

**A. I. Nº** - 206891.0023/07-7  
**AUTUADO** - CIMENTO SERGIPE S/A CIMESA  
**AUTUANTE** - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO,  
JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO JORGE  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 25/11/2008

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0343-03/08

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA. Para fim de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação do imposto: custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O lançamento de ofício em lide foi lavrado em 20/12/2007 e exige ICMS no valor de R\$1.791.383,47, acrescido da multa de 60%, em razão da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo, fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, no exercício de 2002, conforme detalhado no campo “Descrição dos Fatos”, à fl. 03 deste PAF, fl. 02 do Auto de Infração. Demonstrativo do levantamento fiscal às fls. 10 a 33.

Constam, à fl 08, documento intitulado “CIMESA – Explicação Quanto à Transformação do Custo de Produção Apresentado Pela Empresa (R\$/TON – Reais por Tonelada) Para a Unidade Constante nas Notas Fiscais (Sacos de 25 kg e de 50 kg)”; à fl. 09, mídia CD; às fls. 10 a 33, Planilha denominada “Estorno de Crédito – Custo Transferência”; à fl. 35, Intimação para apresentação de livros e documentos fiscais relativos aos exercícios de 2002 a 2006; às fls. 36 a 65, cópias de notas fiscais de transferência; às fls. 66 e 67, e 70 a 72, Planilhas intituladas “Abertura dos Custos Unitários de Produção – Ano de 2002 / Custos Unitários em R\$/TON”; às fls. 68 e 69, Recibos de Entrega de Arquivos Eletrônicos ao contribuinte; às fls. 73 e 74, recibo de entrega, expedido pelo Ministério da Fazenda, e respectiva Declaração de Informações Econômico-Fiscais, relativas ao exercício de 2002, do estabelecimento matriz da empresa; às fls. 77 a 85, cópias de correspondência por meio eletrônico (*e-mails*) mantida entre o sujeito passivo e os autuantes.

Votorantim Cimentos N/NE S/A, identificando-se como empresa sucessora, por incorporação, do autuado, impugna o lançamento de ofício às fls. 89 a 95, por intermédio de advogado com Procuração e Subestabelecimento às fls. 98 a 100, inicialmente descrevendo a imputação e, em seguida, aduzindo que o preço de transferência praticado está consentâneo com a legislação em vigor, sendo a soma das rubricas nela presentes.

Diz 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-os como:

- a) matéria-prima: custo da matéria-prima consumida no processo de produção, nele incluídos 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) acondicionamento: todos os custos diretos e indiretos necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive mão-de-obra, pessoal e tecnológica.

Argumenta que, desta análise, restariam duas questões:

- 1) se a enumeração é explicativa ou fechada, ou seja, 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. Diz ser ilustrativo, transcrevendo às fls. 91 a 93, Decisão Normativa (DN) CAT-5 de 15/06/2005, 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.

Afirma que “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”.

Aduz que, em sua autuação, o órgão fazendário glosou os créditos advindos de manutenção, amortização e depreciação, contudo tal análise teria sido equivocada, vez que esses se encontrariam dentro do conceito de acondicionamento.

Apresenta conceito de acondicionamento, sem identificação de autoria, definindo-o como “os custos diretos e indiretos necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica”. Assevera que “se temos todos os custos diretos e indiretos do local do acondicionamento, tal é relativo ao prédio e ao maquinário, sendo necessário o reconhecimento, como se faz contabilmente,” dos custos com “manutenção, amortização e depreciação”. Argumenta que interpretar de forma diversa seria perverter a sistemática da não-cumulatividade do ICMS, o que diz demonstrar a inviabilidade do Auto de Infração.

Expõe 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 seria errônea. Que “Quando há incidência de ICMS, por óbvio, houve a circulação de mercadoria, circulação esta que faz nascer o preço CIF, onde a filial, mesmo pertencendo ao mesmo autor, configura-se como pessoa jurídica diversa, com CNPJ e Inscrição estadual diferentes. Tão óbvia quanto a demonstração anterior é a possibilidade de frete CIF em transferência, uma vez que tributado pelo ICMS”, pelo que diz que seria inviável o presente Auto de Infração.

Conclui afirmando estar comprovado “que a impugnante não infringiu os dispositivos legais apontados no auto de infração” e que estaria evidente não ser devido o imposto e, menos ainda, a multa aplicada. Requer que o Auto de Infração seja julgado improcedente, “por falta de qualquer amparo fático ou legal.”

Os autuantes, em sua informação fiscal às fls. 106 a 128, aduzem que consta do corpo do Auto de Infração que este diz respeito à verificação da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras Unidades da Federação e que foram transferidos

para filiais localizadas neste Estado. Dizem que, quanto ao valor tributável, o artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “i”, combinado com o artigo 146, inciso III, alínea “a”, que transcrevem, ambos da Constituição da República, determinam que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre, cabendo também, à lei complementar, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies, bem como a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Afirmam que a Lei Complementar nº 87/96, em seu artigo 13, § 4º, inciso 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”. Que, assim, por força de mandamento constitucional, a base de cálculo do ICMS, na situação em lide, está prevista na Lei Complementar nº 87/96. Que o artigo 56, inciso V, alínea “b”, do RICMS/BA, tido como infringido, está respaldado pelo disposto na Lei nº 7.014/96, no seu artigo 17, § 7º, inciso II, Lei estadual que, por sua vez, está respaldada na mencionada Lei Complementar nº 87/96, pelo que 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 conseqüentemente, destaque e utilização a maior do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.”

Os autuantes informam que, na realização da 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. Que o comando contido no artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, é específico e não admite nenhum outro tipo de custo além destes.

Que assim, “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.” Aduzem, com relação ao frete, 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). 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.”

Transcrevem Acórdão do Superior Tribunal de Justiça – STJ, proferido no Recurso Especial nº 707.635 - RS (2004/0171307-1), decisão que aduzem ter transitada em julgado em novembro/1995, acerca de custo da mercadoria em transferência interestadual, e copiam trechos de decisões de outros Tribunais Regionais e de Conselhos de Fazenda dos Estados, inclusive deste CONSEF (Acórdão CJF nº 0210-11/04 e Acórdão CJF nº 0340-11/06).

Aduzem que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, “que o fez tanto em meio físico (fls. 66/7) quanto em meio eletrônico (fls. 09, 68, 69) onde consta a discriminação dos itens dos CUSTOS DE PRODUÇÃO, por código de produto, identificados como Gastos de Curto (CP), Médio (MP), Longo Prazo (LP), e Depreciação, divididos em Demonstrativo de Custo Variável (Códigos: CP - Matérias Primas e Embalagens; CP – Combustíveis; CP – Energia Elétrica; CP - Serviços de Terceiros; e CP – Outros); Demonstrativo de Custo Fixo (Códigos: MP - Material de Manutenção; MP - Serviços de Manutenção; MP - Outros Materiais; LP – Salários e Remunerações; LP - Encargos Sociais; LP - Benefícios a Empregados; LP - Energia Elétrica – Demanda; LP - Energia Elétrica – Luz; LP – Fretes; LP - Outros Serviços; LP - Aluguéis e Arrendamentos; LP - Impostos e Taxas; LP – Prêmios de Seguros; LP – Comunicações; LP – Contribuições e Doações; LP - Relações Públicas, Publicações e Publicidade; LP - Gastos Gerais) e Demonstrativo de Depreciação (Quotas de Depreciação, Amortização e Exaustão).

Asseveram 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 de MATÉRIA PRIMA, ACONDICIONAMENTO, MATERIAL SECUNDÁRIO E MÃO DE OBRA.”, e informando que definem tais rubricas como:

1 - Demonstrativo Custo Variável: CP - Matérias Primas e Embalagens, CP – Combustíveis, CP – Energia Elétrica, CP - Serviços de Terceiros, CP – Outros; 2 - Demonstrativo Custo Fixo: LP – Salários e Remunerações, LP - Encargos Sociais, LP - Benefícios a Empregados.

Expõem que foram expurgadas as seguintes rubricas, por não serem parte integrante nem de MATÉRIA-PRIMA, nem de MÃO-DE-OBRA, nem de MATERIAL-SECUNDÁRIO, tampouco de ACONDICIONAMENTO: MP - Material de Manutenção, MP - Serviços de Manutenção, MP - Outros Materiais, LP - Energia Elétrica – Demanda, LP - Energia Elétrica – Luz, LP – Fretes, LP - Outros Serviços, LP - Aluguéis e Arrendamentos, LP - Impostos e Taxas, LP – Prêmios de Seguros, LP – Comunicações, LP – Contribuições e Doações, LP - Relações Públicas, Publicações e Publicidade, LP - Gastos Gerais; 3 - Demonstrativo Depreciação: Quotas de Depreciação, Amortização e Exaustão.

Dizem que “Para a correção dessa situação, foi elaborado demonstrativo de “ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA”, em meio físico (fls. 10 a 33), contendo a ciência da empresa (fls. 33) e em meio eletrônico (fls. 07 a 09 c/c 68/69), com a assinatura de recebimento por parte da empresa, e transcrevem o conteúdo do mencionado Recibo.

Explicam que, “Seguindo essa linha procedimental, consignado está no rodapé do citado demonstrativo (fls. 07 a 09 e 10 a 33 c/c 68/9) que foi considerado o “custo de produção fornecido pela empresa, exceto as rubricas “Depreciação”, “Manutenção” e outros cfe. demonstrativo anexo”. Foi incluído o valor do ICMS, à alíquota de origem. Noutras palavras, foram excluídas as rubricas ref. a DEPRECIÇÃO, MANUTENÇÃO etc. (que não fazem parte dos elementos listados pela LC 87/96 (art. 13, § 4º, II) e incluiu-se o valor correto do ICMS com a alíquota correspondente à Unidade da Federação de origem.”

Os prepostos do Fisco passam a analisar as razões da impugnação, aduzindo que o contribuinte “define o que seria os elementos formadores da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96. Não menciona, mas importa o que está previsto “ipsis litteris” na legislação (Regulamento do ICMS) de Minas Gerais.”

Prosseguem expondo que é na legislação do Estado de Minas Gerais que se encontra a 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. O mesmo ocorre com relação ao conceito de 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”.

Afirmam que “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”. Trasladam o artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “i”, e inciso III do artigo 146, ambos da Constituição da República. Repetem 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.” Voltam a assinalar que, na realização da 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.

Expõem que, diante do previsto na Lei Complementar nº 87/96, “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.”

Repetem que, com relação ao frete, “a cláusula CIF é, juridicamente falando, inaplicável às transferências, pois não temos as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador (pessoas jurídicas distintas).” Que, assim, tal 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 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.”

Reprisam a decisão do STJ no Recurso Especial nº 707.635 - RS (2004/0171307-1), e trecho de publicação eletrônica do *site* <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10263>.

Acerca da base de cálculo de transferência, copiam a alegação defensiva de que “primeira questão é saber se a Lei Complementar ao tratar do assunto mantém a descrição fechada ou enumeração que pode ser acrescida.” E expõem que o autuado transcreveu o inteiro teor da Decisão Normativa CAT-5 de 15/06/2005, que conclui “que o disposto no artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 não deve ser interpretado como a discriminação taxativa dos itens que integram o custo da mercadoria produzida (custo da produção industrial), objetivamente definido como a base de cálculo das transferências interestaduais de mercadorias fabricadas pelo contribuinte, entre estabelecimentos de sua titularidade, cabendo ao próprio contribuinte apurá-lo, em conformidade com os princípios e a metodologia da Contabilidade de Custos, e à fiscalização verificar a sua correção.” Em contraponto a este entendimento, os autuantes transcrevem parte do artigo do Profº Márcio Freitas publicado no *site* <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10263>.

Tecem comentários acerca do papel da Lei Complementar no campo do ICMS, aduzindo que “a própria decisão do STJ esclarece essa questão ao dizer que Lei estadual não pode alterar o sentido e o alcance do que está expressamente definido na Lei Complementar 87/96 sobre a composição da base de cálculo nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades federadas. Essa é uma questão de limitação constitucional ao poder de tributar para manter o equilíbrio entre as Federações. Já imaginou se cada unidade federada resolvesse editar uma norma, da forma que bem entendesse, para definir ou conceituar 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 LC a tarefa de definição da base de cálculo do ICMS.”

Citam legislação federal a respeito de base de cálculo, e ensinamento dos juristas Luciano Amaro, Sacha Calmon Navarro Coelho, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleeiro. Afirmam que “Se o direito tributário, através da LC 87/96, por permissão da CF/88, tivesse a intenção de alterar a identidade do instituto de direito privado, teria que fazê-lo de modo expresso para poder surtir os efeitos fiscais.” Asseveram que “se a LC 87/96, por mandamento da CF/88 com relação à formação da base de cálculo do ICMS, não definiu ou não conceituou o que seja MATÉRIA PRIMA, MÃO DE OBRA, ACONDICIONAMENTO e MATERIAL SECUNDÁRIO, temos que nos recorrer às normas da CONTABILIDADE ou de outros institutos de Direito Privado para tal mister.”

Transcrevem texto de estudo realizado pela Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, endereço eletrônico (<http://fafitfacic.com.br>), definindo as quatro rubricas listadas na LC nº 87/96 (artigo 13, §4º, inciso II), que informam ser acessível através do link [http://fafitfacic.com.br/curso/apoio/apoio060820075859\\_696.doc](http://fafitfacic.com.br/curso/apoio/apoio060820075859_696.doc); resposta, emitida por Paulo H. Teixeira, a consulta eletrônica realizada ao site “Portal de auditoria ([portaldeauditoria@portaldeauditoria.com.br](mailto:portaldeauditoria@portaldeauditoria.com.br))”; resposta a consulta formulada ao Presidente do CRC-

SE (Conselho Regional de Contabilidade – Estado de Sergipe), Dr. Romualdo Batista de Melo (Romualdo.melo@se.sebrae.com.br). Copiam ensinamento acerca de contabilidade de custos na obra de autoria de George Sebastião Guerra Leone e Rodrigo José Guerra Leone (Dicionário de Custos, São Paulo : Atlas, 2004, pp. 123, 126, 190 e 192); e texto da lavra de Eliseu Martins (Contabilidade de Custos, 9ª edição – 6ª reimpressão – São Paulo: Atlas, 2006, p. 133).

Os autuantes questionam que “Diante do que foi amplamente demonstrado, como pode o legislador infraconstitucional contrariar o que o que a própria Ciência Contábil define e conceitua os seus institutos, a exemplo de MÃO-DE-OBRA; ACONDICIONAMENTO (Embalagem) etc., desvirtuando o sentido e o alcance do que está prescrito no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, com o único objetivo de ampliar a sua participação no “bolo da arrecadação do ICMS”, ultrapassando os limites de sua competência e ferindo mortalmente os princípios da Federação? Como pode a Autuada ter a pretensão de considerar uma despesa operacional (Frete-CIF), que é incorrida e materializada após o produto já estar pronto e acabado, como um elemento de CUSTO de produção?”

Os prepostos do Fisco afirmam ser “estranho, no mínimo, é o posicionamento da Autuada, cuja sede da Contabilidade do Grupo Votorantim (CIMESA, ora autuada – faz parte do mesmo) está sediada em Curitiba – PR, onde estivemos “in loco” para coletar informações para a realização desta auditoria, se contrapor à manifestação exarada pela própria Fazenda paranaense (...).

Transcrevem manifestação da Secretaria da Fazenda paranaense, nas Respostas a Consultas n.ºs 056/2002 e 090/2000, e indicam o *link* (<http://www.legislacaotributaria.pr.gov.br/sefacre/lpext.dll?f=templates&fn=main-j.htm>).

Os autuantes concluem aduzindo que, tendo demonstrado e comprovado o acerto da ação fiscal, solicitam o julgamento pela procedência integral do Auto de Infração.

#### **VOTO**

O presente Auto de Infração exige ICMS relativo à utilização indevida de crédito fiscal decorrente de operações interestaduais com base de cálculo, fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em Lei Complementar.

O autuado alega inexistirem as diferenças apresentadas pela Fiscalização, aduzindo 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, 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 artigo 13, § 4º, inciso 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. 91 a 93) 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 a manutenção, amortização e depreciação, por estarem estes incluídos no conceito de acondicionamento, e também teria sido cometido equívoco quando da glosa dos valores relativos a frete.

Os autuantes contestaram os argumentos defensivos aduzindo 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 artigo 13, § 4º, inciso 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, o que resultou no apurado uso de crédito fiscal em valor superior ao previsto na legislação do ICMS.

Da análise dos elementos contidos no processo, verifico que os autuantes elaboraram demonstrativos às fls. 71 a 73, 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 e que, na impugnação apresentada, o contribuinte não questionou os dados numéricos levantados pela fiscalização, e sim a forma como foram apurados os valores exigidos, com a exclusão, pelo Fisco, de elementos que o autuado entende constituírem custo de produção.

Observo que apesar de o contribuinte argumentar que, nas transferências interestaduais para estabelecimento da mesma empresa, a base de cálculo é o valor correspondente à entrada mais recente, ou ao 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, transcrito às fls. 92 e 93, 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 contraposta 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. Assim, 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-se 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 da República, em seu artigo 146, determina 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. 93) a interpretação da regra estabelecida no artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, reproduzida no artigo 17, §8º, inciso 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;*

Assinalo 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 a Lei Complementar, no presente caso, o disposto no artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, cujo alcance não pode ser modificado por lei estadual, nem por Decisões Normativas, tendo em vista que estas são normas hierarquicamente inferiores à mencionada LC. Caso se entendesse o contrário, cada Estado poderia interpretar a LC 87/96 de acordo com os seus interesses, o que geraria insegurança jurídica.

Ressalto 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, tal como mencionado pelos autuantes.

Constato que, conforme demonstrativos juntados ao Auto de Infração, e relacionados na informação fiscal, foram expurgados da base de cálculo das transferências os valores relativos a material e serviços de manutenção, demanda e demanda de consumo de energia elétrica, 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 artigo 13, § 4º, inciso 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 às fls. 70 a 72, 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 à 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, portanto 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.

Nestes termos, 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, nas operações objeto desta lide, incluiu, na base de cálculo do imposto a recolher, valores que não constituem matéria-prima, mão-de-obra, material secundário ou acondicionamento, únicos itens previstos no artigo 13, §4º, inciso II, da multicitada Lei Complementar nº 87/96. Este procedimento resultou na determinação, nas operações em foco, de uma base de cálculo maior do que a prevista no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior do que o previsto na LC 87/96 para o estabelecimento remetente, e um crédito fiscal utilizado a mais do que o legalmente previsto no estabelecimento destinatário, localizado no Estado da Bahia, situação que se caracteriza como utilização indevida de crédito fiscal, tal como corretamente apurado pelo Fisco deste Estado.

Por tudo que foi exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0023/07-7**, lavrado contra **CIMENTO SERGIPE S/A CIMESA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$1.791.383,47**, acrescido da multa de 60% prevista no artigo 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de novembro de 2008

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR