

**A. I. Nº** - 206891.0015/10-4  
**AUTUADO** - CIMENTO SERGIPE S/A – CIMESA. (VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A.)  
**AUTUANTES** - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO, JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO JORGE e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 28. 04. 2011

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0098-01/11

**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. Não acatada a preliminar de nulidade suscitada e indeferido o pedido de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado, em 10/11/10, para exigir ICMS, no valor de R\$1.667.598,90, 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 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.

O autuado, por meio de representantes legalmente constituídos e em nome da sucessora por incorporação Votorantim Cimentos N/NE S/A, apresenta a impugnação de fls. 112 a 133 e, preliminarmente, suscita a necessidade de realização de perícia técnica ou revisão de lançamentos, para evitar a ocorrência de *bis in idem* em razão de coincidência de períodos fiscalizados no que tange aos Autos de Infração nºs 206891.0005/10-9, 206891.0014/10-8, 206891.0015/10-4 e 206891.0017/10-7.

Afirma 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 inexistência de 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 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 autuantes, 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 uma 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 inconstitucional 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.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 149 a 196 e, inicialmente, explicaram que a ação fiscal foi desenvolvida visando identificar e quantificar a base de cálculo utilizada nas operações interestaduais com produtos transferidos de outra unidade da Federação.

Buscando uma análise de todas as normas que envolvem a matéria sob discussão, transcrevem os artigos 155, § 2º, XII, “i”, e 146, III, “a” e “b” da Constituição Federal de 1988 e o art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96, os quais dão respaldo à Lei Estadual nº 7.014/96 (art. 17, § 7º, II), bem como ao RICMS-BA (art. 56, V, “b”), para estabelecer os elementos constitutivos dos custos de produção a serem considerados para apuração da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual.

Observam que as empresas que operam em mais de um estado não podem se esquecer da regra prevista no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, para que não seja destacado ICMS a mais nos casos de transferências interestaduais, recolhendo aos cofres do estado de origem valor superior ao devido, pois, no conjunto das operações e em decorrência do princípio da não-cumulatividade, o contribuinte sempre pagará o mesmo valor de imposto.

Esclarecem que no corpo do Auto de Infração constam 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. Afirmam que o comando contido no art. 13, §4º, da LC 87/96 é específico, não admitindo outro tipo de custo e, assim, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF) etc. devem ser expurgados quando da apuração da base de cálculo.

Acerca do frete, dizem que os valores foram excluídos porque, sendo cláusula CIF, trata-se de despesa operacional e não custo de produção. Aduzem que o conceito de frete CIF é juridicamente inaplicável às transferências, já que nesse tipo de operação não se têm as figuras do remetente e do destinatário como pessoas jurídicas distintas.

Explicam que a autuação foi baseada na planilha de custos apresentada pelo autuado, onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção, identificados por código de produto. Foram então separadas as rubricas que correspondem a matéria-prima, material secundário e mão-de-obra, de acordo com o previsto no art. 13, §4º, da LC 87/96. Descartados os demais custos por não serem parte integrante de matéria-prima, nem de mão-de-obra, nem de material secundário, tampouco de acondicionamento, tais como: combustíveis, energia elétrica, material de manutenção, refratários, serviços de manutenção, outros materiais (MP); energia elétrica – demanda, energia elétrica – luz, fretes, aluguéis e arrendamentos, impostos e taxas, prêmios de seguros, comunicações, contribuições e doações, relações públicas, publicações e publicidade, gastos gerais, outros serviços, além da depreciação, amortização e exaustão. Foi então elaborado o demonstrativo Estorno de Crédito – Custo de Transferência, tanto em meio magnético (fls. 11), quanto em meio físico (fls. 16 a 27). Em suma, foi considerado o custo de produção fornecido pela empresa com exceção das rubricas depreciação, manutenção e outros, e incluído o valor do ICMS à alíquota original. Citam diversas decisões proferidas por órgãos julgadores administrativos e por tribunais judiciais acerca da matéria em comento.

Com relação à peça defensiva, registram, em preliminar, que não foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexados ao presente processo. Ainda em preliminar, explicam que não há necessidade de diligência, pois os Autos de Infração citados na defesa são referentes a filiais distintas (Salvador, Itabuna, etc.).

Quanto à formação da base de cálculo para as operações em tela, asseveram que o autuado deveria observar o prescrito na LC 87/96. Transcrevem trechos de decisões proferidas neste CONSEF, acerca da matéria em comento. Chamam a atenção para o papel da LC 87/96 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 LC 87/96, que prescreve qual é a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte e salientam que de acordo com esses dispositivos, o método de formação da base de cálculo é reproduzido no art. 56, V, “b”, do RICMS-BA, respaldado no art. 17, §7º, II, da Lei nº 7.014/96. Sustentam que é legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas transferências interestaduais entre estabelecimentos pertencentes a um mesmo titular, para que não haja utilização a mais do crédito a que o destinatário tem direito.

Resumem, então, que o comando contido no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 é específico e não admite outro tipo de custo, além dos elencados nesse dispositivo. Assim, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), etc. devem ser excluídos para efeitos da determinação da base de cálculo, nas operações de transferências em questão. Dizem que, como o frete com cláusula CIF é uma despesa operacional e não custo com produção, é juridicamente inaplicável.

Citam e transcrevem várias decisões de diversos tribunais para consubstanciar o acerto da ação fiscal e transcrevem partes de textos de alguns autores, para concluir que *“retirar do âmbito da Lei Complementar a definição ou fixação da base de cálculo dos impostos, em especial do ICMS, é subtrair a própria efetividade da reserva constitucional”*.

Reportando-se ao Recurso Especial nº 707.635, esclarecem que lei estadual não pode alterar o alcance do que está definido na LC 87/96 quanto à composição da base de cálculo nas transferências de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades federadas, por se tratar de questão de limitação constitucional ao poder de tributar, visando manter o equilíbrio entre as unidades da Federação.

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 Baleeiro, para fundamentar o 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 altere os conceitos e institutos de direito privado, objetivando expandir a competência tributária prevista no texto constitucional, preservando a rigidez do sistema de repartição das competências tributárias entre os entes da Federação.

Dizem que a decisão, quanto aos conceitos de custos de produção, deve ser tomada a partir da doutrina e das normas gerais do direito tributário, nos termos dos artigos 109 e 110 do CTN. Destacam que, nessa linha de pensamento, surgindo controvérsias, 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 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 LC nº 87/96, por mandamento da CF/88, fixou os elementos de custo de produção que deverão compor ou formar a base de cálculo do ICMS, 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.

Tratando sobre os elementos básicos do custo industrial, transcrevem textos da Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, que definiram em trabalho de pesquisa os quatro elementos listados na LC 87/96 (materiais, material secundário, mão de obra e custos indiretos de fabricação), reafirmando tal definição em outros trabalhos da área contábil, os quais foram citados. Trazem uma resposta a consulta formulada ao Professor Paulo H. Teixeira a respeito dos custos gerais de produção; uma outra de autoria do Presidente do CRC-SE, Dr. Romualdo Batista de Melo sobre os elementos dos custos de produção; apresentam os conceitos de depreciação, despesas com vendas, mão-de-obra, matéria-prima em consulta ao Dicionário de Custos (professores George Sebastião Guerra Leone e Rodrigo José Guerra Leone); mostram ensinamentos formulados pelo auditor fiscal e professor de Contabilidade de Custos, Dr. Creso Cotrim Coelho, a respeito de mão-de-obra; e, por fim, os conceitos idênticos descritos no livro Contabilidade de Custos do professor Eliseu Martins.

Voltando a tratar sobre o componente denominado frete CIF, salientam que por meio de trabalho realizado pelo fisco da Bahia, não divulgado por força de sigilo fiscal, foi constatado que a maioria das empresas, nas operações de entradas de mercadorias industrializadas em transferência interestadual, insere essa parcela do frete na composição da base de cálculo do ICMS, uma vez que se encontra consignada nas notas fiscais a expressão “frete pago pelo emitente”, isto é, o valor do frete está incluso no “preço” da mercadoria.

Aduzem que de acordo com a ciência contábil, essa parcela do frete não é elemento de custo de produção, pois se trata de despesa de venda e constitui um gasto relacionado à atividade de venda, referindo-se, desse modo, a uma despesa operacional. Portanto, o frete nas operações subsequentes de vendas ou transferência, após a produção industrial, é uma despesa, não tendo nenhum vínculo com o custo de produção. Assim, pelo simples fato de não integrar o custo de produção, não poderia compor a base de cálculo nas operações de transferência interestadual.

Visando melhor contextualizar essa questão, trazem à colação a “planilha de custos” desenvolvida por George Sebastião Guerra Leone, na qual é apresentada uma classificação de todos os elementos de custo, onde se verifica, mais uma vez, que apenas os já mencionados elementos devem ser utilizados na formação da base de cálculo do ICMS.

Quanto à utilização do custo de energia elétrica, citam e transcrevem a Súmula nº 12 do Conselho de Contribuintes, 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”*.

Enfatizam que o STJ firmou jurisprudência no sentido de que energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumo, matéria-prima, nem produto intermediário, por não se incorporarem nem serem consumidos em contato direto com o produto, enquadrando-se, assim, no conceito de “bens de uso e consumo”, a exemplo dos julgados atinentes aos processos de nº.s AgRg no RE 731885-PR; RESP 518656-RS; AgRg no AG 623105-RJ; e AgRg no RE 826689-RJ. Concluem que energia elétrica (e outras formas de energia), lubrificantes e combustíveis não se enquadram nos conceitos de produtos intermediários, nem de materiais secundários, tampouco no de matéria-prima.

Transcrevem respostas das Consultas de nºs 090/2000 e 56/2002, cujos pareceres, proferidos pela Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná, foram taxativos de que a base de cálculo nas saídas interestaduais de mercadorias pertencentes ao mesmo titular, deveria obedecer ao disposto no art. 13, § 4º, da LC 87/96 (art. 6º, § 4º, da Lei Estadual nº 11.580/96, do Estado do Paraná). Assim, energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação, frete (despesas de vendas), etc., segundo a Ciência Contábil, não podem ser considerados como elementos de custos denominados matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento.

Discorrem sobre a impropriedade contida na legislação do Estado de Minas Gerais, 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/GB. Observam que há similar impropriedade na Decisão Normativa CAT-5, de 15.06.05, do Estado de São Paulo, sob a ótica do professor Alexandre Freitas.

Reproduzem jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, Tribunais Regionais e Superiores, além de acórdão envolvendo o próprio autuado, oriundo do CONSEF/BA, com relação ao tema.

Trazendo julgados proferidos pelo STF, destacam que esse tribunal firmou jurisprudência no sentido de que as leis complementares devem definir os fatos geradores e fixar as bases de cálculo dos impostos de forma expressa e, em regra, nada tem a ver com normas meramente exemplificativas. Ou seja, os temas tratados em leis complementares são prescrições taxativas, especialmente aquelas que tratam sobre a definição ou fixação de base de cálculo dos impostos. Assim, restou pacificado pelo STF e pelo STJ o entendimento de que deve ser aplicado o princípio da legalidade tributária estrita (art. 97, IV, do CTN), ao se definir a extensão da base de cálculo dos impostos, devendo o intérprete se ater ao disposto na lei, não sendo lícito estender ou reduzir a base impositiva do tributo.

Acrescentam que, com base na autonomia administrativa conferida pela Constituição Federal e lastreado no texto constitucional e na LC 87/96, ao detectar operações interestaduais de transferência de produtos industrializados com destaque de ICMS em valor acima do permitido e a consequente utilização a maior como crédito fiscal do imposto pelo estabelecimento destinatário, o fisco deste Estado deve utilizar os meios possíveis para efetuar a constituição do crédito tributário, visando eliminar essa parcela do ICMS que, ao final, teria que este Estado suportar, evitando um ônus financeiro inaceitável.

Sugerem que, tendo em vista que restou demonstrado e comprovado o acerto do lançamento, o Auto de Infração seja julgado procedente.

## VOTO

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 Autos 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 contido 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 inconstitucionalidade 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 inconstitucionalidade;*

*[...]*

*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 admitindo 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 impositiva 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 subseqüentes 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 inconstitucionalidade 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). Constatado que a restrição imposta pela LC 87/96, referente a matérias-primas, materiais secundários e de embalagem (acondicionamento), estende-se a outros dispositivos e diplomas legais, conforme ressaltado pelos autuantes (art. 2º da Port. 607/2006 da SUFRAMA; art. 3º do Dec. 6.008/2006), bem como já foi manifestado em decisões de segunda instância deste Conselho 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 Tolstói 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 aquinhoar o Estado de destino com a maior parcela. Nesse mesmo sentido, interpretamos que o conceito de custo de produção, para fins de transferência, deve ser restritivo, para abarcar tão-somente aquelas parcelas diretamente afetadas ao processo de produção industrial. Por matérias primas, os produtos diretamente incorporados ao produto final; por materiais secundários aqueles que participam diretamente do processo produtivo, como elemento indispensável, sem se agregar do produto final; por mão-obra, aquela afetada diretamente ao processo de produção; e por material de acondicionamento tão-somente os itens utilizados na embalagem das mercadorias que saírem da área de produção.*

[...]

*Nessa mesma linha de inteligência, adotando-se a interpretação gramatical ou literal, se a vontade do legislador fosse a preconizada pelo recorrido, o texto da lei deveria se limitar, por exemplo, às expressões “custo das mercadorias produzidas” ou “custo de produção industrial”, sem descer a detalhes quanto aos componentes do custo, conforme fez a LC 87/96 e a norma estadual baiana, 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 operações subseqüente, a se realizarem no Estado de destino das transferências, cabendo a este o recebimento do imposto sobre estas parcelas. Afasto, assim, as teses defensivas quando 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.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0015/10-4**, lavrado contra **CIMENTO SERGIPE S/A – CIMESA**, (**VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A.**) devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.667.598,90**, 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, 15 de abril de 2011.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – JULGADOR