

**PROCESSO** - A. I. Nº 2206891.0010/09-9  
**RECORRENTE** - CIMENTO SERGIPE S/A.-CIMESA  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0326-01/09  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 10/09/2010

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0251-12/10

**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 caracterizada. Não acatada a preliminar de nulidade suscitada. Indeferido o pedido de perícia técnica, nos termos do artigo 147, inciso II, alíneas “a” e “b”, do RPAF/99. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF nº 0326-01/09) que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 29/04/2009, para exigir ICMS no valor de R\$530.141,81, 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 à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolos, em relação aos meses de janeiro a dezembro de 2005. Ou seja, nas transferências recebidas de outras unidades da Federação, o autuado se apropriou de crédito fiscal com base de cálculo superior ao custo de produção, correspondente ao somatório de: matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra. Consta ainda, que foram excluídos os elementos de custos de produção não previstos no art. 13, § 4º, II, LC 87/96 quando da composição da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados, que teve fundamento na planilha de custos apresentada pela própria empresa, sendo expurgadas as rubricas depreciação, gastos com manutenção, amortização, frete (CIF) etc.

Após análise dos argumentos de defesa e da informação fiscal, a 1ª JJF decidiu pela procedência da autuação apresentando as seguintes razões para sua Decisão.

Foi afastada a alegação defensiva de que o lançamento fiscal contraria o princípio da legalidade, pois a exigência tributária objeto da autuação se encontra devidamente prevista em Lei Complementar.

Foi indeferido o pedido de realização de perícia para comprovação das razões defensivas, com fulcro no artigo 147, inciso II, alíneas “a” e “b” do RPAF/99, já que desnecessária ou indispensável para a solução do litígio, como justificado. Ademais, na formulação do pedido não foi fundamentada a necessidade de sua realização.

Observa, em seguida, de que a *ação fiscal visou a glosa de determinados valores que foram utilizados ao arrepio da legislação que rege o ICMS e que, apropriados a título de crédito fiscal. Assim, tal questão foi abor*

*ofensa ao princípio da não-cumulatividade e será apreciada mais adiante por se tratar de mérito.*

Em relação ao argumento de que “o preço de transferência está condizente com a legislação em vigor”, foi ressaltado que a auditoria apurou a base de cálculo de acordo com a prescrição contida no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96, ou seja, ela deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, de forma específica, não admitindo nenhum outro tipo de custo. E a autuação foi feita com base em planilha de custo de produção apresentada pelo próprio contribuinte, onde constam de forma discriminada os itens do custo de produção. Tais custos foram separados de acordo com a LC 87/96, sendo expurgados os demais itens. Após a apuração desse custo de produção unitário, foi confrontado com a base de cálculo consignada em cada nota fiscal de transferência, sendo determinada a diferença entre o valor previsto no art. 13, § 4º, inciso II da LC 87/96 e o que foi consignado a mais, de acordo com o demonstrativo “Estorno de Crédito – Custo de Transferência”, aplicando-se a alíquota interestadual prevista na legislação sobre a diferença apurada, para fins de calcular o valor do crédito utilizado a mais pelo contribuinte. Foi observado de que tendo em vista que os sacos de cimento são apresentados em embalagens de 25 e 50 quilos, os autuantes esclarecem que os transformaram numa mesma unidade, para possibilitar o comparativo do custo de produção e os valores registrados nas notas fiscais de transferência.

Em seguida, os argumentos expostos pelo autuado quanto à determinação da correta base de cálculo em relação à matéria em discussão foram enfrentados.

Houve a ressalta de que as regras para o estabelecimento da base de cálculo do ICMS devem ser buscadas a partir do texto constitucional e que este remete a Lei Complementar a traçar as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à coerência do ordenamento jurídico nacional. Assim, 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, que transcreve.

*A JfF observa que nas operações interestaduais de transferências, a definição da base de cálculo é matéria reservada à Lei Complementar, a mesma não pode ser modificada por nenhuma lei estadual. Permitido fosse a cada estado interpretar a LC 87/96 de acordo com os seus interesses, importaria em grande insegurança jurídica, além de implicar em prejuízo ao pacto federativo. O legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como sendo “o custo da mercadoria produzida”, dando sua interpretação para o que significa este custo. Não foi dada liberdade ao intérprete para adotar conceito diverso ou para integrar o texto de modo a completar-lhe o sentido. O custo ao qual faz referência o legislador não é o custo contábil, mas um conceito específico para uma finalidade também específica: a base de cálculo das transferências interestaduais. Também não podem ser feitas alterações, em atenção ao regramento da hierarquia presente em nosso ordenamento jurídico, mediante a imposição de decretos ou mesmo normas ditas complementares, a exemplo da Decisão Normativa CAT-5/2005, citada pelo autuado.*

Com relação à rubrica condicionamento, entende os Julgadores de 1º Grau que a mesma não possui o alcance pretendido pelo sujeito passivo, uma vez que a LC 87/96, não faz tal prescrição, não podendo o intérprete incorporar no seu conceito os “custos diretos e indiretos necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica”. E, de igual forma, o frete com cláusula CIF é uma despesa operacional e não custo com produção, surgindo num momento posterior à constituição do custo, isto é, quando o produto já está formado. Além disso, é juridicamente inaplicável, pois faltam as figuras de remetente e de destinatário como pessoas jurídicas distintas.

Assim, se posicionando contrário à constituição da base de c mencionada LC 87/96, o autuado assume o risco e a responsabilidade tributária, além de suportar o consequente ônus financeiro. *cumprimento à orientação dada pela própria administração do e*

*tributária existente com o Estado da Bahia deve ser preservada. Em suma, nas operações de transferências de mercadoria entre o estabelecimento fabricante remetente e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, segundo dispõe o inciso II do § 4º do art. 13 da LC 87/96 e não o seu custo total, sob pena de se ver descaracterizada toda a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual.*

*O relator julgador dos autos discorre, em seguida, sobre o conceito de “operações de transferências de mercadorias” e seus reflexos tributários para afirmar que se essa operação não fosse tributada terminaria por ferir o pacto federativo que é princípio constitucional expresso (artigos 18 e 60, § 4º da CF/88), além do princípio da autonomia distrital, que não admite que Estados e Distrito Federal se locupletem uns às custas dos outros. Assim é que a Lei Complementar sujeita todas as pessoas políticas da Federação, tendo uma função impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo do ICMS.*

*Passa a emitir seu entendimento a respeito da não-cumulatividade do ICMS, argumento trazido pelo defendente ao afirmar que o lançamento fiscal o contrariou e registra imperioso indicar que a Constituição não autoriza que o ICMS seja onerado para o contribuinte de direito por conta do aludido princípio. Ao contrário, é garantido ao contribuinte nas vendas que realizar, transferir ao adquirente o ônus do imposto que recolherá ao estado, ao tempo em que se credita do imposto que suportou nas operações anteriores. No caso em tela, por se tratar de transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, o princípio invocado pelo autuado encontra efetividade na lei complementar que, ao disciplinar o regime de compensação, fixa os elementos necessários à operacionalização do sistema de abatimentos, que não poderia, em absoluto, significar alteração de direitos nem a concessão de privilégios para quaisquer entes da mesma Federação. Assim, é também a própria Lei Complementar nº 87/96 que estabelece os critérios como essa transferência deve ocorrer, de sorte que não se amesquinhe toda a sistemática pensada para o ICMS, o que fez através do seu art. 13, § 4º, inciso II, reproduzido no art. 17, § 8º, inciso II da Lei Estadual nº. 7.014/9 e nos art. 56, V, “b”, 93, § 5º, II e art. 97, VIII, do RICMS/BA, todos transcritos.*

**E, para concluir tudo que expôs assim foi dito:**

*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 art. 13, § 4º, inciso II da 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 Lei Complementar. Caso se entenda ao contrário, cada estado poderia interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, o que certamente geraria insegurança jurídica.*

*Enfatizo que este posicionamento (interpretação literal do art. 13, § 4º da LC 87/96), não é um posicionamento isolado, haja vista que já foi manifestado pelo STJ (RE 707.635-RS). Constatado 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, conforme ressaltado pelos autuantes (art. 2º da Port. 607/2006 da SUFRAMA; art. 3º do Dec. 6.008/2006), bem como já foi manifestado em decisões de segunda instância deste Conselho, a exemplo dos Acórdãos CJF nº.s 0409-11/03, 0234/12-04 e 0340-11/06 e, mais recentemente, dos Acórdãos CJF nº.s 0383-12/08 e 0387-12/08, sendo que deste último transcrevo trechos do voto proferido pelo insigne relator, o Conselheiro Tolstói Seara Nolasco, com o qual alinho o meu entendimento:*

“...”

*Entendo que o legislador ao estabelecer regra limitativa de componentes do custo de produção para determinar uma base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferências interestaduais, entre estabelecimentos pertencente ao mesmo titular, quis promover uma partilha mais justa entre os Estados produtores e consumidores, tendo em vista que o consumidor final é que arca com o montante do ICMS pago em todas operações de circulação, cujos valores pagos em determinadas fases, são compensados nas operações subseqüentes.*

*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 incluiu valores não previstos na LC 87/96. Este procedimento resultou n*

*estabelecida no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior*

*estabelecimento remetente e um crédito utilizado a mais do que o previsto*

*indevido, de acordo com o disposto nos artigos 56, inciso V, alínea “b”; 93, § 5º, inciso II e 97, inciso VIII, todos do RICMS/97.*

*Diante de todo o exposto, voto pela procedência do Auto de Infração.*

Irresignado com a Decisão prolatada, o sujeito passivo tributário interpõe Recurso Voluntário (fls. 182/190)

Relatando sucintamente a infração ora em tela, requer o recorrente à nulidade da Decisão recorrida por entender existir cerceamento do seu direito de defesa, vez que houve o indeferimento da perícia solicitada, no seu entender, imprescindível ao caso. Afirmar que a reitera, solicitando a nulidade da Decisão recorrida, pois somente uma perícia técnica seria capaz de comprovar, efetivamente, se houve, ou não, excesso no preço de transferência interestadual da mercadoria.

No mérito, diz que o preço apresentado das mercadorias corresponde, precisamente, à soma das rubricas arroladas na legislação pertinente (LC nº 87/96, art. 13, § 4º, II), sendo imperceptível a diferença alegada pela fiscalização. Neste momento, insiste na realização de perícia técnica.

Entende que, em nenhum momento desconsiderou, na apuração da base de cálculo das mercadorias transferidas em operações interestaduais, as determinações da lei acima citada, ou seja, *"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"*, como define:

- a) matéria-prima: o custo da matéria-prima consumida na produção, incluído os encargos de exaustão dos Recursos naturais utilizados na produção;*
- b) material secundário: o custo de todos os materiais e insumos consumidos direta e indiretamente na produção, inclusive energia elétrica;*
- c) mão-de-obra: o custo da mão-de-obra pessoal, própria e de terceiros, utilizada direta e indiretamente na produção, acrescido dos encargos sociais e previdenciários;*
- d) 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;*
- e) acondicionamento - todos os custos diretos e indiretos necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica.*

Em assim sendo, prossegue, infere-se que o cerne da questão está na definição dada pela Lei Complementar sobre a matéria, ou seja, ser ela exaustiva ou não. E, para consubstanciar seus argumentos transcrevendo a Decisão Normativa CAT-5 de 15/06/2005, editada pelo Estado de São Paulo, afirma de que a LC 87/96 *definiu e fixou os elementos do custo de produção que devem compor a base de cálculo do ICMS em transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa. Porém, não conceituou o que seria cada um deles, ou seja, o que se compreende por matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento, sendo imprescindível recorrer-se às definições da ciência contábil, de institutos privados e de outros preceptivos da área tributária.* Neste mesmo sentido afirma que o art. 290 do Decreto Federal nº 3.000/99, que instituiu o Regulamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e o art. 13, § 4º, da Instrução Normativa nº 38/97, caminham nesta mesma linha, não podendo a legislação baiana, ao reproduzir as determinações da LC, *enumerar taxativamente custos dissonantes da realidade da produção industrial e, por consequência, da base de cálculo das referidas operações, que devem incluir todos os custos da produção Industrial.*

Prosseguindo, passa a discorrer sobre o termo “acondicionamento”. Afirmar indevida a glosa dos créditos fiscais advindos de “manutenção, amortização e depreciação”, uma vez que acondicionamento representa os custos diretos e indiretos necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica. Portanto existindo custos diretos e indiretos do local do acondicionamento, como o prédio e o material, *imperioso o reconhecimento, como procedido contabilmente, da amortização e depreciação* para não comprometer a sistemática



ICMS.

Discorda da Decisão da JJF sobre a não inclusão do frete CIF no custo das mercadorias transferidas diante da sua impossibilidade em operação de transferência, já que inexistem as figuras do vendedor e do comprador. Entende que nestas operações considera desnecessárias as figuras do vendedor e comprador, pois não se pode *rechaçar o fato de existir uma despesa a cargo do contribuinte, que deve ser incluída no custo do produto, critério fixador da base de cálculo do imposto.*

Diante do exposto, requer a declaração de nulidade do *Acórdão JJF nº 0326-01/09, determinando, seguidamente, a realização da perícia requisitada, haja vista o cerceamento de defesa e a necessidade de prova, atestando, técnica e imparcialmente, a inexistência de excesso de preço de transferência.* E, caso seu pedido seja superado, o Auto de Infração seja julgado improcedente.

Em manifestação da procuradora Maria Dulce Baleeiro Costa (fl. 202), a PGE/PROFIS opina pelo afastamento da nulidade arguida pelo recorrente. No mérito e, de acordo com o que vem sendo decidido pelas Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF em processos similares, entendeu que o PAF deveria ser encaminhado em diligência para que:

- a) fossem excluídos do levantamento fiscal os valores relativos às mercadorias recebidas em transferências que não foram produzidas pelos estabelecimentos remetentes;
- b) fossem elaboradas planilhas de custos, por unidade fabril, das remessas de mercadorias produzidas.

Os autuantes em manifestação (fls. 208) informam que as providências requeridas não puderam ser implementadas, pois no caso do presente Auto de apenas um único estabelecimento fez a transferência para as filiais baianas, a fábrica de Laranjeiras, CNPJ: 15.612.930/0016-50, situada no Estado de Sergipe. Assim, como todos os produtos transferidos foram fabricados na mesma, inexistem operações a serem excluídas, o que impossibilitava a confecção de outra planilha de custos.

O recorrente foi cientificado do resultado da diligência solicitada, porém, quedou-se silente (fls. 209/213).

Em Parecer, a PGE/Profis (fls. 215/216), reafirma sua opinião de não acatar o pedido de nulidade suscitado pelo recorrente, pois não vislumbra o cerceamento ao direito de sua defesa, pelo fato do não acatamento da perícia solicita pela primeira instância de forma fundamentada. Afora de que o defendente não comprovou a sua necessidade.

No mérito, entende irretocável a Decisão recorrida, uma vez que, de forma clara e fundamentada afastou cada argumento defensivo. Afirma textualmente: *... a matéria custo de produção é exclusiva da Lei complementar, por ser o instrumento normativo previsto constitucionalmente para determinar as regras gerais de ICMS, mormente nas operações interestaduais.* Afirma ser notório que a LC 87/96, nesse particular, pretende minimizar os efeitos da guerra fiscal, estabelecendo de forma objetiva as regras para a composição do custo de transferência interestadual entre estabelecimentos de mesmo grupo. Portanto, a regra matriz prevista no art. 13, parágrafo 4º da LC 87/96 não permite alargamento, como pretende o recorrente.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1ª Instância, no que tange à exigência do ICMS por utilização indevida de crédito fiscal, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias. A autuação tem por base o descumprimento, por parte do sujeito passivo, da norma c/c Complementar nº 87/96, que fixa a base de cálculo nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo tipo de mercadoria produzida, assim entendido a soma de matéria-prima,

obra e acondicionamento.

Preliminarmente, o recorrente suscita a nulidade da Decisão recorrida entendendo ter havido cerceamento do seu amplo direito de defesa, já que a JJF indeferiu o seu pedido de perícia técnica objetivando comprovar de que agiu conforme as determinações da Lei Complementar (LC) acima referida.

É cediço ser a busca da verdade material e a certeza jurídica a finalidade de qualquer procedimento administrativo tributário, que se pauta nos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito (art. 2º, do RPAF/99), tendo sempre em vista a conveniência da rápida solução do litígio, restringindo-se as exigências ao estritamente necessário à elucidação do processo e à formação do convencimento da autoridade requerida ou do órgão julgador por ato menos oneroso (§§ 1º e 2º do citado artigo). Por isto o julgador administrativo pode e deve, por competência (art. 30, III, do Regimento Interno deste CONSEF – Decreto nº 7.592/99) solicitar diligência ou perícia para que se cumpra uma exigência processual ou para que se investigue a respeito do mérito de uma questão. Em síntese, a função do julgador fiscal administrativo é rever os próprios atos da administração para que os mesmos não apresentem vícios ou lacunas que venham a ser passíveis de nulidade, nem que venham a prejudicar o contribuinte. No entanto, no presente caso, houve o indeferimento do pedido formulado tendo em vista de que a matéria em lide não depende de qualquer prova material, e sim do entendimento exposto pela empresa, bem como pelo seu procedimento quanto à apuração da base de cálculo das mercadorias transferidas em operações interestaduais, em relação às determinações emanadas da LC 87/96. Ou seja, é questão de interpretação da legislação tributária posta no País e que, como bem posicionado pela JJF, desemboca no mérito da lide.

Em vista do ora exposto, não vejo causa para se alegar cerceamento do direito à ampla defesa e anulação da Decisão de 1º Grau.

No mais, como houve novamente com o Recurso Voluntário interposto, solicitação de perícia técnica nos mesmos moldes do pedido inicial, a indefiro com base nos argumentos acima explicitados e nas determinações contidas no art. 147, I e II, do RPAF/99. Em primeiro, diante do seu convencimento, pode o julgador negar tal pedido, ao teor expresso do art. 147, inciso I, “a”, do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99). Em segundo, nos autos foram atendidos todos os requisitos legais atinentes à garantia do devido processo legal, bem como ao exercício da ampla defesa, o que foi plenamente exercido pela empresa. Em terceiro, a matéria não depende de conhecimento específico de perito para o seu deslinde, tampouco, de análise contábil.

O recorrente alega, em síntese, que não descumpriu as regras do art. 13, § 4º, II da LC 87/96, pois, sustenta, nas transferências interestaduais a base de cálculo do ICMS deve ser o custo da mercadoria produzida, conforme indica, ou seja, todos os materiais indispensáveis ao processo produtivo e que não são empregados ou consumidos, direta ou indiretamente, no respectivo processo, dentre eles a “manutenção, amortização e depreciação” do ativo para o efetivo desenvolvimento da atividade fabril e comercial. Entende que a definição dada pela LC sobre o que seja custo de produção não é taxativa, pois não conceituou nenhum dos seus elementos, devendo-se, pois, recorrer às definições contábeis para não haver dissonância com a realidade da produção industrial e ferir o princípio basilar do ICMS que é a não-cumulatividade do imposto. Traz, para embasar sua argumentação, as disposições da Decisão Normativa CAT-5, editada pelo Estado de São Paulo, o art. 290 do Decreto Federal nº 3.000/99, que instituiu o Regulamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e o art. 13, § 4º, da Instrução Normativa nº 38/97.

Ao contrário do entendimento exposto pelo recorrente, ressalto de que o comando contido no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo, além dos elencados, já que deve compatibilizar as diversas leis estaduais, em estrita obediência com a coerência do ordenamento jurídico nacional.

obediência ao regramento da hierarquia das leis, foi reproduzida p  
7.014/96 (art. 17, § 8º, inciso II), já que não pode ser modificada  
acordo com os interesses de cada um ente federativo. Se assim

pontuou a JJF, *importaria em grande insegurança jurídica, além de implicar em prejuízo ao pacto federativo*. Portanto, a legislação complementar indicada pelo recorrente, a exemplo da Decisão Normativa CAT-5/2005, do Estado de São Paulo, não pode ser acolhida como intérprete da LC.

Entendo de que o legislador complementar ao definir o que seja “custo da mercadoria produzida” elencando, de forma taxativa, ser ele o somatório da matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra visou não ferir o pacto federativo e o princípio da autonomia distrital, sujeitando a todos, de forma impositiva, os limites da base de cálculo do ICMS nas operações ora em lide. Assim, tal custo não pode ser definido, como quer o recorrente, como um custo contábil, e sim como um custo específico para apuração da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de produtos fabricados. Portanto, e, em obediência à LC, devem os gastos com manutenção, depreciação, amortização, etc., ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, o que implica no estorno do respectivo crédito fiscal.

Ressalto de que esta matéria já foi objeto de algumas decisões deste Colegiado, inclusive desta CJF. E, somente como exemplo, transcrevo parte do voto do Conselheiro Tolstoi Seara Nolasco no Acórdão nº 0016-12/09 com o qual me alinhei:

*“Filio-me a linha de interpretação restritiva. Primeiro por considerar que as parcelas correspondentes ao custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra, pela sua dimensão aberta, originária da ciência contábil, deve partir dos fins a que objetiva a lei do ICMS, que por ser tributo de competência estadual, tem a repartição da carga tributária, nas operações interestaduais, dividida entre os Estados produtores e Estados destinatários das mercadorias. Há que se privilegiar o aspecto teleológico da norma. Nessa linha de entendimento, em raciocínio analógico, observa-se que a fixação das alíquotas, nas operações interestaduais, são, em regra, de valor inferior às estabelecidas para as operações internas, considerando que a repartição do imposto deve aquinhoar o Estado de destino com a maior parcela. Nesse mesmo sentido, interpretamos que o conceito de custo de produção, para fins de transferência, deve ser restritivo, para abarcar tão-somente aquelas parcelas diretamente afetadas ao processo de produção industrial. Por matérias-primas, os produtos diretamente incorporados ao produto final; por materiais secundários aqueles que participam diretamente do processo produtivo, como elemento indispensável, sem se agregar do produto final; por mão-obra, aquela afetada diretamente ao processo de produção; e, por material de acondicionamento tão-somente os itens utilizados na embalagem das mercadorias que saírem da área de produção. Ressalto que a energia elétrica, a depender do processo produtivo, poderá ser matéria-prima, a exemplo da eletrólise, ou material secundário, na condição de insumo indispensável à produção industrial, que enseja direito ao crédito fiscal. O conceito de custo de produção, no ICMS, portanto, deve estar alinhado a uma interpretação teleológica que demonstra a sua vinculação a razões de política tributária, conforme foi ressaltado na Decisão exarada pelo Supremo Tribunal Federal, no RE 79452/RS.*

*Nessa mesma linha de inteligência, adotando-se a interpretação gramatical ou literal, se a vontade do legislador fosse a preconizada pelo recorrido, o texto da lei deveria se limitar, por exemplo, às expressões “custo das mercadorias produzidas” ou “custo de produção industrial”, sem descer a detalhes quanto aos componentes do custo, conforme fez a LC 87/96 e a norma estadual baiana. É de se concluir, portanto, seja através da interpretação teleológica, seja através da hermenêutica textual, que o conceito de custo industrial não pode admitir ampliação, sob pena, inclusive, de ferir o pacto federativo, cláusula pétrea da nossa Constituição, pois cada Estado fixaria na sua legislação o conceito de custo que lhe fosse mais conveniente e interessante para fins de aumentar a sua arrecadação tributária. Inaplicável, portanto ao Estado da Bahia o Parecer CAT 05/05, de São Paulo.*

*Com isso não quero dizer que a apuração dos custos efetuada pela empresa esteja incorreta do ponto de vista da ciência contábil. Não é isso. No caso em exame, a legislação não altera o conceito contábil. Apenas para fins de fixação da tributação na origem e no destino das mercadorias, estabelece uma base de cálculo própria, no Estado de origem, albergando tão-somente os componentes previstos no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, devendo os outros componentes do custo industrial serem integrados nas operações subseqüentes, a se realizarem no Estado de destino das transferências, cabendo a este o recebimento do imposto sobre estas parcelas.*

*Afasto, portanto as teses defensivas quando à legalidade da base de cálculo utilizada nas transferências interestaduais, em concordância, mais uma vez, com o Parecer da Procuradoria Estadual.”*

Nesta linha, os argumentos do recorrente em relação à rubrica *acondicionamento* não podem ser aceitos, pois pretende, como afirma, que neles devem ser incluídos *os custos de produção tecnológica*. De igual forma, sua argumentação a respeito do fi

claramente explicitou a JF, *o frete com cláusula CIF é uma despesa operacional e não custo com produção, surgindo num momento posterior à constituição do custo, isto é, quando o produto já está formado.*

E, ao contrário, do que afirma o recorrente, não existe afronta, no caso, ao princípio da não-cumulatividade do ICMS. A própria LC 87/96 ao disciplinar o regime de compensação do ICMS, estabelece os elementos necessários à sua operacionalização. Ou seja, se o remetente das mercadorias destaca o ICMS em valor superior ao devido, o adquirente somente pode utilizá-lo como determina a lei. O crédito a maior destacado na nota fiscal não pode ser utilizado, sob pena de ser estornado.

Por fim, este posicionamento (interpretação literal do art. 13, § 4º da LC 87/96), não é um posicionamento isolado, como bem apresentaram os autuantes quando transcreveram julgados de tribunais pátrios, afora ser este o entendimento sobrejamente decido neste Colegiado.

No mais, a autuação teve por base planilha de custo de produção apresentada pelo próprio contribuinte, onde constam de forma discriminada os itens do custo de produção. Tais custos foram separados de acordo com a LC 87/96 (matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), sendo expurgados os demais itens. Após a apuração desse custo de produção unitário, foi confrontado com a base de cálculo consignada em cada nota fiscal de transferência, sendo determinada a diferença entre o valor previsto no art. 13, § 4º, inciso II da LC 87/96 e o que foi consignado a maior, de acordo com o demonstrativo “Estorno de Crédito – Custo de Transferência”, aplicando-se a alíquota interestadual prevista na legislação sobre a diferença apurada, para fins de calcular o valor do crédito utilizado a mais pelo contribuinte. Foi observado de que tendo em vista que os sacos de cimento são apresentados em embalagens de 25 e 50 quilos, os autuantes esclarecem que os transformaram numa mesma unidade, para possibilitar o comparativo do custo de produção e os valores registrados nas notas fiscais de transferência.

No entanto, visando dirimir dúvidas existentes a respeito da planilha apresentada pelo recorrente, esta 2ª CJF remeteu os autos aos autuantes para que fossem excluídos do levantamento fiscal os valores relativos às mercadorias recebidas em transferências que não foram produzidas pelos estabelecimentos remetentes, já que, se houvesse sido incluídas mercadorias transferidas de outros estabelecimentos não fabricantes, a Decisão tomaria rumo contrário a ora prolatada. Os autuantes, em manifestação, afirmam de que todas as transferências foram realizadas pela unidade fabril do recorrente situada no Estado de Sergipe. A empresa foi cientificada desta diligência, porém, manteve-se silente, o que ratifica a informação.

Por tudo exposto voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso interposto, mantendo, em todos os termos, a Decisão recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0010/09-9**, lavrado contra **CIMENTO SERGIPE S/A.-CIMESA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$530.141,81**, 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, 16 de agosto de 2010.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÔNIO

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SE