

**PROCESSO** - A. I. N° 206891.0015/10-4  
**RECORRENTE** - CIMENTO SERGIPE S/A - CIMESA (CIMENTO POTY)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF n° 0098-01/11  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 08/11/2011

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0312-11/11

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA 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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF n° 0098-01/11), que julgou Procedente a presente autuação, que exige ICMS no valor de R\$1.667.598,90, acrescido de multa de 60%, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal 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 outubro de 2006.

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. Está consignado que, por força de disposição constitucional (artigos 155, § 2º, XII, “i”, e 146, III, “a”), a Lei Complementar nº 87/96, no seu art. 13, § 4º, II, prescreve que na situação arrolada na autuação a base de cálculo deve corresponder aos custos da mercadoria produzida, o que corresponde à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Está registrado que a LC 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. Consta que, assim, os demais gastos foram expurgados para a determinação da base de cálculo legal, implicando estorno do respectivo crédito fiscal. É mencionado que os fretes com a cláusula CIF são inaplicáveis às transferências, por não existir a figura do remetente-vendedor e do destinatário-comprador. Está registrado que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pelo próprio autuado, na qual são discriminados os itens dos custos de produção. É dito que o ICMS exigido foi apurado segundo o demonstrativo “Estorno de Crédito – Custo de Transferência” (fls. 16 a 27), que também se encontra em meio eletrônico (fl. 11). É citada farta jurisprudência sobre a matéria.

A Junta de Julgamento Fiscal dirimiu a lide administrativa de acordo com os seguintes fundamentos, *in verbis*:

*“O Auto de Infração traz a exigência de ICMS em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal do imposto, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem em montante superior àquele estabelecido em Lei Complementar.”*

*Em sede de preliminar, o autuado solicita que seja realizada perícia técnica ou revisão do lançamento, para evitar a ocorrência de bis in idem em virtude de coincidência de períodos fiscalizados no que tange aos Auto de Infração nos 206891.0005/10-9, 206891.0014/10-8, 206891.0015/10-4 e 206891.0017/10-7.*

*Indefiro essa solicitação do autuado, pois os Autos de Infração citados acima, apesar de se referirem ao mesmo período e à mesma matéria tratada no presente lançamento, foram lavrados contra estabelecimentos distintos do autuado. Conforme consta nos controles da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, os Autos de Infração em comento foram lavrados contra os seguintes estabelecimentos: Inscrição Estadual 062.118.474 (A.I. 206891.0005/10-9), Inscrição Estadual 025.718.827 (A.I. 206891.0014/10-8), Inscrição Estadual 065.124.357 (A.I. 206891.0015/10-4) e Inscrição Estadual 069.133.000 (A.I. 206891.0017/10-7).*

*Ainda em sede de preliminar, o autuado suscita a nulidade do Auto de Infração, argumento que nas transferências entre estabelecimentos de uma mesma empresa não há incidência de ICMS, pois não há mudança de titularidade e, para robustecer sua tese, cita a Súmula 166/STJ.*

*Afasto essa preliminar de nulidade, pois, a incidência de ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa está prevista em expressas disposições da legislação tributária (art. 12, I, da LC 87/96; art. 4º, I, da Lei Estadual nº 7.014/96; e art. 2º, I, do RICMS-BA). Os dispositivos normativos citados apresentam as seguintes prescrições:*

*LC 87/96:*

*Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;*

*Lei Estadual nº 7.014/96:*

*Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;*

*RICMS-BA (aprovado pelo Decreto nº 6284/97):*

*Art. 2º Nas operações internas, interestaduais e de importação, considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento:*

*I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, inclusive em caso de transferência, assim entendida a remessa de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo titular;*

*Diante do conteúdo nos dispositivos acima transcritos, não pode o órgão julgador administrativo deixar de aplicá-los, uma vez que é vedado a este declarar a ilegalidade ou a constitucionalidade de norma posta no ordenamento ou negar-lhe a aplicação, conforme determina o art. 167, incs. I e III, com a seguinte redação, “in verbis”:*

*Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:*

*I - a declaração de constitucionalidade;*

*[...]*

*III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.*

*Ressalto que as decisões judiciais citadas na defesa e, em especial, à Súmula nº 166 do STJ, não podem afetar a aplicação das normas de incidência do ICMS nas transferências entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte, bem como não vinculam as decisões deste órgão julgador administrativo.*

*O autuado pugna pela improcedência da autuação, alegando, em síntese, que a lista de custos citados no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, é exemplificativa. Diz que a Constituição Federal não permite restrições ao direito ao crédito fiscal de ICMS, ao passo que o CTN indica solução no sentido de que essa disposição da LC 87/96 é genérica e engloba conceitos das ciências contábeis e do direito tributário.*

*A ação fiscal foi desenvolvida mediante a apuração da base de cálculo de acordo com a prescrição contida no art. 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, o qual estabelece que nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, a base de cálculo deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendido o somatório do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não tendo sido admitido nenhum outro tipo de custo.*

*Verifico 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, 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 calcular o valor do crédito fiscal utilizado a mais pelo autuado.

A discussão reside, portanto, 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”.

Ao contrário do entendimento do autuado, as regras para a determinação da base de cálculo do ICMS, devem ser buscadas a partir do texto constitucional. Este remete para a Lei Complementar, que traça as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à coerência do ordenamento jurídico nacional. A base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências entre estabelecimentos de uma mesma empresa está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, § 8º, inc. II, da Lei nº 7.014/96, abaixo transcrito:

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, 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 norma estadual. Permitir que cada Estado interpretasse a LC 87/96 de acordo com os seus interesses, acarretaria insegurança jurídica e implicaria 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 determinação da base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa. Dessa forma, não há como acolher o argumento defensivo atinente à Norma de Procedimento Contábil (NPC) e à aplicação do disposto no art. 110 do CTN.

O entendimento pacificado neste CONSEF é no sentido de que, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos pertencentes a um mesmo titular, o tratamento a ser dispensado, necessariamente, deve ser aquele previsto no art. 13, § 4º, da LC 87/96, sendo que os custos listados no inciso II desse dispositivo legal (matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento) devem ser entendidos como sendo uma lista fechada, o que põe por terra a aplicação do entendimento esposado na Decisão Normativa CAT-5/2005.

O desembolso com o frete CIF constitui uma despesa operacional, e não um custo com produção. Essa despesa surge em um momento posterior à fabricação do produto e à apuração do custo fabril. Não há como se aplicar ao caso em análise o tratamento dispensado ao frete CIF pela legislação do PIS/COFINS. Além disso, o conceito de frete CIF nas transferências é juridicamente inaplicável, pois faltam as figuras de remetente e de destinatário como pessoas jurídicas distintas.

Em relação aos créditos glosados atinentes à “manutenção, amortização e depreciação” e “energia elétrica”, não assiste razão ao autuado, pois, conforme foi detalhado acima, tais custos não estão dentre os relacionados no art. 13 §4º, II, da LC 87/96, dispositivo que não pode ser interpretado de forma extensiva, como pleiteia o autuado.

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 inc. II do § 4º do art. 13 da LC 87/96, e não o custo total. Essa regra de tributação não pode ser desprezada, em função da imposição de outros diplomas legislativos, especialmente de regramentos atinentes ao Imposto de Renda e ao PIS/COFINS, pois essas disposições são específicas para aqueles tributos de competência federal, não se aplicando em relação ICMS, cuja competência legislativa é do Estado ou do Distrito Federal.

Admitir a situação defendida pelo contribuinte terminaria por ferir o pacto federativo e do princípio da autonomia distrital, que não admite que Estados e Distrito Federal se locupletem uns à custa dos outros. A Lei Complementar sujeita todas as pessoas políticas da Federação e tem, dentre as suas funções, a delimitação dos 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, no qual o legislador procurou delimitar a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa, objetivando promover uma justa partilha do imposto entre o estado produtor e o consumidor.

Quanto à alegada inobservância ao princípio constitucional da não cumulatividade, ressalto que no caso em tela esse princípio foi observado, considerando o limite expressamente contido no art. 13, § 4º, inc. II, da Lei Complementar 87/96, o qual foi reproduzido no art. 17, § 8º, inc. II, da Lei Estadual nº 7.014/96. A legislação do ICMS do Estado da Bahia trata a respeito dessa questão conforme dispositivos que transcrevo a seguir, extraídos do RICMS-BA:

Art. 56. A base de cálculo do ICMS, nas operações internas e interestaduais realizadas por comerciantes, industriais, produtores, extratores e geradores, quando não prevista expressamente de forma diversa em outro dispositivo regulamentar, é:

[...]

V - na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular:

[...]

b) o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra; ou

c) tratando-se de mercadoria não industrializada, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente;

Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

...

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

[...]

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

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

[...]

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

Desse modo, 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. Ademais, cabe salientar que não é da competência deste órgão julgador administrativo a declaração de constitucionalidade da legislação tributária estadual, ao teor do disposto no art. 167, I, do RPAF/99.

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, inc. 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, II, 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 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 de Fazenda Estadual, a exemplo dos Acórdãos CJF Nos 0409-11/03, 0234/12-04 e 0340-11/06 e, mais recentemente, dos Acórdãos CJF Nos 0383-12/08 e 0387-12/08, sendo que deste último transcrevo trechos do voto proferido pelo insigne relator, o Conselheiro Tolstoi Seara Nolasco:

*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 aquinhar 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 abranger 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 ao produto final; por mão-de-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.*

[...]

*Nessa mesma linha de intelecção, 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, positivada no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96. 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 e as disposições do RICMS do Estado de Minas Gerais, bem como toda e qualquer norma de outra unidade federativa que venha a dar interpretação extensiva à delimitação da base de cálculo fixada na Lei Complementar nº 87/96, para fins de transferências interestaduais.*

[...]

*Da mesma forma, as normas que regulam o tributo federal não podem ser aplicadas ao regime de apuração do ICMS, que é tributo de competência estadual, com legislação própria. Essa circunstância reforça a tese de que a interpretação da Lei Complementar nº 87/96, na fixação da base de cálculo nas transferências interestaduais, deve ser restritiva, nos exatos termos do texto legal, pois fixada para fins exclusivos de tributação na origem e no destino das mercadorias.*

*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 na operação subsequente, a se realizarem no Estado de destino das transferências, cabendo a este o recebimento do imposto sobre estas parcelas. Afasto, assim, as teses defensivas quanto à ilegalidade da base de cálculo utilizada nas transferências interestaduais, em concordância, mais uma vez, com o Parecer da Procuradoria Estadual.*

*Dessa forma, considerando o acima exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo inalterada a Decisão da 1ª Instância de julgamento.*

*Por tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento produtor situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadorias para 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 crédito utilizado a mais do que o previsto no estabelecimento destinatário, 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-BA.*

*Por fim, ressalto que a multa indicada na autuação, no percentual, de 60%, está correta e é a prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, para a irregularidade que foi apurada, não cabendo a esse órgão julgador administrativo apreciar aspectos relacionados à constitucionalidade da legislação tributária estadual, ao teor do disposto no art. 167, I, do RPAF/99. Quanto ao pedido de redução ou de dispensa da multa, não há como ser atendido o pleito defensivo, haja vista que se trata de multa por descumprimento de obrigação tributária principal e, portanto, matéria da competência exclusiva da Câmara Superior do CONSEF, nos termos do art. 169 do RPAF/99.*

*Pelo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.*

Inconformado, o sujeito passivo interpôs o Recurso Voluntário de fls. 223/247, afirmando que não há incidência de ICMS nas operações de deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, conforme previsto na Súmula 166/STJ. Explica que inexiste transferência de propriedade quando uma mercadoria é deslocada de um estabelecimento para outro do mesmo

titular e, portanto, não ocorre fato gerador do ICMS e não há como se falar em incidência do imposto e em crédito a favor do fisco, razão pela qual requer a anulação do lançamento. Transcreve o disposto na Súmula nº 166/STJ, bem como Decisão do STJ sobre a matéria.

Sustenta que as restrições ao aproveitamento do crédito fiscal de ICMS conferidas por legislação infraconstitucional colidem com a Constituição Federal, a qual não criou limitações ao direito de crédito, salvo quanto às operações isentas ou não sujeitas à incidência desse imposto. Diz que a matéria em análise deve ser apreciada partindo dessa premissa. Cita doutrina e dispositivos da Constituição Federal, tudo para embasar sua tese.

Menciona que a matéria em discussão no presente caso cinge-se em determinar se a regra do art. 13, §4º, II, da LC 87/96, encerra uma lista fechada ou meramente exemplificativa de elementos integrantes do custo de produção.

Divergindo do entendimento dos autores, considera que a relação de custos citada no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, é exemplificativa, pois a Constituição Federal não possibilita restrições ao direito de crédito, bem como porque o CTN indica solução no sentido de que a previsão da Lei Kandir é genérica e engloba conceitos advindos da contabilidade e do direito tributário.

Afirma que a Constituição Federal, ao determinar que a lei complementar discipline a base de cálculo do ICMS, observando as normas gerais ditadas pelo CTN, também informa que não podem ser criadas novas restrições ao direito de crédito dos contribuintes decorrentes da não cumulatividade (salvo os casos de isenção e não incidência); ao passo que o disposto no art. 110 do CTN deve ser interpretado de modo a impedir que a legislação altere conceitos de outras áreas conhecimento, que sejam utilizadas na definição da base de cálculo dos impostos e dos elementos que a compõem, sob pena de se alterar o regramento constitucional sobre a matéria.

Diz que o conceito de “custo de produção”, utilizado na definição da base de cálculo do ICMS, deve ser retirado de campo próprio das ciências contábeis e do direito comercial, não comportando restrições impostas pela legislação tributária, sob pena de violação do princípio da não cumulatividade e da interpretação teleológica da sistemática constitucional.

Transcreve o conceito de “custos de produção” contido na Norma de Procedimento Contábil (NPC) nº 02 do IBRACON (Instituto Brasileiro de Contabilidade) como:

*“8. Custo é a soma dos gastos incorridos e necessários para a aquisição, conversão e outros procedimentos necessários para trazer os estoques à sua condição e localização atuais, e compreende todos os gastos incorridos na sua aquisição ou produção, de modo a colocá-los em condições de serem vendidos, transformados, utilizados na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que façam parte do objeto social da entidade, ou realizados de qualquer outra forma.*

*(...)*

*11. O conceito de custo, conforme aplicado a estoques produzidos na entidade, é entendido como sendo o somatório dos gastos com matéria-prima, mão-de-obra direta e outros gastos fabris (mão-de-obra indireta, energia, depreciação, etc), excluídos aqueles atribuíveis à ocorrência de fatores não previsíveis, tais como efeitos de ociosidade e de perdas anormais. Gastos gerais e administrativos, quando não claramente relacionados com a produção, não são incorporados ao custo dos estoques”*

Menciona que, segundo a citada NPC 02, cuja fotocópia foi acostada às fls. 141 a 146, no conceito de “custo de produção” se enquadram os gastos incorridos e necessários à produção de determinado bem, até a etapa em que o mesmo se encontre em condições de ser comercializado. Diz que, em relação aos bens produzidos, o custo de fabricação é composto pela soma dos gastos com matéria-prima, mão-de-obra direta e quaisquer outros gastos fabris (como mão-de-obra indireta, energia, depreciação, etc.), excluídos apenas aqueles cuja ocorrência seja imprevisível.

À luz do disposto acima, define os termos “matéria-prima”, “material secundário”, “mão-de-obra” e “acondicionamento” e, em seguida, reitera que todos os gastos efetuados pela empresa até a conclusão do produto incluem-se no conceito de “custo de produção” e, portanto, a relação dos custos listados no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, é meramente exemplificativa. Conclui que os gastos com energia elétrica, combustíveis, aluguéis, arrendamento, depreciação e todos os outros

custos glosados pelos autuantes compõem o “custo de produção” e, assim, integram o preço de transferência. Para embasar seu argumento, cita doutrina.

Após transcrever a Decisão Normativa CAT 05/2005, da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, que concluiu pelo entendimento de que o disposto no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, não deve ser interpretado de forma taxativa, o defendente afirma que o posicionamento não poderia ser outro, pois o que para uma empresa é um insumo, para outra não o é. Aduz que uma pré-definição de insumo poderia conduzir à violação do princípio constitucional da não cumulatividade, como diz ter ocorrido no caso em análise.

Diz que a energia elétrica constitui um insumo para o setor industrial e, portanto, com direito à apropriação do crédito fiscal (art. 33, II, “b”, da LC 87/96), mas não o é para o setor comercial, conforme Decisão do STJ que cita. Repisa que a energia elétrica é consumida no seu processo produtivo e, como gera direito a crédito, deve ser considerada como custo de produção.

Menciona que a extensão do custo de produção é adotada também por outras legislações tributárias, especialmente pelo artigo 290 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, cujo teor transcreveu. Frisa que a definição de custo de produção deve ser una para fins tributários, não sendo permitidas variações conforme os entes político, sob pena de afronta ao princípio da segurança jurídica. Faz alusão a consulta formulada à Secretaria da Receita Federal acerca de crédito de PIS/COFINS, cuja resposta foi no sentido de que são consideradas como custo de produção as despesas com aluguéis/arrendamentos de máquinas, veículos e equipamentos e também aquelas relativas à manutenção de máquinas e equipamentos.

Salienta que os valores computados como custo de produção pela empresa estão respaldados na legislação, a exemplo dos combustíveis adquiridos para uso no maquinário de produção, os materiais e serviços de manutenção contratados em razão dos desgastes sofridos pelas máquinas e utensílios consumidos no processo produtivo, os aluguéis e arrendamentos de máquinas vinculadas ao processo produtivo, depreciações etc.

Assevera que o frete CIF, por definição, é custo de produção englobado na interpretação extensiva do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96. Destaca que o art. 13, § 1º, II, “b”, da LC 87/96, prevê que o custo referente ao frete deve ser levado em conta pelo contribuinte, caso o transporte seja efetuado por conta do próprio remetente. Ressalta que as cláusulas CIF e FOB não guardam relação direta e necessária com operação de compra e venda ou mercantis, mas apenas designam a responsabilidade pelo custo do transporte e pela entrega da mercadoria. Para embasar seu entendimento, traz à colação resposta a consulta formulada à Secretaria da Receita Federal sobre o direito ao crédito do PIS/COFINS relativamente a fretes.

Referindo-se à glosa dos créditos atinentes à manutenção, amortização e depreciação, afirma que tais rubricas estão albergadas pela interpretação extensiva e sistemática do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, bem como não se pode perder de vista que o termo acondicionamento é mais extenso e inclui todos os custos direto e indiretos necessários ao acondicionamento de produtos, inclusive os relativos à mão-de-obra, tecnologia e pessoal.

Afirma que, pelo acima exposto, a apuração dos custos de produção, para determinação do preço de transferência de mercadorias entre seus estabelecimentos, foi efetuada em conformidade com a legislação constitucional e infraconstitucional aplicável. Diz que, desse modo, todos os custos glosados pelos autuantes o foram de modo indevido, pois amparado em interpretação que viola o princípio da não-cumulatividade, a regra do art. 110 do CTN c/c art. 146, III, “a”, da Constituição Federal, bem como o conceito de custo de produção vertido pela legislação tributária, em especial do art. 290 do RIR/99.

Salienta que a multa indicada no Auto de Infração, no percentual de 60%, viola os princípios do não confisco, da proporcionalidade e da garantia constitucional à propriedade. Discorre acerca desses princípios e cita farta doutrina e jurisprudência. Assevera que, por se tratar de multa confiscatória e desproporcional, é a referida pena constitucional e, portanto, deve ser afastada ou reduzida a um patamar razoável, não superior a 10% do valor do tributo.

Ao finalizar, o autuado solicita que seja acolhido o pleito contido na preliminar e que, também, acatada a defesa, para julgar improcedente o Auto de Infração, inclusive quanto à redução da multa.

Pugna, ao final, pelo Provimento do apelo interposto.

A PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 260/261, opina pelo não provimento do Recurso Voluntário, sob os seguintes fundamentos: **a)** o art. 12, da Lei Complementar nº 87/96, prevê a incidência do ICMS na saída de mercadoria, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, em especial atenção ao princípio da autonomia dos estabelecimentos; **b)** a matéria relativa à base de cálculo é exclusiva de lei complementar, por ser o instrumento normativo previsto constitucionalmente para determinar as regras gerais do ICMS, evitando, com isso, os efeitos da guerra fiscal; **c)** a regra prevista no art. 13, da Lei Complementar nº 87/96, não permite alargamento; e **d)** a multa aplicada é a prevista para a infração em tela, não cabendo ao CONSEF, nos termos do art. 167, do RPAF, apreciar alegação de inconstitucionalidade.

## VOTO

Consoante relatado, a discussão travada no presente processo administrativo fiscal refere-se à base de cálculo nas operações de transferências de produtos industrializados entre estabelecimentos do mesmo titular, que, por força do art. 146, III, “a”, da Constituição Federal, foi definida pela Lei Complementar nº 87/96, cujo art. 13, parágrafo 4º, II, estabelece:

*“Art. 13 – A base de cálculo do imposto é:*

*§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:*

*(...)*

*II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;”.*

O dispositivo é claro e, a meu ver, não comporta interpretação extensiva de modo a incluir no custo de produção outras rubricas não especificadas, sob pena de se inserir um subjetivismo indesejável na definição da correta base de cálculo da operação, além do risco de ficar a cargo do contribuinte decidir a que Estado da Federação recolherá a maior parte do imposto devido.

A limitação imposta na legislação vigente, ao revés do quanto sustenta o recorrente, não representa violação ao princípio da não-cumulatividade, pois a Lei Complementar, na verdade, restringe as rubricas que podem ser consideradas na apuração da base de cálculo nas operações de transferências entre estabelecimentos de mesma titularidade, reduzindo, por conseguinte, a carga tributária a ser suportada pelo estabelecimento de origem. O crédito será equivalente ao débito calculado de acordo com a regra da Lei Complementar nº 87/96, o que, ao revés de violar a não-cumulatividade, realiza tal princípio.

Transportando para o caso concreto a norma do art. 13, parágrafo 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, pode-se constatar que o sujeito passivo incluiu na base de cálculo das operações de transferências oriundas de estabelecimentos fabris da mesma titularidade dos destinatários valores indevidos, relativos a combustíveis, material de manutenção, refratários, serviços de manutenção, fretes, aluguéis, arrendamentos, prêmios de seguros, comunicações, contribuições, doações, relações públicas, publicidade, depreciação, amortização, exaustão etc. Saliente-se que essas rubricas não foram impugnadas pelo sujeito passivo, muito menos foram trazidos aos autos elementos probatórios capazes de infirmar o trabalho realizado pelos autuantes, no particular.

Pois bem. Ao agir dessa maneira, inserindo valores indevidos na base de cálculo das operações de transferência, o sujeito passivo acabou por impor ao Estado da Bahia a absorção de um crédito inflado, superior ao efetivamente devido, rendendo ensejo à incidência do art. 93, do RICMS, *in verbis*:

*“Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em*

contrário:

(...)

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

I – se o imposto for destacado a mais do que o devido no documento fiscal;

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

É importante ressaltar que a tese recursal de que não incide ICMS nas operações de transferências entre estabelecimentos de mesma titularidade é impertinente para a presente acusação de utilização indevida dos créditos oriundos dessas operações de transferências. Isso porque, uma vez se concluindo pela não incidência do ICMS em tais operações, todo o valor lançado a crédito pelo sujeito passivo seria indevido, a teor do §1º, do art. 20, da Lei Complementar nº 87/96, *in verbis*:

"§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento".

Além disso, por mais que não se desconheça o entendimento jurisprudencial cristalizado na Súmula nº 166, do Superior Tribunal de Justiça, a tributação incidente nas operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade serve para viabilizar a repartição de receitas entre os Estados federados de origem e de destino dos produtos transferidos, ficando posteriormente anulada a exigência tributária em virtude do lançamento a crédito do imposto recolhido.

Registre-se, ainda, que a norma prevendo a incidência de imposto nas transferências entre estabelecimentos de mesma titularidade está vigente (art. 12, I, da Lei Complementar nº 87/96), não cabendo a este Conselho de Fazenda afastar a sua aplicação, por força do art. 167, III, do RPAF/99.

Com relação à multa aplicada, trata-se de penalidade prevista na legislação tributária vigente, não cabendo a este Conselho de Fazenda relativizar a sua aplicação por suposta violação ao primado da razoabilidade ou não confisco, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99. O pedido de redução da multa imposta, por se tratar de penalidade incidente sobre descumprimento de obrigação tributária principal, deverá ser formulado perante a Câmara Superior deste Conselho de Fazenda, atendidos os requisitos do art. 159, do RPAF/99.

Ante o exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª 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 **206891.0015/10-4**, lavrado contra **CIMENTO SERGIPE S/A – CIMESA (CIMENTO POTY)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.667.598,90**, 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, 13 de outubro de 2011.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

FABIO DE ANDRADE MOURA – RELATOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS