

A. I. Nº - 206891.0042/08-0  
AUTUADO - CIMENTO SERGIPE S / A – CIMESA.  
AUTUANTE - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO,  
ANTONIO MARCELO ALBUQUERQUE DO NASCIMENTO e JOAQUIM MAURÍCIO  
DA MOTTA LANDULFO JORGE  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET - 11. 08. 2010

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0211-01/10**

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

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 21/08/08, para exigir o ICMS no valor de R\$ 610.377,71, acrescido da multa de 60%, em decorrência da 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.

O autuado, através de seu advogado, com Procuração anexa (fl. 72) e em nome da sucessora por incorporação societária VOTORANTIN CIMENTOS N /NE S/A, apresentou impugnação (fls. 64 a 70), inicialmente discorre sobre a infração, alegando que a mesma não pode prosperar sob pena de ofensa ao princípio da Legalidade.

Diz que inexiste a infração, tendo em vista que o preço de transferência está de acordo com a legislação em vigor. Insiste que o preço apresentado é o mesmo da soma das rubricas previstas. Aduz que não resta a diferença apontada e requer a realização de perícia técnica. Diz também que a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais para outro estabelecimento do mesmo contribuinte é o valor correspondente da 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.

Explica: a) matéria prima corresponde ao custo da matéria prima consumida na produção incluído os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados a produção; b) material secundário inclui o custo de todos os materiais e insumos consumidos direta e indiretamente na produção, inclusive energia elétrica; c) a mão de obra pode ser a humana e a tecnológica. O custo de mão de obra de pessoal, próprias e de terceiros, utilizadas direta ou indiretamente na produção, acrescida dos encargos sociais e previdenciários faz parte da primeira, a humana; e a chamada mão de obra tecnológica, inclui custos de locação, reparo, manutenção, utilizados direta ou indiretamente na produção, inclusive impostos sobre a propriedade e seguros; d) acondicionamento todos os custos diretos ou indiretos necessários ao acondicionamento dos produtos.

Defende que da análise da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, tratada na Lei Complementar, resta saber se trás uma enumeração explicativa ou fechada e se as rubricas impugnadas pela fiscalização estão ou não dentro dos estritos termos da legislação. Transcreve, assim, a Decisão Normativa CAT 05/2005 da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, sublinhando o item 9 da norma paulista que conclui que “o disposto no art. 13, §4º da LC 87/96 não pode ser interpretado com a discriminação taxativa dos itens que integram o custo de mercadoria produzida, objetivamente definida como a base de cálculo das transferências interestaduais, 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 sua correção.”

Deduz o autuado que o contribuinte tem o direito de transferir o bem pelo seu custo contábil integral e não restando qualquer base de cálculo ao auto de infração, ainda que tivesse cometido a infração impugnada.

Externa o alcance da rubrica acondicionamento, cujos créditos advindos de manutenção, amortização e depreciação, diz, foram equivocadamente glosados; explica que o conceito de acondicionamento abrange os custos diretos ou não necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive mão de obra pessoal e a tecnológica. Afirma que todos os custos do local do acondicionamento é relativo ao prédio e ao maquinário; diz que necessário seria o conhecimento de como se contabiliza os custos com manutenção, amortização e depreciação. Conclui que entendimento diverso perverte a sistemática da não cumulatividade do ICMS.

Com relação ao frete, crédito também erroneamente glosado pelo fisco, diz que em havendo circulação de mercadoria, esta faz nascer o frete CIF, ainda que a filial pertença ao mesmo autor, configura-se pessoa jurídica diversa, com CNPJ e inscrição estadual também diversos.

Conclui que a impugnante ao infringir os dispositivos legais apontados no Auto de Infração, restando evidente não ser devido o imposto e a multa aplicada. Requer a improcedência do feito.

Os autuantes, em sua informação fiscal (fls. 84 a 131), inicialmente esclarecem que foram designados para realizar auditoria no sentido de verificar a base de cálculo utilizada nas operações interestaduais com produtos transferidos de outra unidade da Federação.

Esclarecem que constam no corpo do próprio auto de infração as informações para 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, discorrendo sobre a legislação que rege a matéria. Afirma que o comando contido no art. 13, §4º da LC 87/96 é específico, não admitindo nenhum outro tipo de custo, por isso, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF) devem ser expurgados para efeito da base de cálculo.

Acerca do frete, dizem os Auditores que os valores foram excluídos porque, quando na cláusula CIF, trata-se de despesa operacional e não custo de produção. Juridicamente, inaplicável às transferências, porquanto nesse tipo de operação, não se têm as figuras do remetente e do destinatário como pessoas jurídicas distintas.

Dizem, então, que a autuação foi baseada na planilha de custos apresentada pelo autuado, que o fez em meio eletrônico (fls. 11 e 44/45), além de meio físico (fls. 41/42), onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção, identificado por código de produto. Foram então separadas as rubricas que correspondem a matéria prima, material secundário e mão de obra, do acordo com o previsto no art. 13, §4º da LC 87/96, (fls. 47/49). Expurgadas outras rubricas por não serem parte integrante de matéria prima, nem de mão-de-obra, nem de material-secundário. tamanouco de acondicionamento, tais como: matéria de manutenção, serviço de :

(MP); energia elétrica – demanda, energia elétrica – luz, fretes, arrendamentos, impostos e taxas, prêmios de seguros, comunicaçõ

Created with

 nitroPDF professional

download the free trial online at [nitropdf.com/professional](http://nitropdf.com/professional)

relações públicas, publicações e publicidade, gastos gerais, outros serviços (LP); demonstrativo da depreciação, amortização e exaustão (fls. 57/59).

Elaborado então o demonstrativo ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, tanto em meio magnético (fl. 11) quanto em meio físico (fls. 09/30). Em suma, foi considerado o custo de produção fornecido pela empresa com exceção das rubricas DEPRECIAÇÃO, MANUTENÇÃO, OUTROS e incluído o valor do ICMS à alíquota original. Cita e transcreve várias decisões de diversos tribunais para consubstanciar para o acerto fiscal.

Com relação à peça defensiva registra, em preliminar, que não foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo. Assevera que com relação à formação da base de cálculo para as operações em questão, quer o autuado incluir todos os elementos de custos. No entanto, deve antes observar o prescrito na Lei Complementar.

Chamam atenção, os Auditores para o papel da Lei Complementar no campo do ICMS. Discorrem sobre o art. 155, § 2º, XII, “i” e 146, III, “a”, da CF/88, no que se refere ao valor tributável, bem como o art. 13, § 4º, II da Lei Complementar (LC) 87/96 que prescreve que a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte e que de acordo com os citados dispositivos a base de cálculo do ICMS é determinada pela citada LC cujo teor é reproduzido no art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, respaldado no art. 17, § 7º, II Lei 7.014/96. Manifestam 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 consequentemente, destaque e utilização a mais do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Resumem, então, 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 na própria norma. Assim, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível, etc. devem ser excluídos para efeitos da determinação da base de cálculo, nas operações de transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular. Completa que o frete com cláusula CIF é uma despesa operacional e não custo com produção, além de juridicamente inaplicável, pois faltam as figuras de remetente e destinatário como pessoas jurídicas distintas.

Transcrevem parte de texto de autoria do professor Márcio Alexandre Freitas (fl. 96), afirmando que “A base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias deve se constituir dos elementos dispostos NUMERUS CLAUSUS no artigo 13, § 4º, II, da LC no 87/96 (...)"

Repetem o Recurso Especial nº 707.635, cuja decisão é nesse sentido, ao esclarecer que nenhuma lei estadual pode alterar o sentido e o alcance do que está expressamente definido na LC 87/96, sobre a composição da base de cálculo nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades federadas, por ser mesmo questão de limitação constitucional ao poder de tributar para manter o equilíbrio entre as Federações.

Em relação à definição dos efeitos tributários e interpretação das normas de Direito, mencionam doutrinadores como Luciano Amaro, Sacha Calmon Navarro Coelho, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleiro, para fundamentar o seu entendimento de que o Direito Tributário sempre que quiser determinar alguma obrigação, deve fazê-lo de modo expresso, e que o art. 110 do CTN veda que o legislador infraconstitucional não possa alterar os conceitos e institutos de direito privado com o fito de expandir sua competência tributária prevista no texto constitucional, preservando a rigidez do sistema de repartição das competências tributárias entre os exegese, portanto, quanto aos conceitos de custos de produção, deve das normas gerais do direito tributário, nos termos dos artigos 109 e 110

Dizem que, nessa linha de pensamento, em surgindo controvérsias e dúvidas, busca-se a solução nas normas tributárias. Havendo silêncio destas, como pode parecer no presente caso (LC 87/96), procura-se então guarida nas normas de direito privado, atentando, sempre, para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas no texto da Carta Magna, nem mesmo o Direito Tributário infraconstitucional pode alterá-los. Nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado. Nesse caso, em especial na Ciência Contábil.

Constroem assim o seguinte pensamento: a Lei Complementar 87/96, por mandamento da CF /88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu e fixou os elementos de custo de produção que deverão compor ou formar a Base de cálculo, mas não conceituou o que seria cada um deles, isto é, o que se entende por matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento. Para tanto, o correto é recorrer às normas da Ciência Contábil, da Contabilidade ou de outros institutos de Direito Privado.

Discorrem então sobre os elementos básicos do custo industrial, transcrevendo textos da Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, que definiu num trabalho de pesquisa importante os quatro elementos listados na LC 87/96 (materiais, material secundário; mão de obra; custos indiretos de fabricação), reafirmada tal definição em outros trabalhos na seara contábil, dos quais foram citados. De autoria do Professor Paulo H. Teixeira, “O conceitos de custo de produção” ([portaldeauditoria@portaldeauditoria.com.br](mailto:portaldeauditoria@portaldeauditoria.com.br)); Conceitos de depreciação, despesas com vendas, mão de obra, matéria prima em consulta ao Dicionário de Custos (professores George Sebastião e Rodrigo Guerra Leone); Conceitos idênticos descritos no livro de Contabilidade de Custos do professor Eliseu Martins.

A ciência contábil é também apta a afirmar que a parcela desse frete não é elemento de custo de produção, pois que despesas de vendas são os gastos relacionados à atividade de venda. Portanto, o frete nas operações subseqüentes de vendas ou transferência, após a produção industrial, é uma despesa, não existindo nenhum vínculo com o custo de produção. Assim sendo, pelo simples fato de não ser parte integrante do custo de produção, não poderia compor a base de cálculo nas operações de transferência interestadual prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96.

Com relação a questionada utilização do custo de energia elétrica, cita e transcreve a Súmula nº 12 do Conselho de Contribuintes (26/09/97), que preconiza: “Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidas em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário”, (fl. 112).

Transcrevem respostas das Consultas nº 090/2000 e 56/2002 (fls. 114 e 118), feitas pelas empresas Maxion – componentes estruturais Ltda e Sadia S/A, cuja resposta foi taxativa de que a base de cálculo nas saídas interestaduais de mercadorias pertencente ao mesmo titular, devia obedecer ao disposto no art. 13, § 4º da LC 87/96 (art. 6, § 4º da Lei Estadual 11.580/96 do Estado do Paraná).

Discorrem sobre a impropriedade contida na legislação do Estado de Minas Gerais (fl. 115), que também modifica os itens de custos previstos na LC 87/96, nessas operações de transferências, criticada pelo Ministro Luiz Gallotti no voto que proferiu no julgamento do RE 71.758, transscrito à fl. 194. Observam similar impropriedade na Decisão Normativa CAT-5, de 15.06.05, do Estado de São Paulo, observada sob a ótica do professor Alexandre Freitas (fl. 117).

Reproduzem jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, Tribunais Regionais e Superiores, além de acórdão envolvendo a própria empresa autuada e com relação a esse mesmo tema.

Destacam, por fim, que o STF e o STJ já pacificaram entendimento sobre o princípio da legalidade tributária estrita, art. 97, IV, CTN, quanto à definição de

cálculo dos impostos, de forma que o intérprete dever ater-se ao disposto na lei, não lhe sendo lícito, através da criativa construção hermenêutica, estender ou reduzir a base imponível dos tributos.

Apresentam suas considerações finais reiterando o sentido do art. 13, § 4º da LC 87/96; voto do Ministro Gilmar Mendes, no RE 560626/RS, sobre o valor da segurança jurídica nos mecanismos de fixação da base de cálculo, relembrando que em tais questões, as transferências interestaduais, o legislador adotou um comando bastante específico, sem a admissão de outros elementos de custo, tais como manutenção, depreciação, amortização, frete CIF, energia ou combustíveis que devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo, nas transferências interestaduais.

Por derradeiro, afirmam que demonstrado e comprovado o acerto do presente PAF, solicitam o julgamento pela procedência total do Auto de Infração.

Em 05 de dezembro de 2008, a 4ª JJF desse CONSEF Julgou pela procedência do Auto de Infração, conforme Acórdão JJF nº 0387/04-08, fls. 134 a 142, mantendo a infração conforme a exigência fiscal, considerando indevida a utilização dos créditos fiscais, nas transferências interestaduais conforme estabelecido na Lei Complementar 87/96 (art. 13, § 4º, II), custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.

Em 06 de janeiro de 2009, o contribuinte ingressa com Recurso Voluntário, fls. 154/161, no qual requer a nulidade da decisão de primeira instância em razão do indeferimento de seu pedido de Perícia que implicou cerceamento do direito de defesa. No mérito reitera seu inconformismo contra a decisão aludida, sob o argumento de agressão ao princípio da legalidade; argui, sob o fundamento do princípio da eventualidade, o acerto do contribuinte na formação da base de cálculo do ICMS utilizada nas transferências interestaduais, sobretudo acerca das rubricas que compõem o custo da mercadoria, destacando que esse é o entendimento da Decisão Normativa CAT-5 do Estado de São Paulo, significando que pode transferir o bem pelo seu custo integral.

Nesse sentido, diz que os créditos de manutenção, amortização e depreciação, fazem parte do conceito de acondicionamento, bem como o frete CIF das operações de transferências, que foram frutos da interpretação errônea do órgão fazendário, não podem ser glosados.

Conclui que não infringiu os dispositivos apontados e pela improcedência do Auto de Infração.

A Procuradoria Geral do Estado, fls. 178/179, por meio da Douta Procuradora da PROFIS, em 18.06.09, considerou presentes motivos jurídicos com capacidade para provocarem a revisão do acórdão, ora recorrido e que a arguição de nulidade da decisão de 1ª instância administrativa deve ser acolhida, ainda que o motivo da nulidade não seja o indeferimento da perícia, conforme indicado pelo sujeito passivo. Assim, manifestou opinativo pelo reconhecimento da nulidade da decisão recorrida, justificando que a recorrente em sua impugnação requer expressamente a produção de provas pericial e a decisão emanada da JJF por omissão não se pronuncia acerca do requerimento do sujeito passivo, em prejuízo e cerceamento do direito à ampla defesa, consagrada na Constituição Federal.

Os autos retornam ao CONSEF A 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, através do Acórdão nº CJF 0082-11/10, fls. 181/184 votou pela nulidade da decisão de primeira instância, por não ter sido apreciado o pedido de perícia implicando cerceamento do direito de defesa, nos termos do art. 18, II do RPAF BA, segundo o qual são nulos os atos praticados com preterição do direito de defesa e as decisões não fundamentadas. Comunga com o opinativo da PGE/PROFIS, posicionando pela nulidade da decisão recorrida, retorno do processo à primeira instância para que seja proferida nova decisão com pronunciamento sobre o pedido de realização da perícia formulada pelo sujeito passivo.

Autuantes e autuado foram devidamente cientificados do Acórdão CJF conforme cópias de fls. 187/188 e 190 do PAF, e não se manifestaram.

Created with

 nitroPDF® professional  
download the free trial online at [nitropdf.com/professional](http://nitropdf.com/professional)

## VOTO

Cuida o presente Auto de Infração da exigência de ICMS por utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar.

Cumpre, preliminarmente, apreciar o pedido de realização de perícia técnica para avaliar se resta ou não a diferença apontada pela fiscalização.

Prova Pericial. Perícia, conforme indica o art. 150, II RPAF, implica realização de vistoria ou exame de caráter técnico e especializado que se presta ao esclarecimento de certos fatos, efetuada por pessoa de reconhecida habilidade ou experiência técnica na matéria questionada. Não vislumbro, entretanto, tal necessidade, tendo em vista que a solução da matéria em questão, avaliar a diferença apontada pelo fisco, independe de tal providência, nem mesmo de qualquer outra diligência, tendo em vista que as provas materiais representadas pelos diversos demonstrativos e documentos foram juntados aos autos. Por outro lado, sequer o autuado informou quais pontos suscitariam a providência pericial. Indefiro, portanto, tal pedido, conforme art. 147, §2º, II, RPAF.

No mérito, alega o autuado que inexiste a infração e que a base de cálculo está de acordo com a soma das rubricas presentes na legislação para a operação de transferência interestadual para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Relaciona os componentes desse custo de transferência, sob a justificativa de tratar-se de números abertos, a exemplo do enunciado pela Decisão Normativa CAT-5, da Secretaria da Fazenda de São Paulo, concluindo que o contribuinte tem o direito de transferir o bem pelo custo contábil integral.

Defende ainda o autuado que o termo acondicionamento inclui todos os custos necessários ao acondicionamento dos produtos, além de manutenção, amortização e depreciação relativa ao prédio e maquinário; diz que havendo circulação de mercadorias, esta provoca o frete CIF, indevidamente glosado pelos Auditores.

No caso em comento, a ação do Fisco foi dirigida à glosa de determinados valores que foram utilizados ao arreio da legislação que rege o ICMS e que, portanto, não poderiam ser apropriados a título de crédito.

Com relação ao primeiro argumento, de que “o preço de transferência está condizente com a legislação e vigor”, verifico que o trabalho fiscal foi dirigido no sentido inverso, apurando que a base de cálculo prescrita na Lei Complementar 87/96 (art. 13, § 4º, II), nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma de custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, de forma específica, não admitindo nenhum outro tipo de custo.

A autuação foi feita com base na planilha de custo de produção apresentada pelo autuado (fls. 41/42, em amostra), onde consta de forma discriminada os itens do custo de produção. Desses, foram separados os custos que estão de acordo com a LC 87/96 (matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento), expurgado os demais itens.

Após a apuração do custo de produção unitário, foi confrontado com a base de cálculo consignada em cada nota fiscal de transferência (fls. 15/27), determinando a diferença entre o valor previsto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 e o que foi consignado a maior, de acordo com o demonstrativo ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, aplicando a alíquota interestadual prevista na legislação sobre a diferença apurada, para calcular o valor do crédito utilizado a mais que o que seria de direito (fls. 15/27, em amostra).

Considerando que os sacos de cimento estão em embalagens de 50 kg, transformou numa mesma unidade para possibilitar o comparativo entre os valores registrados nas notas fiscais de transferências (fl. 13).

Assim, a discussão, no caso concreto está centrada na base de cálculo a ser corretamente utilizada nas transferências das mercadorias relacionadas nos demonstrativos de fls. 15/27.

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 Lei Complementar 87/96 que, em comando da própria Constituição Federal diz caber à lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais definindo os fatos geradores e contribuintes (art. 155, § 2º, XII, “i” e art. 146, III, “a”).

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, antes, o contribuinte, as regras para o estabelecimento da base de cálculo do ICMS, deve ser buscada a partir do texto constitucional. Este remete para a Lei Complementar, que traçará linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência a unidade e coerência do ordenamento jurídico nacional. A base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96 (texto reproduzido no Estado da Bahia no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96).

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.

Assim, nas operações interestaduais de transferências, sendo a definição da base de cálculo matéria reservada à Lei Complementar, não pode ser modificada por lei estadual, seja de Sergipe, seja de Minas Gerais ou da Bahia, muito menos pela Decisão Normativa CAT-5, da Secretaria da Fazenda de São Paulo. Permitido fosse a cada Estado interpretar à LC 87/96, de acordo com os seus interesses, importaria em grande insegurança jurídica e com prejuízos ao pacto federativo. O legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como “o custo da mercadoria produzida”, dando sua interpretação para o que significa este custo. Não foi dada liberdade ao intérprete 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: base de cálculo das transferências interestaduais. Muito menos ainda, poderiam ser feitas alterações, em atenção ao regramento da hierarquia presente em nosso ordenamento jurídico, mediante a imposição de decretos ou mesmo normas ditas complementares, art. 100, CTN, à semelhança da antes mencionada DN CAT-5/05, citada em sua defesa pelo autuado.

Isto posto, a operação de transferência de mercadorias produzidas em um Estado e remetido para estabelecimento localizado em outro Estado, ainda que pertencente ao mesmo titular, deve ser tratada necessariamente da forma prevista na Lei Complementar.

Com relação à rubrica condicionamento destacado pelo autuado, entendo não possuir o alcance querido pelo sujeito passivo, uma vez a LC 87/96, não faz tal prescrição, não podendo incorporar no seu conceito os “custos diretos e indiretos necessários para a produção de produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica”.

Created with

 nitroPDF® professional  
download the free trial online at [nitropdf.com/professional](http://nitropdf.com/professional)

De igual forma, o frete com cláusula CIF é uma despesa operacional e não custo com produção. Até porque surge num momento posterior à formação do custo quando a produto já está formado. Além disso, é juridicamente inaplicável, pois não estão presentes as figuras de remetente e destinatário como pessoas jurídicas distintas.

Logo, ao constituir base de cálculo de forma não prevista na mencionada LC respaldada, como sabemos, na Constituição Federal, o autuado assume o risco e a responsabilidade pela exigência do crédito tributário, além de suportar o consequente o ônus financeiro. Ainda que tenha agido em cumprimento à orientação dada pela própria administração do Estado de Sergipe, a obrigação tributária existente com o Estado da Bahia deve ser preservada.

Logo, no caso presente, 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, e não o custo total, assim entendida a soma do custo da matéria prima, matéria secundária, mão de obra e acondicionamento, segundo disposto no inciso II da norma supra citada. Tal regra de tributação não pede ser desprezada em função da imposição de outros diplomas legislativo, caso isto se admita, estaria descaracterizada toda a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual.

Ainda mais porque nas operações de transferência de mercadoria, apesar da circulação física, não se observa um negócio jurídico mercantil, não existe transmissão de titularidade. Apesar da circulação física não há circulação jurídica, porque a operação não foi realizada entre duas pessoas distintas. Em outras palavras, não houve a mudança de proprietário ou de possuidor. Não ocorrendo, portanto, a mudança de titularidade.

No entanto, tais transferências, são consideradas fatos geradores de ICMS, tendo em vista opção exercida pelo legislador das normas gerais. Com acerto, sobretudo, quando a mercadoria é transferida para estabelecimento do próprio remetente, mas situado no 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 o estabelecimento de origem com também para o estabelecimento de destino.

A partir de então fácil é o entendimento: 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 alinhavado pela LC 87/97, 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 o ICMS é um imposto sobre o consumo, o encargo dele decorrente é, no final, suportado pelo consumidor final. Produtor, distribuidor e comerciante se resolvem mediante o sistema de crédito do imposto pago na etapa anterior (não cumulatividade). Mantido o entendimento da autuada, a lógica do ICMS estaria comprometida, uma vez que o Estado onde localizado está o consumidor final, tendo recebido transferência com valor a maior, deixaria de receber parcela do produto que lhe competia no sistema de repartição engendrado pelo ICMS.

Caso toda a explanação não bastasse, tal situação fere o pacto federativo que é princípio constitucional expresso (art. 18 e 60, § 4º, CF 88) - além do princípio da autonomia distrital - a não admitir que Estados e Distrito Federal se locupletem uns às custas dos outros.

Assim é que a Lei Complementar a sujeitar todas as pessoas políticas da Federação tem a função impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo do ICMS. Mesmo tendo a competência legislativa estadual, os Estados e Distrito Federal devem estrita emanadas do texto complementar. Nessa política tributária é que o le<sup>l</sup> base de cálculo nas operações de transferências, no caso em tela, relac

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.

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, II da Lei Complementar 87/96 não pode ser modificado por lei estadual e muito menos por Decisões Normativas, tendo em vista que são regras hierarquicamente inferiores à mencionada LC. Caso se entenda ao contrário, cada Estado poderia interpretar à LC 87/96, de acordo com os seus interesses, o que certamente geraria uma enorme insegurança jurídica.

Enfatizo que este posicionamento (interpretação literal do art. 13, § 4º da LC 87/96), não é um posicionamento isolado, haja vista que conforme anteriormente apreciado, foi manifestado pelo STJ (RE 707.635-RS). Constatou que a restrição imposta pela LC 87/96, referente a matérias-primas, materiais secundários e de embalagem (acondicionamento), estende-se a outros dispositivos e diplomas legais, conforme ressaltado pelos autuantes (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, CJF 234/12-04 e CJF 340-11/06.

Entendo que o legislador ao estabelecer regra limitativa de componentes do custo de produção para estabelecer 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 que 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 no art. 93, §5º, II c/c art. 97, VIII do RICMS/BA.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206891.0042/08-0, lavrado contra **CIMENTO SERGIPE S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$610.377,71**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de julho de 2010.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - RELATOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA - JULGADOR