

**A. I. N°** - 206891.0011/09-5  
**AUTUADO** - CIMENTO SERGIPE S/A - CIMESA  
**AUTUANTE** - MARCOS ANTÔNIO S. CARNEIRO, JUAREZ ALVES DE NOVAES, PAULO CESAR S. BRITO e JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTA LANDULFO JORGE  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 22/09/2009

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0291-03/09**

**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 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 comprovada. Indeferido o pedido de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 06/05/2009, refere-se à exigência de R\$1.825.920,79 de ICMS, acrescido da multa de 60%, pela 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, nos meses de janeiro a dezembro de 2005. De acordo com a descrição dos fatos, foi realizada a verificação da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados que foram transferidos para filiais localizadas neste Estado. Base de cálculo do ICMS em desacordo com o previsto no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar 87/96.

A impugnação foi apresentada às fls. 106 a 113, pela VOTORANTIM CIMENTOS N/ NE S/A, sucessora por incorporação da CIMENTO SERGIPE S/A – CIMESA, alegando que constatou equívocos na avaliação pelos autuantes na glosa dos créditos fiscais, uma vez que o preço de transferência está por total condizente com a legislação em vigor. Diz que o preço apresentado pelo autuado é exatamente a soma das rubricas presentes na legislação, e que inexiste a diferença apurada pela fiscalização, havendo necessidade de perícia técnica ao caso, o que requereu. O defensor alega 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". Afirma que os componentes do valor de transferência são os custos da matéria-prima, do material secundário, da mão-de-obra e acondicionamento. Define cada um desses elementos e diz que a primeira questão é saber se a lei complementar ao tratar do assunto mantém descrição fechada ou enumeração que pode ser acrescida; que ilustrativo é o entendimento da secretaria da fazenda do Estado de São Paulo acerca do caso, na Decisão Normativa CAT-5 de 15/06/2005, que transcreveu.

O defensor apresenta o entendimento de 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 o impugnante tivesse cometido a infração impugnada. Comenta sobre o conceito de acondicionamento, asseverando 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”, e que “interpretar de forma diversa é perverter a sistemática da não-cumulatividade do ICMS”.

Alega também, que os autuantes glosaram os créditos de ICMS relativos ao frete, em virtude da interpretação de impossibilidade de frete CIF em operação de transferência; apresentando o entendimento de que tal interpretação está equivocada. Salienta que, quando há incidência de ICMS, houve a circulação de mercadoria, circulação esta que faz nascer o frete CIF onde a filial, mesmo pertencendo ao mesmo autor, configura-se como pessoa jurídica diversa, com CNPJ e inscrição estadual diferentes. Portanto, entende que há possibilidade de frete CIF em transferência, uma vez tributado pelo ICMS. Finaliza, dizendo que comprovado está que a impugnante não infringiu os dispositivos legais apontados no auto de infração, e que resta evidente não ser devido o imposto e, menos ainda, a multa aplicada. Pede a improcedência do Auto de Infração.

Os autuantes, em sua informação fiscal às fls. 122 a 169 dos autos, rebate as alegações defensivas, transcrevendo inicialmente os arts. 146, III, “a” e “b” e 155, § 2º, XII, “i” da Constituição Federal. Salientam que de acordo com a Constituição Federal, a base de cálculo do ICMS deve ser fixada ou definida em lei complementar, e dessa forma atuou o legislador, conforme estabelece a Lei Complementar nº. 87/96 e suas alterações, art. 13, § 4º, II, que reproduziram. Em seguida, os autuantes transcrevem os termos da imputação fiscal, esclarecendo que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, que o fez tanto em meio físico (fls. 52/54) quanto em meio eletrônico (fls. 11 c/c fls. 56/57) onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção, por código de produto. Dizem que, em consonância com a mencionada LC 87/96 e com julgados, 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. Informam 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: combustíveis, energia elétrica, material de manutenção, refratários, serviços de manutenção, outros materiais, energia elétrica – demanda, energia elétrica – luz, fretes, aluguéis e arrendamentos, impostos e taxas, prêmios de seguros, comunicações, contribuições e doações, relações públicas, publicações e publicidade, gastos gerais, outros serviços e depreciação, amortização e exaustão. Asseveram que foi elaborado demonstrativo de “estorno de crédito - custo de transferência”, em meio físico (fl. 13 c/c fls. 15/28) e em meio eletrônico (fl. 11). Reproduzem decisões do CONSEF sobre esta matéria e decisão do Superior Tribunal de Justiça.

Quanto à impugnação apresentada pelo autuado, dizem que em nenhum momento foram contestados os cálculos e os valores constantes nos demonstrativos elaborados pela fiscalização. Rebatem as alegações defensivas, assegurando que o autuado deve observar o que estabelece a Constituição Federal e a Lei Complementar 87/96. Citam a doutrina e os arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional – CTN; comentam sobre as normas da Ciência Contábil em relação aos elementos básicos do Custo Industrial: materiais, mão de obra e custos indiretos de fabricação. Apresentam o entendimento de que há impropriedades nas legislações dos Estados de Minas Gerais e de São Paulo. Comentam sobre as decisões de Tribunais de outros Estados e do STF. Por fim, pedem a procedência do presente Auto de Infração.

## VOTO

O autuado requereu a produção de provas por meio de perícia, não especificando qual seria a motivação, tendo alegado que o preço apresentado pelo estabelecimento autuado é exatamente a soma das rubricas presentes na legislação, e que inexiste a diferença apresentada pela fiscalização, havendo necessidade de perícia técnica ao caso.

Observo que o convencimento do julgador será formado a partir dos fatos e circunstâncias constantes no processo, apreciando as provas, e a deliberação para a realização de diligência ou

perícia acontece quando essas providências forem necessárias à convicção dos julgadores, podendo ser indeferida quando for desnecessária em vista de outras provas produzidas nos autos. Assim, quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de perícia, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso II, do RPAF/99, tendo em vista que a prova pretendida não depende do conhecimento especial de técnicos, sendo desnecessária em vista de outras provas produzidas.

No mérito, o presente Auto de Infração trata da exigência de ICMS, pela 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, nos meses de janeiro a dezembro de 2005. Foi realizada a verificação da base de cálculo utilizada pelo autuado nas operações interestaduais, envolvendo produtos por ele industrializados e transferidos para filiais localizadas neste Estado.

O autuado alega que o contribuinte tem o direito de transferir o bem pelo seu custo contábil integral, e que a primeira questão é saber se a lei complementar ao tratar do assunto mantém descrição fechada ou enumeração que pode ser acrescida; que ilustrativo é o entendimento da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo acerca do caso na Decisão Normativa CAT-5 de 15/06/2005, que transcreveu.

De acordo com o art. 155, § 2º, XII, “i” da Constituição Federal, cabe à lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre. Neste caso, a Constituição Federal atribui à lei complementar o papel importante na apuração dos valores do ICMS, estando 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.

Como se trata de crédito fiscal relativo às operações interestaduais envolvendo produtos industrializados, transferidos para filiais localizadas neste Estado, aplica-se o disposto no 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, acima reproduzido. Assim, em relação ao argumento do autuado de que o preço das transferências praticado pelo seu estabelecimento está conforme a legislação em vigor, observo que o levantamento fiscal foi realizado no sentido de apurar se a base de cálculo estava de acordo com o estabelecido no citado 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, ou seja, o custo da mercadoria produzida, assim entendida como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento

Vale ressaltar, que o defensor não contestou os dados numéricos do levantamento fiscal, e a autuação foi efetuada com base na planilha de custo de produção apresentada pelo próprio contribuinte, constando discriminadamente os itens do custo de produção, e a partir desses dados, foi efetuado o expurgo das parcelas não previstas na Lei Complementar 87/96. Depois de apurado o custo unitário, foi realizado o confronto com a base de cálculo consignada em cada nota fiscal objeto da autuação, apurando-se a diferença entre o valor, conforme previsto na mencionada Lei Complementar e o valor consignado a mais nos documentos fiscais, sendo elaborado o demonstrativo “Estorno de Crédito – Custo de Transferência” (fls. 15 a 28). Foi aplicada a alíquota interestadual sobre a diferença apurada, encontrando-se o valor do crédito utilizado a mais pelo contribuinte.

Considerando que os sacos de cimento estão em embalagens de 25 e 50 quilos, a fiscalização transformou numa mesma unidade para possibilitar o comparativo do custo de produção e os valores registrados nas notas fiscais de transferências, conforme esclarecimento dos autuantes à fl. 13 do PAF.

O defensor também alegou que os autuantes glosaram os créditos de ICMS relativos ao frete, em virtude da interpretação de impossibilidade de frete CIF em operação de transferência. Constatou no levantamento fiscal os autuantes expurgaram da base de cálculo apurada a partir do custo de produção os valores denominados “LP Fretes”, o que leva à seguinte conclusão:

1. Se o defensor computou no custo de produção o frete relativo ao transporte de produto acatado, nas operações de saídas dessa mercadoria, esta apropriação é inadequada, considerando que a despesa de frete somente ocorreria após a etapa de produção, e deveria ser alocada ao custo de distribuição, estando fora do processo produtivo. Sendo o frete CIF pago pelo remetente das mercadorias é assegurado pela legislação o direito ao crédito fiscal correspondente.
2. Se o autuado computou no custo de produção frete CIF relativo ao transporte dos insumos utilizados na produção. Por se tratar de frete CIF, como alegado nas razões de defesa, o valor foi pago pelo remetente dos insumos e não pelo destinatário, que não teria nem direito à utilização do crédito fiscal.

Portanto, analisando o levantamento efetuado pelos autuantes, constato que foram observadas as regras estabelecidas na Lei Complementar 87/96, não assistindo razão ao defensor quanto ao argumento de que se deve aplicar o entendimento da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo acerca do caso, na Decisão Normativa CAT-5, de 15/06/2005, haja vista que se trata de um ato normativo, considerado como norma complementar, nos termos do art. 100, inciso I do Código Tributário Nacional – CTN.

Como 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 os elementos constitutivos da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, previstos na mencionada Lei Complementar são taxativos, não podem os Estados e o contribuinte deixar de aplicar o que foi estabelecido na referida lei. Neste caso, a Decisão Normativa CAT-5, citada pelo defensor, não se aplica ao caso 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.

Da análise efetuada a partir do texto constitucional; passando pela Lei Complementar, que traça as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à coerência do ordenamento jurídico nacional, entendo 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 nº. 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;*

Ao contrário do posicionamento adotado nas razões de defesa, em relação ao crédito fiscal a ser utilizado pelo contribuinte, o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia trata a questão conforme os dispositivos a seguir reproduzidos:

*Art. 93*

...

*§ 5º Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado:*

...

*II - quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou quando o imposto houver sido recolhido com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.*

...

*Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, qualquer que seja o regime de apuração ou de pagamento do imposto:*

...

*VIII - nas situações do § 5º do art. 93, relativamente à parte excedente;*

Desse modo, constato que a exigência fiscal consubstanciada no presente Auto de Infração está lastreada nos dispositivos legais citados neste voto, encontrando-se em consonância com os princípios constitucionais, inclusive em relação à não-cumulatividade do ICMS. Concluo pela subsistência da autuação, tendo em vista que foi apurado que o estabelecimento remetente proporcionou ao destinatário (autuado) um crédito fiscal a ser utilizado, maior do que o previsto na legislação, o que constitui um crédito fiscal indevido de acordo com o disposto no art. 93, §5º, II c/c art. 97, VIII do RICMS/BA.

Face ao 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 206891.0011/09-5, lavrado contra **CIMENTO SERGIPE S/A - CIMESA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$1.825.920,79, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de setembro de 2009

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA - JULGADORA