

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0013/09-8  
RECORRENTE - CIMENTO SERGIPE S/A – CIMESA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0321-01/09  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET - 15/12/2010

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0413-12/10

**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 e indeferido o pedido de perícia. Mantida a Decisão de Primeira Instância. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interpuesto pelo autuado contra a referida Decisão recorrida, da lavra da 1ª Junta de Julgamento Fiscal que, através do Acórdão JJF nº 0321-01/09, julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe.

O presente lançamento de ofício, lavrado em 15/05/2009, exige ICMS no valor de R\$199.929,05, 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.

No campo “*Descrição dos Fatos*” consta que a ação fiscal se refere à verificação da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação, que foram transferidos para filiais localizadas neste Estado. Por força de disposição constitucional (artigos 155, § 2º, XII, “i”, e 146, III, “a”), a Lei Complementar nº 87/96, através do art. 13, § 4º, II, prescreve que nessa situação a base de cálculo deve corresponder aos custos da mercadoria produzida, que corresponde à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. A L/C nº 87/96 dá amparo à Lei nº 7.014/96 (art. 17, § 7º, II), que, por sua vez, respalda o disposto no art. 56, V, “b” do RICMS/BA, que exige a glosa de crédito fiscal decorrente de base de cálculo a mais nas situações aqui tratadas.

Desse modo, os demais gastos devem ser expurgados para fins de determinação da base de cálculo legal, implicando no estorno do respectivo crédito fiscal. É esclarecido que em relação ao frete, que a cláusula CIF, juridicamente falando, é inaplicável às transferências, por não existir a figura do remetente-vendedor e do destinatário-comprador (pessoas jurídicas distintas).

Acrescenta-se que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pelo próprio autuado, onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção, por código de produto. Na apuração foi elaborado o demonstrativo “*Estorno de Crédito – Custo de Transferência*” (fls. 13 a 28), que também se encontra em meio eletrônico (fl. 11).

Visando confirmar o acerto da auditoria, são apresentadas as seguintes matérias em discussão: Acórdãos CJF de nº.s 0210-11/04 e 0340-09/04; Processo nº 70002778157, do TJ/RS; Recurso Especial nº 707.

posicionamento do STJ; RE nº. 79452/RS, emanado do STF (Supremo Tribunal Federal). Acrescenta-se que tanto o STF como o STJ (Superior Tribunal de Justiça) já pacificaram o entendimento de que deve ser aplicado o princípio da legalidade estrita (art. 97, IV do CTN) quanto à definição da extensão da base de cálculo dos impostos, de forma que o intérprete deve se atter ao disposto na lei.

Após apresentação de peça defensiva por parte do autuado (fls. 90 a 97) e informação fiscal pelo autuante (fls. 106 a 153), a 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, por unanimidade, decidiu pela procedência do Auto de Infração (fls. 155 a 166), nos seguintes termos:

“(...)

*Afasto, inicialmente, a alegação defensiva de que o lançamento fiscal contraria o princípio da legalidade, haja vista que, conforme narrarei mais adiante, a exigência tributária objeto da autuação se encontra devidamente prevista em Lei Complementar, não se verificando qualquer situação que possa ser interpretada como arbitrária, já que a obrigação imposta ao contribuinte se encontra prevista em norma devidamente elaborada. Por outro lado a administração pública está apenas aplicando aquilo que a lei expressamente lhe possibilita.*

*No que concerne ao pedido de realização de perícia para comprovação das razões defensivas, não vislumbro necessidade ou indispensabilidade de sua realização, para solução do litígio. A perícia consiste em exame realizado por técnico ou pessoa habilitada – perito – dotada de conhecimentos especializados sobre determinada matéria. Na realidade, o perito supre a insuficiência de conhecimentos específicos sobre a matéria objeto da lide por parte do julgador. Efetivamente, não é o caso do Auto de Infração em exame, haja vista que os autuantes, de posse de planilhas de custos fornecidas pelo próprio contribuinte, fizeram as exclusões dos valores que entenderam não integrar a base de cálculo nas operações de transferências interestaduais de mercadorias, procedimento este que considero plenamente aplicável à presente situação. Ademais, na formulação do pedido correspondente não foi fundamentada a necessidade de sua realização. Indefiro, portanto, o pedido de realização de perícia, com fulcro no artigo 147, inciso II, alíneas “a” e “b” do RPAF/99.*

“(...)

*Verifico que a ação fiscal visou a glosa de determinados valores que foram utilizados ao arrepio da legislação que rege o ICMS e que, portanto, não poderiam ser apropriados a título de crédito fiscal. Assim, tal questão foi abordada pelo autuado como em ofensa ao princípio da não-cumulatividade e será apreciada mais adiante por se tratar de mérito.*

*Com relação ao argumento de que “o preço de transferência está condizente com a legislação em vigor”, verifico que o trabalho fiscal foi realizado apurando-se a base de cálculo de acordo com a prescrição contida no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº. 87/96, que estabelece que nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, a base de cálculo 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.*

*Constato que 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. Com base nesses dados, foram separados os custos que estão de acordo com a LC 87/96 (matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento), sendo expurgados os demais itens. Após a apuração do custo de produção unitário, este 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.*

*Observo 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.*

*Deste modo, a discussão reside em se determinar qual a base de cálculo correta a ser utilizada nas transferências das mercadorias. A base imponível constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário, por conter a dimensão da obrigação, quantificando o objeto da imposição fiscal. Relativamente às operações com mercadorias aplicam-se as regras da LC 87/96, tendo em vista que a própria CF/88 estabelece que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais concernentes aos fatos geradores e aos contribuintes, conforme se verifica em seus artigos 155, § 2º, inciso XII, alínea “i”, e 146, inciso III, alínea “a”.*

*Assim sendo, ao contrário do entendimento do impugnante, as regras para o cálculo da base de cálculo da base de cálculo das operações de transferência de mercadorias, devem ser buscadas a partir do texto constitucional. Este remete p*

Created with

nitropdf professional

download the free trial online at nitropdf.com/professional

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 ...

(...)

Assim, considerando 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 norma 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.

Assim, nas operações de transferências de mercadorias produzidas em um estado e remetidas para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, localizado em outra unidade da Federação, o tratamento a ser dispensado necessariamente deve ser aquele previsto na Lei Complementar.

Com relação à rubrica condicionamento, destacado pelo autuado, entendo não possuir 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”.

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.

Logo, ao constituir base de cálculo de forma não prevista na mencionada LC 87/96, que é respaldada, como já demonstrado, na Constituição Federal, o autuado assume o risco e a responsabilidade pela exigência do crédito tributário, além de suportar o consequente ônus financeiro. Ainda que tenha agido em cumprimento à orientação dada pela própria administração do estado de origem, a obrigação 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. Tal regra de tributação não pode ser desprezada, em função da imposição de outros diplomas legislativos, sob pena de se ver descaracterizada toda a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual.

Ainda mais, porque nas operações de transferência, mesmo ocorrendo circulação física da mercadoria, não se observa um negócio jurídico mercantil, não existindo, por consequência, uma transmissão de titularidade. Isto porque, apesar da circulação física, não houve uma circulação jurídica, haja vista que a operação não foi realizada entre duas pessoas distintas. Em outras palavras, não houve a mudança de proprietário ou de possuidor da mercadoria, não ocorrendo, portanto, a mudança de titularidade.

No entanto, tais transferências, são consideradas fatos geradores de ICMS, tendo em vista a opção exercida pelo legislador das normas gerais. Com acerto, sobretudo quando a mercadoria é transferida para estabelecimento do próprio remetente, porém situado em território de outra pessoa política (Estado ou Distrito Federal), em função da atual regra matriz do ICMS cuja remessa traz reflexos tributários às pessoas envolvidas no processo de transferência, tanto para o estabelecimento de origem como para o estabelecimento de destino.

A partir dessa reflexão, torna-se fácil o entendimento da situação sob análise: desconsiderada a circulação na transferência interestadual de mercadorias de um estabelecimento para o outro do mesmo titular, não haveria tributação e, nesse caso, o Estado de origem nada poderia arrecadar. Em sentido contrário, tributando em excesso, fora do contexto delineado na LC 87/96, o Estado de destino seria prejudicado, porque teria que suportar um crédito fiscal maior. É o que acontece no caso concreto e que se combate com a lavratura do presente Auto de Infração.

É sabido que sendo o ICMS um imposto sobre o consumo, o encargo dele decorrente é, no fim da cadeia mercantil, suportado pelo consumidor final. Produtor, distribuidor e comerciante se resolvem mediante o sistema de crédito do imposto pago na etapa anterior (não-cumulatividade). Caso fosse mantido o entendimento do autuado, a lógica do ICMS estaria comprometida, uma vez que o estado onde está localizado o consumidor final, tendo recebido transferência com valor a maior, deixaria de receber, no sistema de repartição engendrado pelo ICMS.

Tal não bastasse, essa situação terminaria por ferir o pacto federativo que (artigos 18 e 60, § 4º da CF/88), além do princípio da autonomia distrital.

*Distrito Federal se locupletem uns à custa 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.*

Mesmo tendo a competência legislativa estadual, as unidades federativas devem estrita obediência às regras gerais emanadas do texto complementar. Nessa política tributária é que o legislador procurou delimitar a base de cálculo nas operações de transferência, no caso em tela, relacionando itens de valores mais relevantes, tributados pelo ICMS (matéria prima, material secundário e acondicionamento), além da mão de obra, objetivando promover uma justa partilha do imposto entre o estado produtor e o consumidor.

Insiste ainda o autuado que o lançamento de ofício contraria o princípio da não-cumulatividade. Sabe-se que o ICMS é não-cumulativo, conforme mandamento constitucional, "compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal" (artigo 155, § 2º, inciso I da CF/88).

*Não obstante a plena eficácia da norma constitucional, a operacionalização do princípio em questão foi cometida ao legislador complementar (art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “c”). Coube então à LC 87/96 a definição do atual regime de compensação do imposto, com o intuito de dar cumprimento ao princípio da não-cumulatividade (artigos 19 a 21 da LC 87/96). Ou seja, o princípio operacionaliza-se por meio do abatimento, feito pelo próprio contribuinte, entre débito e crédito na sua escrituração fiscal, de tal forma que o valor efetivamente recolhido aos cofres públicos resulte do encontro dos débitos pelas saídas, subtraído dos créditos das entradas previstas na lei.*

Destes modos, o princípio da não-cumulatividade outorga ao sujeito passivo o direito subjetivo de pagar ICMS relativo à diferença apurada no encerramento do período, entre seus créditos e seus débitos, na forma “imposto contra imposto”. Isto é, o montante do ICMS cobrado nas operações anteriores relativas à aquisição de bens será compensado com o devido nas operações de saídas.

Alguns doutrinadores, ao invés de perceberem no modelo não-cumulativo um princípio, preferem tratar como uma técnica de compensação de impostos, justamente porque o princípio se efetiva através da técnica contábil do débito e crédito, além de não integrar a estrutura do ICMS, uma vez que sua aplicação ocorre posteriormente à configuração do débito tributário, o que também o afasta da noção de base de cálculo, tendo em vista que a compensação dos débitos com os créditos é elemento estranho à quantificação do tributo. Salienta, assim, que a técnica da não-cumulatividade, ocorre, necessariamente, em momento posterior à constituição do débito tributário. Acerca dessa questão José Eduardo Soares de Melo, na obra “ICMS Teoria e Prática”, afirma que: “(...) Trata-se, débito e crédito, de distintas categorias jurídicas, que desencadeiam relações jurídicas diferentes e independentes, nas quais credor e devedor se alternam”.

*Torna-se imperioso registrar 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 7.014/96.

(...)

*Desse modo, a ação fiscal está calcada nos dispositivos legais supracitados, encontrando-se em perfeita consonância com os preceitos da não-cumulatividade do ICMS, não tendo tal alegação força para elidir a exigência fiscal.*

*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). 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, conforme ressaltado pelos autuan*

outros dispositivos e diplomas legais, conforme resultado pelos atuais SUFRAMA; art. 3º do Dec. 6.008/2006), bem como já foi manifestado em o Conselho, a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 0409-11/03, 0234/12-04 e 03-4 Acórdãos CJF nºs 0282/12/08 e 0287/12/08.

(...)

*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 subsequentes.*

*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, incluiu valores não previstos na LC 87/96. Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a estabelecida 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, 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."*

Inconformado com a Decisão proferida em Primeira Instância, a sucessora por incorporação societária do autuado - Votorantim Cimentos N/NE S/A - interpõe Recurso Voluntário (fls. 181 a 189), através do qual, inicialmente, tece considerações acerca da infração imputada, salientando que o Auto de Infração não pode prosperar, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade.

Preliminarmente, suscita a nulidade da Decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa, tendo em vista o indeferimento do pedido de realização de prova pericial. Assinala que apenas a perícia técnica seria capaz de comprovar se, efetivamente, existe ou não excesso no preço de transferência interestadual da mercadoria, figurando, ainda, como prova produzida bilateralmente, sob o princípio da isonomia e dialética processual.

Assevera que inexiste a infração, tendo em vista que o preço de transferência está de acordo com a legislação, correspondendo à soma das rubricas previstas, não restando diferença a ser exigida, sendo necessária a realização de perícia técnica.

Aduz que a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais 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*”.

Salienta que a matéria-prima corresponde ao custo da própria matéria-prima consumida na produção, incluídos os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção; o material secundário inclui o custo de todos os materiais e insumos consumidos direta e indiretamente na produção, inclusive energia elétrica; a mão-de-obra, direta e indireta, mais encargos sociais e previdenciários (humana), além da chamada mão-de-obra tecnológica que inclui custos com locação, reparo, manutenção, além de depreciação dos equipamentos; como acondicionamento, todos os custos diretos ou indiretos necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica.

Questiona a Lei Complementar para saber se, ao tratar do assunto, refere-se a números fechados ou abertos, podendo adicionar outras rubricas. Transcreve o exemplo da Decisão Normativa CAT 05/2005 da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, para salientar que a Lei Complementar nº 87/96, por mandamento da Carta Magna, 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. Todavia, prossegue, “*não conceituou o que seria cada um deles, ou seja, o que se comprehende por matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento, sendo imprescindível recorrer-se às definições da ciência contábil, de institutos provados e de outros preceptivos da área tributária*”. Ressalta que existem outras normas aplicáveis à seara tributária, a exemplo do art. 290 do Decreto Federal nº 3.000/99, que instituiu o Regulamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, e a norma 1284 do Instruções Normativa nº 38/97, que abordam o custo de produção industrial de os custos reais. Frisa que o contribuinte tem o direito de transferir custo contábil integral, alcançando os efeitos econômicos reais alr

§4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 e a legislação baiana que reproduz o seu teor (Lei nº 7.014/96, art. 17, §8º, II) não podem 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.

Tratando sobre a rubrica acondicionamento, afiança que se refere ao prédio e ao maquinário, devendo ser reconhecidos os custos com manutenção, amortização e depreciação. Entende que interpretação diversa fere a sistemática da não-cumulatividade do ICMS.

Com relação ao frete, esclarece que são utilizadas, basicamente, duas espécies de frete, conhecidos como CIF e FOB, ressaltando que no primeiro o custo do transporte e a responsabilidade de entrega de mercadoria ficam a cargo do remetente, ao passo que, na hipótese do frete FOB, o custo e a responsabilidade concernem ao destinatário. Frisa que o regime do frete CIF determina o responsável pelo custo do transporte, *in casu*, o remetente, sendo desnecessárias as figuras do vendedor e comprador, insuficientes para 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.

Ao final, requer que seja declarada a nulidade do Acórdão recorrido, 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. Prossegue ressaltando que, acaso superado o pleito anterior, que seja reformado o aludido Acórdão, a fim de que seja julgado improcedente o presente Auto de Infração, extinguindo o crédito tributário em comento e a respectiva multa aplicada.

A Douta PGE/PROFIS, em sua primeira manifestação nos autos (fl. 194), após salientar que o pedido de nulidade da Decisão formulado pelo recorrente deveria ser rejeitado, opinou no sentido de que o PAF deveria ser convertido em diligência para que: “*a) sejam EXCLUÍDOS do levantamento fiscal os valores relativos às mercadorias recebidas em transferências que não foram produzidas pelos estabelecimentos remetentes; e b) sejam elaboradas planilhas de custos, por unidade fabril, das remessas de mercadorias produzidas.*”

Incluído o processo em Pauta Suplementar, deliberou esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal pelo deferimento da diligência suscitada (fl. 197) “*nos mesmos termos e moldes solicitados pela PGE/PROFIS, acima transcritos*”, devendo, posteriormente, ser intimado o contribuinte acerca do seu resultado, a fim de que este, querendo, pudesse se manifestar no prazo de 10 (dez) dias.

Em resposta à solicitação de diligência, os autuantes informaram que a prova técnica não poderia ser produzida (fl. 200), tendo em vista que “*as providências solicitadas não podem ser implementadas pelo descabimento destas em relação a este caso.*” Assinalam que apenas um único estabelecimento fez a transferência para as filiais baianas, qual seja, a fábrica de Laranjeiras, CNPJ nº 15.612.930/0016-50, situada no estado de Sergipe, sendo que todos os produtos transferidos foram fabricados pela mesma, inexistindo, portanto, operações a serem excluídas. Acrescentam que “*por se tratar de um único estabelecimento produtor, a planilha referenciada às fls. 44 a 48 do processo, corresponde à única unidade fabril que promove as transferências para as filiais situadas neste estado*”, pelo que não há a necessidade de elaborar nova planilha.

Intimado a se manifestar acerca da informação prestada pelos autuantes, atravessa o contribuinte petição nos cadernos processuais (fls. 208/210), através da qual ressalta que a diligência fiscal não atendeu às determinações acima indicadas, adentrando em análise de fatos que não mais lhe competiam e, o que é pior, sem comprovar a pretensa inviabilidade de cumprimento das determinações. Requer a reiteração da determinação para a realização das diligências indicadas, a fim de que a mesma seja cumprida pela autoridade responsável da forma como fora solicitada. Frisa que, acaso se mantenha o entendimento da inviabilidade de atendimento às determinações deste CONSEF, tais empecilhos devem ser comprovados, mediante autos de todos os documentos que ratifiquem tais aduções. P  
intimação do recorrente para manifestação quanto ao cumprimento

A Douta PGE/PROFIS emite Parecer conclusivo a respeito da matéria invictivada (fl. 226), opinando pelo Não Provimento do Recurso Voluntário apresentado. Assinala que “*Tendo em vista que existe apenas, nesse caso, um estabelecimento que efetuou as transferências para as filiais baianas, sendo esse o único estabelecimento produtor, acompanho o entendimento de que não há operações a serem excluídas.*” Reitera os termos do Parecer anterior pelo afastamento da nulidade suscitada e, no mérito, entende, “*segundo inúmeras manifestações anteriores da PGE/PROFIS e de decisões do CONSEF, que a LC 97/96 é a norma a que cabe o estabelecimento de regras gerais de ICMS e que, portanto, o seu art. 13, parágrafo 4º, é o competente para disciplinar a base de cálculo nas transferências interestaduais.*”

## VOTO

Preliminarmente, suscita o recorrente a nulidade da Decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa, tendo em vista o indeferimento do seu pedido de realização de prova pericial, formulado na peça impugnatória.

Rejeito o referido pedido.

Da análise dos fólios processuais, verifico, com clareza meridiana, que a negativa de realização de prova pericial decorreu do livre convencimento do julgador de *primo* grau, que justificou, de forma fundamentada, a desnecessidade de produção da referida prova, sendo suficientes à formação do seu convencimento os elementos existentes já acostados aos autos.

Passo a enfrentar, agora, o pedido de realização de perícia, nesta instância administrativa, reiterado na peça recursal por parte do contribuinte.

Rejeito, de igual forma, o aludido pedido.

De fato, como corretamente assinalado pelo *a quo*, despicienda se apresenta a prova a ser realizada por *expert* no caso vertente, tendo em vista os auditores fiscais que lavraram o presente Auto de Infração, de posse de planilhas de custos fornecidas pelo próprio recorrente, realizaram as exclusões dos valores que entenderam não integrar a base de cálculo nas operações de transferências interestaduais de mercadorias, procedimento correto e aplicável *in casu*. Além disso, na formulação do pedido específico não foi fundamentada a necessidade técnica de sua realização, existindo, nos autos, elementos suficientes à formação de minha convicção como julgador, à luz do art. 147, inciso II, alíneas “a” e “b” do RPAF/99.

Atendendo à solicitação formulada pela PGE/PROFIS, o PAF foi convertido em diligência à INFAZ de origem, a fim de que (*i*) fossem excluídos do levantamento fiscal os valores relativos às mercadorias recebidas em transferências que não foram produzidas pelos estabelecimentos remetentes, e (*ii*) fossem elaboradas planilhas de custos, por unidade fabril, das remessas de mercadorias produzidas.

Em resposta à referida solicitação, os autuantes demonstraram que a prova técnica, de fato, não poderia ser produzida no caso vertente, especialmente porque apenas um único estabelecimento - a fábrica de Laranjeiras, CNPJ nº 15.612.930/0016-50, situada no estado de Sergipe -, fez a transferência para as filiais baianas, tendo sido por aquela fabricados, razão pela qual não há que se cogitar de operações a serem excluídas. *Pari passu*, tendo em vista que, como comprovado, trata-se de um único estabelecimento produtor, existe elemento probante nos autos, qual seja, a planilha referenciada às fls. 44 a 48 do processo, que efetivamente comprova os valores utilizados para fins de base de cálculo do imposto exigido, não sendo necessária, de igual forma, a elaboração de nova planilha.

Assim, restando comprovado que existe apenas um estabelecimento que efetuou as transferências para as filiais baianas, sendo esse o único estabelecimento produtor, acompanho o entendimento de que não há operações a serem excluídas, rejeitando o “*cumprimento de diligência*” formulado pelo recorrente em si 208/210 dos cadernos processuais.

Ingresso, agora, no âmbito de análise do *meritum causae* do Recurs

Verifico que a ação fiscal apurou, de forma correta, a base de cálculo de acordo com o quanto disposto no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº. 87/96, que consigna que nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, a base de cálculo 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, pelo que não pode ser admitido nenhum outro tipo de custo.

Ora, o valor da base de cálculo foi extraído de planilha de custo de produção apresentada pelo próprio recorrente, na qual consta, de forma clara e específica, os respectivos itens do custo de produção, promovendo-se, com espeque nos referidos dados, a separação de quais os custos que estão de acordo com a legislação complementar – matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento -, e aqueloutros que não se enquadram na conceituação legal.

Nesse diapasão, insta observar que a própria CF/88 reza que cabe à lei complementar estipular a base de cálculo e estabelecer normas gerais concernentes aos fatos geradores e aos contribuintes, como se deflui da simples leitura dos artigos 155, § 2º, inciso XII, alínea “i”, e 146, inciso III, alínea “a”.

De referência às operações interestaduais de transferências, portanto, nenhuma norma estadual pode modificar a definição da base de cálculo sufragada na mencionada lei complementar, sob pena de vilipêndio ao princípio da segurança jurídica e do pacto federativo. Nesse sentido, não há como se aproveitar o teor da Decisão Normativa CAT-5/2005, invocada e reproduzida pelo autuado.

Divirjo do entendimento manifestado pelo recorrente em relação ao alcance da rubrica “condicionamento”. Isso porque a Lei Complementar nº 87/96 não traz tal alusão, não podendo o intérprete, desta forma, incluir no seu conceito os “*custos diretos e indiretos necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica*”.

Outrossim, comungo com o posicionamento da 1ª Junta de Julgamento, no sentido de que “*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*”, sem prejuízo do fato de que “*é juridicamente inaplicável, pois faltam as figuras de remetente e de destinatário como pessoas jurídicas distintas*”.

Destarte, em face de tudo quanto acima exposto e com espeque no Parecer exarado pela Douta PGE/PROFIS e nos precedentes de julgamentos deste CONSEF, invocados na Decisão recorrida, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto.

## 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 206891.0013/09-8, lavrado contra **CIMENTO SERGIPE S/A – CIMESA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$199.929,05**, 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, 24 de novembro de 2010.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – RELATOR