isso é o mérito da

questão, o que será analisado no momento da sua apreciação e não depende do conhecimento especial de técnicos (art. 147, II do RPAF/BA), motivo pelo qual indefiro o pedido.

No mérito, o Auto de Infração acusa o contribuinte de ter utilizado indevidamente crédito fiscal referente às transferências de mercadorias, em operações interestaduais, com base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo de ICMS.

Na defesa apresentada o autuado alegou que inexistem as diferenças apresentadas pela fiscalização, por entender que nas operações de transferências interestaduais para outro estabelecimento do mesmo titular a base de cálculo deve ser constituída pelo “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria” ou “o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”, tendo indicado os componentes destas rubricas, relacionando inclusive energia elétrica como material secundário e além da mão-de-obra propriamente dita, os encargos sociais e previdenciários, também o que denominou mão-de-obra tecnológica (custos de locação, manutenção, reparo, prevenção, depreciação dos bens e seguros), bem como os materiais de acondicionamento (custos diretos e indiretos necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive mão-de-obra, pessoal e tecnológica).

Questionou se a enumeração das rubricas indicadas no art. 13, § 4º, II da LC 87/96 é “explicativa ou fechada”, podendo se acrescentar novas rubricas e também se as rubricas impugnadas pela fiscalização estão ou não dentro dos estritos termos da legislação.

Para reforçar o seu posicionamento de que nas operações de transferências interestaduais em comento, devem ser acrescidas outras rubricas de elementos de custo de produção, além das elencadas na LC 87/96, transcreveu na íntegra (fls. 76 a 78) a Decisão Normativa CAT-5/2005 (DN CAT), na qual a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo manifestou o entendimento de que o mencionado dispositivo “não deve ser interpretado como a discriminação taxativa dos itens que integram o custo da mercadoria produzida [custo de produção industrial]... cabendo ao próprio contribuinte apurá-lo, em conformidade com os princípios e a metodologia da Contabilidade de Custos, e à fiscalização verificar a sua correção”.

Ponderou que a fiscalização se equivocou ao glosar os créditos de ICMS relativos ao frete, por entender que não é possível à utilização do frete CIF em operação de transferência.

Os autuantes contestaram os argumentos defensivos afirmando que conforme disposto na hierarquia das leis, a CF 88 determina que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais definindo os fatos geradores e contribuintes (art. 155, § 2º, XII, “i” e art. 146, III, “a”), e que nas operações de transferências interestaduais de mercadorias para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, a base de cálculo deve se restringir ao somatório dos custos definidos no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, ou seja, matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não admitindo nenhum outro tipo de custo.

Esclareceram que expurgaram da base de cálculo das operações de transferências interestaduais gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), que foram computados indevidamente e que resultou em crédito superior ao previsto na legislação do ICMS.

Indicaram na informação fiscal, diversas decisões proferidas por Tribunais Administrativos (Conselhos) e de Tribunais Superiores (STJ), inclusive proferidas por este CONSEF, para reforçar o seu posicionamento na base de que nas operações em comento, a base de cálculo deve ficar adstrita à prevista literalmente na LC 87/96.

Da análise dos elementos contidos no processo, verifico que os autuantes:

- 1) Elaboraram demonstrativo de ESTORNO DE CRÉDITO – TRANSFERÊNCIA, composto de 1251 páginas, contido no CD à fl. 8, cuja cópia foi fornecida ao autuado, tendo juntado ao processo (fls. 9 a 30) folha impressa da primeira e a última página de cada mês;

- 2) Juntaram às fls. 33 a 52, a título exemplificativo, vias das notas fiscais emitidas pelo estabelecimento industrial localizado em Laranjeiras-SE, de mercadorias transferidas para o estabelecimento do titular que é o estabelecimento autuado, localizado no Estado da Bahia;
- 3) Acostaram às fls. 53/54, planilha de custo de produção do estabelecimento produtor, a título exemplificativo;
- 4) Elaboraram demonstrativos às fls. 57 a 60, com base na planilha de custo de produção apresentada pelo contribuinte, no qual fizeram a indicação dos itens que foram excluídos da base de cálculo apurada relativa às operações de transferências.

Ressalto que na defesa apresentada, o recorrente não questionou os valores apontados como devidos que foram apurados pela fiscalização e sim que a forma como foi apurada a base de cálculo está em desacordo com a legislação do ICMS.

Inicialmente, observo que apesar da defesa argumentar que nas transferências interestaduais para estabelecimento da mesma empresa, a base de cálculo é o valor correspondente à entrada mais recente ou o custo da mercadoria produzida, na situação presente, em relação às operações objeto da autuação, por se tratar de operações de transferências de estabelecimento industrial localizado no Estado de Sergipe para estabelecimento distribuidor localizado na Bahia, não se aplica o primeiro argumento (entrada mais recente), o que implica na apreciação do segundo argumento (custo de produção).

Do ponto de vista da Ciência Contábil, entendo que é correta a interpretação manifestada na DN CAT-5/2005, conforme descrito nos itens 5 a 8, transcrita às fls. 74 e 75, ou seja:

- a) Com base nos Princípios Contábeis e dos métodos desenvolvidos pela Contabilidade de Custos, cada estabelecimento industrial deve desenvolver um sistema de custos adequado ao seu processo produtivo;
- b) Uma vez apurado o custo de produção de um período, ao transferir unidades produzidas para outro estabelecimento do mesmo titular, do ponto de vista da Ciência Contábil, ocorre apenas um deslocamento de mercadorias, não gerando qualquer receita para se contrapor aos custos, logo, em tese, o valor atribuído às unidades transferidas, deve ser o mesmo que foi apurado no custo de produção;
- c) No momento da realização (venda) é contraposto a receita com os custos (produção, frete, armazenagem, comercialização, etc.) para apurar o resultado. Este resultado é o que interessa para a Contabilidade, tendo em vista que produz uma variação, positiva ou negativa, gerando acréscimo ou decréscimo patrimonial, que deve ser mensurado, para atingir a finalidade objetiva da Contabilidade.

Entretanto, nem sempre a legislação tributária acompanha os preceitos estabelecidos pela Ciência Contábil. Por exemplo, uma vez apurado o resultado, o lucro ou prejuízo apurado no período gera uma variação no Patrimônio da entidade, porém, a legislação do Imposto de Renda determina que o resultado apurado deve ser ajustado pelas adições e exclusões, para apurar a base de cálculo do imposto de acordo com as peculiaridades da legislação. Logo, do ponto de vista da Ciência Contábil o lucro ou prejuízo apurado no período implica em aumento ou diminuição da situação patrimonial da entidade, porém esta variação patrimonial (+ ou -) apurada com base nos Princípios Contábeis, não pode ser utilizada para apurar o Imposto de Renda a ser pago pela empresa, carecendo de ajustes determinados pela legislação do imposto.

As discrepâncias existentes entre a legislação tributária e os Princípios Contábeis que norteiam a prática contábil são tão significantes, que a Lei nº 11.638/2007 que alterou a Lei nº 6.404/76 estabeleceu que as eventuais alterações oriundas da legislação tributária ou legislações especiais, deverão ser mantidas em livros auxiliares, ou seja, não obedece aos mesmos princípios que norteiam a escrituração contábil.

Da mesma forma, do ponto de vista da Ciência Contábil, as operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos, em tese, não deveriam constituir hipótese de incidência do

ICMS, visto que nestas operações não ocorre transferência de titularidade das mercadorias, porém, considerando que o ICMS é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, tributado na origem (em alguns casos, no destino), estas operações são tributadas para promover a partilha do imposto entre os entes tributantes.

Por sua vez, a Constituição Federal/1988, no seu art. 146, determinou que:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.

Assim sendo, ao contrário do que concluiu no item 9, da mencionada DN CAT-05 (fl. 78) a interpretação da regra estabelecida no art. 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96, reproduzida no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96, na mensuração do custo, das operações de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, na apuração da base de cálculo do valor do ICMS, devem ser levados em conta, unicamente, os custos das matérias-primas, dos materiais secundários, da mão-de-obra e do acondicionamento, conforme textualmente dispõe:

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

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

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

Entendo que o legislador procurou delimitar a base de cálculo nas operações de transferências, relacionando itens de valores mais relevantes, tributados pelo ICMS (matéria-prima, material secundário e acondicionamento), além da mão-de-obra.

Saliento ainda, que conforme decisão proferida pelo STJ no RE 707.635-RS/2004, a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à lei complementar, no presente caso, o disposto no 13, § 4º, II da Lei Complementar (LC) 87/96 não pode ser modificado por lei estadual e muito menos por Decisões Normativas, tendo em vista que são regras hierarquicamente inferiores à mencionada LC. Caso se entenda ao contrário, cada Estado poderia interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, o que certamente geraria uma insegurança jurídica muito grande.

Enfatizo que este posicionamento (interpretação literal do art. 13, § 4º da LC 87/96), não é um posicionamento isolado, haja vista que conforme anteriormente apreciado foi manifestado pelo STJ (RE 707.635-RS). Constatou que a restrição imposta pela LC 87/96, referente a matérias-primas, materiais secundários e de embalagem (acondicionamento), estende-se a outros dispositivos e diplomas legais (art. 2º da Port. 607/2006 da SUFRAMA; art. 3º do Dec. 6008/2006, bem como já foi manifestado em decisões de segunda instância deste Conselho), a exemplo do Acórdão CJF 210-11/04; CJF 409-11/03 e CJF 340-11/06.

Embora a empresa não tenha adentrado ao mérito da questão, constato que conforme demonstrativos juntados ao processo, conforme relacionados na informação fiscal (fl. 96), foi expurgado da base de cálculo das transferências os valores relativos a material e serviços de manutenção, demanda e consumo de energia elétrica (foi mantida a energia elétrica utilizada na produção), fretes, aluguéis, impostos, serviços, arrendamentos, impostos e taxas, seguros, comunicações, doações, relações públicas, publicidades e gastos gerais, depreciação, amortização e exaustão. Concluo que os valores relativos a estes itens não se enquadram como matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, como prescrito no art. 13, § 4º, II da LC 87/96.

Quanto à alegação defensiva de que “os autuantes glosaram os créditos de ICMS relativos ao frete, em virtude da impossibilidade do frete CIF em operação de transferência”, não ficou bem claro a que operação se referia. Verifico que conforme demonstrativo à fl. 57, os autuantes no

item “B” expurgaram da base de cálculo do custo de produção das mercadorias transferidas os valores denominados “LP Fretes”, o que leva a condução dos seguintes raciocínios:

- 1) Se o autuado computou no custo de produção, as operações de frete contratados para transporte das mercadorias, a computação deste valor é inadequada, tendo em vista que a despesa do frete só ocorrerá em momento posterior ao da produção e deve ser alocado como custo de distribuição e fora do processo produtivo. Neste caso, se o frete foi pago pelo remetente das mercadorias é assegurado o direito ao crédito fiscal relativo ao transporte das mercadorias (operação CIF);
- 2) Se foi computado no custo de produção, o valor do frete pago para transporte dos insumos utilizados na produção, para efeito de crédito fiscal do ICMS é assegurado o direito de utilizar o crédito, se a operação subsequente for tributada. Entretanto, não pode ser computado o valor do frete como custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, conforme anteriormente apreciado.

Observo que a partir do 8º parágrafo da defesa à fl. 79 até o fim do primeiro parágrafo à fl. 81, foi discorrido se produto argamassa está sujeito ou não à substituição tributária no Estado da Bahia. Entendo que não se trata do mérito, do que está se discutindo neste Auto de Infração, motivo pelo qual deixo de apreciar.

Por tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento produtor situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, inclui valores que não constituem matéria-prima, mão-de-obra, material secundário ou acondicionamento, como previsto no art. 13, § 4, II da LC 87/96. Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a prevista no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior que o previsto na legislação no estabelecimento remetente e um crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206891.0003/07-6, lavrado contra **CIMENTO SERGIPE S/A - CIMESA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$731.646,45**, 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, 26 de agosto de 2008.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - JULGADOR