

A. I. N° - 206891.0005/10-9  
AUTUADO - CIMENTO SERGIPE S/A CIMESA  
AUTUANTES - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO e  
JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO  
INTERNET - 24.05.2011

**2<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0123-02/11**

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

**RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração, ora impugnado, no total de R\$ 107.117,61, por utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federal de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. Multa de 60%.

É necessário verificar o detalhamento consignado no próprio corpo deste auto de infração.

O autuado, às fls. 105 a 127, apresenta a impugnação afirmando que foi autuada por ter se creditado de parcelas (tais gastos com manutenção de equipamentos, energia elétrica, dentre outros) que, na ótica do Fisco, não integram seu “custo de produção” e que, por isso, não poderiam ser aproveitadas na dedução da base de cálculo do ICMS incidente nas operações interestaduais (preço de transferência).

Pede perícia para evitar “bis in idem” em razão de coincidência de períodos fiscalizados objeto de outros autos de infração, pois afirma que foi autuada por suposto creditamento a maior de ICMS em razão de pretensa inclusão indevida de valores em seus “custos de produção” durante o exercício de 2006. Ocorre que a defendant, afora o auto de infração em epígrafe, foi autuada por mais três em relação ao mesmo período, totalizando quatro autuações, referentes aos seguintes processos: 206891.0005/10-9, 206891.0014/10-8, 206891.0015/10-4 e 206891.0017/10-7. Desse modo, tendo em vista a possibilidade de ocorrência de “bis in idem”, em total prejuízo ao patrimônio da Defendente, faz-se mister a realização de perícia técnica ou revisão dos lançamento acima listado, de modo a excluir eventuais repetições de cobrança, o que desde logo se requer.

Aduz quanto ao mérito que o fato gerador do ICMS é operação de circulação de mercadorias, que, ao seu turno, constitui ato de mercancia a demandar, para sua caracterização, a efetiva ocorrência de transferência de domínio.

Entende que sendo inexistente a transferência de propriedade quando uma mercadoria é deslocada de um estabelecimento a outro de um mesmo contribuinte, como ocorre no caso em

tela, não há que se falar em incidência de ICMS, porquanto inócorrente o seu fato gerador; por conseguinte, não se fala, igualmente, em crédito em favor do fisco passível de execução.

Assegura que a referida questão já foi pacificada pela Súmula 166 do Colendo STJ, assim vertida: *Súmula 166/STJ: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.”*

Consigna que o dito entendimento foi recentemente reiterado pelo STJ, em julgamento proferido sob a égide do art. 543-C, do CPC (julgamento de feitos repetitivos). Conforme (*REsp 1125133/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJe 10/09/2010.*)

Complementa que, desse modo, não tendo havido verdadeiras operações de mercancia a justificar a incidência do ICMS, não há que se falar em possibilidade das cobranças insertas no presente auto, razão por que se requer, desde logo, sua anulação, porquanto inexistente a obrigação nele vertida.

Aduz que foi autuada por ter se utilizado, pretensamente, de crédito de ICMS indevido, decorrente da formulação, a maior, de base de cálculo com a inclusão de rubricas que, para o Fisco, não poderiam compor o custo da produção, não prosperando, todavia, o entendimento do autuante, vez que uma interpretação sistêmica da LC 87/96 com o CTN, partindo do princípio constitucional da não-cumulatividade e da regra do art. 146, III, “a”, da Carta, demonstra que não houve qualquer conduta irregular por parte da Defendente.

Consigna que o texto constitucional apenas se determinou o cancelamento de crédito de ICMS – limitando, assim, a regra da não-cumulatividade – às hipóteses em que as operações de aquisição de mercadorias forem gravadas por isenção ou não-incidência, passando a reproduzir texto de Roque Antonio Carrazza sobre a questão.

Nessa mesma linha afirma que José Eduardo Soares de Melo, comentando o art. 20, da LC n. 87/96, diz ser *“injurídica a apontada vedação ao crédito nos demais casos [não consagrados pela CF, quais sejam, isenção ou não-incidência], uma vez que o texto constitucional não cogita da utilização dos bens em atividades estranhas ao seu objeto social, além de ser difícil precisar sua efetiva aplicação”*.

Complementa que a imposição de restrição ao crédito impingida pelo RICMS ou qualquer outra legislação infraconstitucional, viola frontalmente o art. 155, § 2º, II, da CF.

Partindo de tal premissa, entende que, de uma interpretação à luz da Constituição Federal, deve ser analisado o caso em tela, no qual inexistiu qualquer irregularidade por parte da Defendente quando da determinação do seu custo de produção, componente do preço de transferência (base do ICMS nas transferências interestaduais).

Destaca que a principal discussão vertida 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, excluindo-se outros consagrados e reconhecidos pelas ciências contábeis.

Aduz que o ilustre agente autuante entende que a “lista” prevista no referido preceito normativo é taxativa, todavia, tal não é a inteleção fundada no ordenamento pátrio, seja porque a CF, como visto, ao instituir a não-cumulatividade no ICMS não cria nem possibilita restrições ao direito de crédito do contribuinte, salvo nos casos de isenção ou não-incidência, seja porque o próprio CTN indica solução no sentido de que a previsão da Lei Kandir, acima mencionado, é meramente exemplificativa, ou melhor, é genérica, englobando, em seus conceitos, um conjunto de espécies advindas das ciências contábeis e de outras normas, inclusive tributárias.

Alude que a Constituição Federal, em seu art. 146, III, “a”, versa que caberá à lei complementar dispor sobre normas gerais em direito tributário e, em relação aos impostos, disciplinar sua base

de cálculo. Por óbvio, dito comando constitucional deve ser interpretado sistematicamente com o princípio da não-cumulatividade, e suas restrições, também dispostas na Carta, de modo que se chega à conclusão, a par da teleologia integrada dos dois preceitos, que a LC deve dispor sobre a base de cálculo do ICMS, sem, contudo, se imiscuir em limitações às disposições constitucionais e, em especial, à não-cumulatividade, sob pena de subversão à ordem jurídica. Não por outra razão, a fim de resguardar a harmonia do ordenamento jurídico, o Código Tributário Nacional – que disciplina normas gerais em direito tributário, em concretização ao mencionado art. 146, III, “a”, da CF – prevê em seu art. 110, que *“a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados (...) para definir ou limitar competências tributárias”*.

Ressalta que à luz da CF, ao tempo que determina que a LC 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 do contribuinte decorrentes da não-cumulatividade (salvo nos casos de isenção e não-incidência), e o art. 110, do CTN, deve ser interpretado de modo a efetivamente impedir que a legislação tributária possa alterar conceitos de outras áreas do conhecimento as quais sejam utilizadas na definição da base de cálculo dos impostos e dos elementos que a compõem, sob pena de se admitir, ainda que indiretamente, uma alteração no próprio regramento constitucional quanto à matéria.

Entende que, se o legislador pudesse, por exemplo, alterar o conceito de exportação, encampado pela Carta para definição do fato gerador do imposto federal correspondente, para nele englobar toda saída de bem de um estado-membro a outro, estar-se-ia criando uma ficção fático-jurídica, vez que o conceito de exportação, reitere-se, encampado pela Constituição, é o consagrado e extraído da ciência econômica/internacional, o qual não pode ser alterado pelo legislador.

Complementa que, exatamente por isso é 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 privado (comercial), não comportando restrição pela legislação tributária, sob pena, frise-se, de violação ao princípio da não-cumulatividade e da própria teleologia da sistemática constitucionalmente infligida ao imposto em comento.

Partindo de tal premissa, infere que a solução da presente contenda reside na fixação, a par das ciências contábeis e do direito privado (comercial), do conceito de “custo de produção”, o qual não pode ser alterado pela legislação tributária, e a partir da NPC 2 do IBRACON, que se enquadra no conceito de “custo de produção” aqueles incorridos e necessários à produção de determinado bem até a etapa em que o mesmo se encontrar em condições de ser comercializado.

Argumenta que, no que respeita aos bens em estoque produzidos pela própria empresa, considera-se “custo de produção” o somatório de todos os gastos com matéria-prima, mão-de-obra direta e quaisquer outros gastos fabris (como mão-de-obra indireta, energia, depreciação, etc), excluídos apenas e tão-somente aqueles cuja ocorrência seja imprevisível.

Dos conceitos contábeis acima inferidos, conclui que os custos de produção podem ser assim caracterizados, em contornos gerais (não exaustivos):

- “ (i) matéria-prima - o custo da matéria-prima consumida na produção, nele incluído os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção;
- (ii) material secundário - o custo de todos os materiais e insumos consumidos direta e indiretamente na produção, inclusive energia elétrica;
- (iii) mão-de-obra - o custo de mão-de-obra pode ser desdobrado nas seguintes vertentes: (III.1) humana – o custo da mão-obra pessoal, própria e de terceiros, utilizada direta e indiretamente na produção, acrescido dos encargos sociais e previdenciários; e (iii.2) tecnológica – os custos

*de locação, manutenção, reparo, prevenção e os encargos de depreciação dos bens, representados pelas máquinas, equipamentos, ferramentas e instalações e similares, utilizados direta e indiretamente na produção, agregando, ainda, impostos sobre a propriedade e seguros;*

*(iv) acondicionamento – todos os custos diretos e indiretos necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica“.*

Entende que todos os gastos efetuados pela empresa até a conclusão e perfeição final o produto, tornando-o integralmente pronto para a venda, incluem-se no conceito de “custo de produção”, donde não restarem dúvidas quanto à natureza exemplificativa do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, que deve comportar interpretação extensiva sob pena de incongruência com o sistema tributário vigente.

Afirma ser esse o entendimento mais abalizado da doutrina contabilista, consoante se afere da lição de Eliseu Martins, para quem “custos de produção” são “os gastos incorridos no processo de obtenção de bens e serviços destinados à venda”, ou seja, “os gastos realizados na produção antes de o bem estar pronto para a venda”. (*Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas, 1996, pp. 44 e 46).

Assegura não haver dúvidas de que os gastos com energia elétrica consumida no processo fabril, combustíveis para operação de maquinários, aluguéis e arrendamentos, depreciação e todos os outros glosados pelo auditor fiscal compõem o “custo de produção” e, por isso, integram o preço de transferência indicativo da base de cálculo do ICMS a ser creditado no processo de transferências interestaduais.

Consigna que como os custos de produção variam de acordo com o tipo de atividade exercida, caberá ao contribuinte defini-la, a par da chamada “contabilidade dos custos e despesas”, cabendo ao Fisco, então, averiguar se dita metodologia foi regularmente aplicada à atividade empresarial desenvolvida; mas não lhe incumbe, d’outro turno, definir e restringir, aprioristicamente, quais os elementos que sempre serão considerados como custos de produção e os que não serão.

Alinha que este entendimento não é escoteiro. Ao contrário, é utilizado por alguns Fiscos para fins de determinação do preço de transferência de mercadorias. É o que se verifica, por exemplo, a partir da Decisão Normativa CAT 05/05, da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, a qual, por sua clareza e inquestionabilidade, é ora colacionada:

*“ICMS - Base de Cálculo - Transferências interestaduais de mercadorias fabricadas pelo contribuinte entre estabelecimentos de sua titularidade - Inteligência da expressão “custo da mercadoria produzida”, empregada no artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96.*

*O Coordenador da Administração Tributária, tendo em vista o disposto no artigo 522 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 45.490, de 30 de novembro de 2000, decide:*

*1. Fica aprovada a resposta dada pela Consultoria Tributária, em 21 de março de 2003, à Consulta nº 90/2001, cujo texto é reproduzido em anexo a esta decisão.*

*2. Conseqüentemente, com fundamento no inciso II do artigo 521 do Regulamento do ICMS, ficam reformadas todas as demais respostas dadas pela Consultoria Tributária que, versando sobre a mesma matéria, concluíram de modo diverso.*

*3. Esta decisão produzirá efeitos a partir de sua publicação.*

*“1. A Consulente informa distribuir os produtos que fabrica em Manaus (aparelhos e lâminas de barbear, produtos higiênicos e de toucador, medicamentos, pilhas, baterias e outros), para todo o país, principalmente por meio de seu estabelecimento localizado no Rio de Janeiro, acrescentando que, por razões estratégicas, pretende atribuir essa função a seu estabelecimento paulista, destacando que os produtos passariam a ser transferidos para ele por seu estabelecimento manauara.*

*2. Em seguida, reporta-se ao artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, com o propósito de indagar sobre a correta determinação da base de cálculo das transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, “para efeitos do crédito do*

*imposto estadual do estabelecimento paulista", expondo seu entendimento de que o dispositivo deveria ser interpretado amplamente, para "atingir os efeitos econômicos reais pretendidos (...), e não apenas enumerar taxativamente custos que não traduzem uma situação real relativa à produção industrial", e, por consequência, a base de cálculo das referidas operações deveria incluir todos os custos da produção industrial, e não apenas os custos de produção literalmente mencionados no dispositivo. A Consulente também anexou à consulta planilhas com a indicação da estrutura dos custos de fabricação de seus produtos, a fim de ressaltar a existência de componentes do custo não mencionados no dispositivo.*

3. Para amparar seu entendimento, a Consulente ainda se reporta a dispositivos da legislação federal (artigo 290 do Decreto Federal nº 3.000/99, que instituiu o Regulamento do Imposto de Renda - Pessoa Jurídica, e artigo 13, § 4º, da Instrução Normativa nº 38/97) que abordam o custo de produção industrial de forma bem mais abrangente que o artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96.

4. Para responder ao que foi indagado, consideramos que, embora o artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 associe o custo da mercadoria produzida - objetivamente identificado no dispositivo como a base de cálculo das transferências interestaduais de mercadorias fabricadas pelo próprio contribuinte, entre estabelecimentos de sua titularidade - ao somatório dos itens "materia-prima", "material secundário", "mão-de-obra" e "acondicionamento", quis, inequivocamente, o legislador complementar referir-se ao custo da produção industrial, devendo tal associação ser interpretada como a mera indicação dos itens que normalmente integram esse custo, e não como a sua relação taxativa.

5. Entendemos que, a despeito da existência de metodologia para a apuração do custo de produção industrial, desenvolvida no âmbito da Contabilidade de Custos, segundo terminologia e princípios contábeis próprios, não nos parece possível cogitar de fórmula exata do custo de produção industrial, válida para identificar universalmente os componentes do custo da produção de todo e qualquer produto. A cada organização cabe desenvolver sistema de custos que melhor reflete as peculiaridades do processo de produção de cada um de seus produtos, individualmente considerados, cabendo ao fisco verificar o atendimento aos princípios e metodologia da Contabilidade de Custos na elaboração de tal sistema.

6. Se os itens constantes do artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 correspondessem taxativamente ao custo da produção industrial de todo e qualquer produto, então quaisquer gastos relativos a tais itens, genérica e aprioristicamente considerados, deveriam ser automaticamente incluídos nesse montante - procedimento que, no entanto, contraria a metodologia contábil de apuração do custo, que se fundamenta principalmente na classificação dos gastos verificados em custos e despesas, segundo as peculiaridades de cada atividade produtiva, concreta e individualmente considerada.

7. Somente a título de ilustração, consideremos a inclusão obrigatória do item "acondicionamento" no custo de produção industrial. Partindo da terminologia contábil proposta pelo Prof. Eliseu Martins (in MARTINS, Eliseu - Contabilidade de Custos, São Paulo, Ed. Atlas, 1996, cap. 2), que considera "custo" como "gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços", (...) "os gastos com embalagens podem tanto estar numa categoria como noutra, dependendo de sua aplicação; quando um produto é colocado para venda tanto a granel, quanto em pequenas quantidades, seu custo terminou quando do término de sua produção. Como a embalagem só é aplicada após as vendas, deve ser tratada como despesa. Isso implica a contabilização do estoque de produtos acabados sem a embalagem, e esta é ativada num estoque à parte.

Se, por outro lado, os produtos já são colocados à venda embalados de forma diferente, então seu custo total inclui o de seu acondicionamento, ficando ativados por esse montante." (in op. cit., pp. 44 e 45)

9. Concluímos, portanto, que o disposto no artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 não deve ser interpretado como a discriminação taxativa dos itens que integram o custo da mercadoria produzida (custo da produção industrial), objetivamente definido como a base de cálculo das transferências interestaduais de mercadorias fabricadas pelo contribuinte, 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 a sua correção." (g.n.)

Complementa que não poderia ser diferente, vez que o que para uma empresa pode ser considerada insumo, para outra não o é, e a pré-definição do que é ou não insumo poderia conduzir à violação do princípio da não-cumulatividade, como ocorreu no caso em tela.

Destaca o exemplo a energia elétrica, cujos gastos foram glosados pelo agente fiscal, que, segundo o autuado, é considerada insumo para o setor industrial, gerando, por isso, crédito de ICMS (art. 33, II, “b”, da LC 87/96), mas não para o setor comercial, conforme, aliás, consignado por decisão recente do Colendo STJ, (*AgRg no Ag 1182149/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/03/2010, DJe 26/03/2010*).

Assegura que, no caso da Defendente, atua no setor fabril de cimentos, concreto e agregados, percebe-se que a energia elétrica é consumida em seu processo produtivo, e, portanto, gera direito a crédito de ICMS e deve ser considerado como custo de produção.

Registra que em corroboração a tudo quanto exposto acima, verifica-se que a extensão do custo de produção é definida por outras legislações tributárias, em especial pelo art. 290, do Decreto n. 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99).

Argui que se a própria legislação tributária, mais recente, dispõe sobre um conceito de “custo de produção”, ainda imperfeito, mas que, todavia, se aproxima um pouco mais daquele preconizado pelas ciências contábeis e pelo direito privado (comercial), configuraria tremenda insegurança jurídica ao contribuinte exigir do mesmo que afaste dita legislação que o ampara, para aplicar a legislação unilateralmente eleita pelo Fisco.

Consigna que, tanto quanto o art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, o art. 290, do RIR/99 encerra *tipos*, que comportam interpretação extensiva a fim de se determinar a real adequação de um custo empresarial como sendo ou não “custo de produção”, decorrente da atividade desenvolvida.

Afirma que a partir da própria legislação tributária, que tudo quanto fora computado pela Defendente como custo de sua produção – e irregularmente glosado pelo agente fiscal – encontra respaldo legal, como, por exemplo, os combustíveis adquiridos para uso no maquinário de produção (inciso I); os materiais e serviços de manutenção contratados para recompor os desgastes sofridos pelas máquinas e utensílios consumidos no processo produtivo (inciso III); aluguéis e arrendamentos de máquinas vinculadas ao processo de produção (inciso III); as depreciações (inciso III) etc.

Em solução de consulta referente a créditos de PIS/COFINS não-cumulativos, a Receita Federal esclareceu – em entendimento perfeitamente aplicável à espécie – que despesas com aluguéis/arrendamentos de maquinários, veículos e equipamentos, e também aquelas relativas à manutenção de máquinas e equipamentos, são considerados custos de produção para fins tributários, conforme *Solução de Consulta nº 136 de 5 de maio de 2009 - 8ª Região, que reproduz*.

Em relação ao frete CIF, afirma que fora glosado sob os argumentos de que não encontram amparo na legislação tributária e porque é imprescindível, na cláusula CIF, a transferência de propriedade do bem, inexistente no caso de transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte.

Argumenta no que respeita à adução da ausência de amparo legal, o CIF, por definição (CIF: Cost, Insurance and Freight – custo, seguro e frete), é custo de produção englobado na interpretação extensiva imprimida ao art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 – conforme já evidenciando outrora. Já no que se refere à alegação de que para o CIF faz-se mister uma transferência de domínio, incorreu em novo equívoco na autuação.

Complementa afirmando que, consoante a própria Lei Kandir, o custo do frete deve ser levado em conta pelo contribuinte caso o transporte seja efetuado a conta do próprio remetente conforme o art. 13, § 1º, II, “b”, da LC n. 87/96, que reproduz.

Afirma que é relevante para se considerar como custo da produção e, por isso, levado em conta quando da determinação da base de cálculo ou geração de crédito de ICMS, é o fato de o transporte ser ou não efetuado/custeado pelo próprio remetente, que, *in casu*, confunde-se com a figura do destinatário, já que se está diante de estabelecimentos de um mesmo contribuinte.

Noutros termos, afirma que, independentemente de pactuado por cláusula CIF ou FOB, os fretes, desde que suportados pelo contribuinte, integram seus custos de produção para os fins do art. 13, § 4º, da LC 87/96. É o que ocorre no caso em tela, em que remetente e destinatários são estabelecimentos de um mesmo contribuinte.

Traz como analogia à colação uma solução de consulta relativa a dúvidas quanto ao crédito de PIS/COFINS não-cumulativos, em que a Receita Federal foi peremptória quanto à extensão do conceito de insumos – inequivocamente componentes dos custos de produção –, tratando, em especial, do frete, conforme “*Solução de Consulta n. 174 de 22 de maio de 2009 - 8ª Região*”.)

Entende inconteste, desta feita, de que o valor do frete, em casos como o presente, integra o custo da produção, para todos os fins de direito.

Por fim, no que respeita à glosa dos créditos relativos à “manutenção, amortização e depreciação” por não abrangidos pelo termo acondicionamento, entende que deve-se ter presente que, além de tais rubricas estarem albergadas pela interpretação extensiva e sistemática do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 a partir dos preceitos constitucionais e infraconstitucionais outrora vertidos, em especial do disposto no art. 290, do RIR/99, não se pode perder de mira que “acondicionamento” é padrão mais extenso que alberga todos os custos diretos e indiretos necessários ao acondicionamento de produtos, inclusive os relativos à mão-de-obra, tecnologia e pessoal.

Conclui que o procedimento de apuração dos custos de produção levada a cabo pelo contribuinte, para fins de determinação do preço de transferência de mercadorias entre seus estabelecimentos para fins de determinação do ICMS devido e geração de créditos, ocorreu de modo perfeito e lídimo, com amparo na legislação constitucional e infraconstitucional de regência, donde se inferir que todos os custos glosados pelo agente fiscal o foram de modo indevido, porquanto amparados em interpretação que viola o princípio constitucional da não-cumulatividade, a regra do art. 110, do CTN c/c art. 146, III, “a”, da CF – ao tentar conferir interpretação restritiva do art. 13, § 4º, da LC 87/96 –, e, também, o conceito de custo de produção vertido na própria legislação tributária mais recente, em especial no art. 290, do RIR/99.

Argui que são excessivos os Valores das Multas Infligidas, havendo violação aos Princípios do Não-Confisco, da Proporcionalidade e da Garantia Constitucional à Propriedade Privada, por Cautela, trazendo, para tanto, decisões: (*STF. RE 91707 / MG. Segunda Turma: Min. Moreira Alves. DJ. 29.02.1980, p. 00975.*), doutrina de Ricardo Corrêa Dalla, em sua obra *Multas Tributárias* (Editora Del Rey, Belo Horizonte, 2002, pág. 205), decisão do Superior Tribunal de Justiça, no Processo 1998.010.00.50151-1, decidindo que “*não é confiscatória multa de 20%, inferior a percentual maior (30%) considerado razoável pelo STF (RE 81.550-MG, in RTJ 74/319)*”, além de decisão: (*TRF - 5ª Reg. - 4ª T., Ap. Cív. nº 200184000078410/RN, Rel. Des. Edílson Nobre, DJ 18.05.2003, p. 980*)

Conclui que se tratar de multa flagrantemente confiscatória e desproporcional, inclusive segundo os parâmetros jurisprudenciais, a mesma afigura-se inconstitucional, devendo ser de pronto afastada, ou ao menos reduzida a patamar razoável, não superior a 10% sobre o valor principal do tributo pretensamente devido.

Requer o acolhimento do pleito vertido na preliminar contida no item e, também, o acolhimento do presente petitório, a fim de que seja julgado improcedente o auto de infração ora vergastado, inclusive quanto à redução da multa infligida, conforme requerido no item acima.

Os autuante, às fls. 143 a 189, apresentam a informação passando, preliminarmente, a os dispositivos que ampara a autuação, em nosso ordenamento jurídico, a iniciar pelo firmado na Constituição Federal Brasileira, seguindo a estrutura piramidal de fundamento e validade das normas existentes.

Alinharam que o artigo 155, § 2º, XII, “i” da CF/88 é específico para o ICMS e estatui que cabe alei complementar fixar a base de cálculo desta espécie tributária, e, de igual modo, o art. 146, III, “a” impõe o emprego de idêntico veículo normativo quando da definição de bases de cálculo para os impostos de um modo geral. Neste esteio legal, em obediência, portanto, ao contido na Carta Magna, a Lei Complementar nº 87/96, no art. 13, § 4º, II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Consignam que há um imperativo registrado no texto constitucional asseverando que a base de cálculo do ICMS deve ser fixada ou definida em Lei Complementar. E dessa forma atuou o legislador, conforme o que consta da LC nº. 87/96 e suas alterações (art. 13, § 4º, II).

Complementam que do texto positivado ora exposto, pode-se concluir, sem resquício de dúvidas, que a lei complementar listou (fixou) os elementos de composição do valor tributável para efeito do ICMS, ou seja, definiu e elegeu os elementos de custos de produção que devem ser somados para se encontrar a base de cálculo do ICMS nessas operações.

Asseguram que, da dicção do texto normativo inserto na Lei Complementar, não escapando, portanto, a qualquer tipo de intelecção ampliativa, a legislação do Estado da Bahia, por exemplo, tanto na Lei instituidora do ICMS de nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, quanto no Regulamento do ICMS Baiano (art. 56, inciso V, letra “b”) traz essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/86.

Quanto aos seus impactos, registram que as empresas que transacionam em mais de um Estado não podem olvidar da compreensão do real sentido e alcance da regra prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, para não destacar ICMS a mais (quando da emissão das notas fiscais de transferências interestaduais) e recolher aos cofres do Estado de origem valor maior que o devido, pois, no conjunto das operações entre os mesmos titulares e em decorrência do princípio constitucional da não-cumulatividade, o contribuinte sempre pagará o mesmo valor de imposto.

Destaca a importância deste fato que deve ser sublinhada pelo simples fato de que, se incorrer em erro, ou seja, se pagar imposto a menos para qualquer ente tributante, possíveis implicações financeiras poderão ocorrer, haja vista que o Fisco tenderá a utilizar os meios ao seu alcance para ter de volta o que lhe pertence.

Entende que, busca-se examinar, em outro contexto, qual é a correta partilha do ICMS entre os entes tributantes (Estados e Distrito Federal), nas operações de transferências interestaduais de produtos industrializados.

Conclui que, a guisa de encontrar a melhor resposta não só para esta indagação e na ordem conceitual positivada na própria CF/88 e na LC 87/96, mister se faz avançar para a verificação do papel da lei complementar no campo do ICMS; da mais adequada interpretação acolhida pelo CTN – Código Tributário Nacional; bem como do que está disposto na Ciência Contábil, nas legislações dos Estados, na doutrina e na jurisprudência dos tribunais administrativos e judiciais.

Aduz que o art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, está respaldado na Lei nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, que por sua vez está amparado na Lei Complementar acima indicada, sendo 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 maior do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito. Nesse

diapasão, conclui-se que o comando contido no art. 13, § 4º da Lei Complementar 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo (além dos elencados acima).

Consigna que os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF) etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal. Ainda, com relação ao FRETE é bom esclarecer que a cláusula CIF é, juridicamente falando, inaplicável às transferências, pois não temos as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador (pessoas jurídicas distintas). Ainda, como o FRETE, no caso com cláusula CIF, é uma DESPESA operacional e não custo de produção, esses valores também foram desconsiderados quando da formação da base de cálculo prevista na nominada LC 87/96.

Afirma que a presente autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, que o fez tanto em meio físico (vide fls. apontadas no índice que encabeça este A.I.) quanto em meio eletrônico (vide fls. apontadas no índice que encabeça este A.I.) onde consta a discriminação dos itens dos CUSTOS DE PRODUÇÃO, por código de produto, quais sejam: CP - Matérias Primas e Embalagens; CP – Combustíveis; CP - Energia Elétrica; CP - Serviços de Terceiros; CP – Outros; - Material de Manutenção; MP – Refratários; MP - Serviços de Manutenção; MP - Outros Materiais; LP - Salários e Remunerações; LP - Encargos Sociais; LP - Benefícios a Empregados; LP - Energia Elétrica – Demanda; LP - Energia Elétrica – Luz; LP - Fretes; LP - Aluguéis e Arrendamentos; LP - Impostos e Taxas; LP - Prêmios de Seguros; LP - Comunicações; LP - Contribuições e Doações; LP - Relações Públicas, Publicações e Publicidade; LP - Gastos Gerais; LP - Outros Serviços; Depreciação, Amortização e Exaustão.

Aludem que, em consonância com a mencionada LC 87/96 e com os julgados citados, em especial a decisão do STJ, foi considerado, para a definição da correta base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, o somatório de MATÉRIA PRIMA, ACONDICIONAMENTO, MATERIAL SECUNDÁRIO E MÃO DE OBRA (rubricas estas listadas acima), e transcritas logo a seguir: CP - Matérias Primas e Embalagens; CP - Serviços de Terceiros; CP – Outros; LP - Salários e Remunerações; LP - Encargos Sociais; LP - Benefícios a Empregados.

Asseguram que foram expurgadas as seguintes rubricas, por não serem parte integrante nem de MATERIA-PRIMA; nem de MÃO-DE-OBRA; nem de MATERIAL-SECUNDÁRIO; tampouco de ACONDICIONAMENTO: CP – Combustíveis; CP - Energia Elétrica; - Material de Manutenção; MP – Refratários; MP - Serviços de Manutenção; MP - Outros Materiais; LP - Energia Elétrica – Demanda; LP - Energia Elétrica – Luz; - Fretes; LP - Aluguéis e Arrendamentos; - LP - Impostos e Taxas; LP - Prêmios de Seguros; LP - Comunicações; - Contribuições e Doações; LP - Relações Públicas, Publicações e Publicidade; LP - Gastos Gerais; LP - Outros Serviços; Depreciação, Amortização e Exaustão.

Complementam que para a correção dessa situação, foi elaborado demonstrativo de "ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA", em meio físico (vide fls. apontadas no índice que encabeça este A.I.) e em meio eletrônico (vide fls. apontadas no índice que encabeça este A.I.).

Afirmam que, seguindo essa linha procedural, foi considerado o "custo de produção fornecido pela empresa, exceto as rubricas "Depreciação", "Manutenção" e outros cfe, demonstrativo anexo". Foi incluído o valor do ICMS, à alíquota de origem. "Noutras palavras, foram excluídas as rubricas ref. a DEPRECIAÇÃO, MANUTENÇÃO etc. (que não fazem parte dos elementos listados pela LC 87/96 (art. 13, § 4º, II) , de acordo com demonstração feita acima, e incluiu-se o valor correto do ICMS com a alíquota correspondente à Unidade da Federação de origem.

Entendem que para confirmar o acerto e a qualidade desta Auditoria, nada melhor do que verificar o que e como os tribunais administrativos e judiciais têm decidido sobre esta matéria, objeto deste Auto de Infração, na forma a seguir:

**DESISÕES DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES - CONSEF:** *Auto de Infração: 206891.0041/08-3, Contribuinte: CIMENTO SERGIPE S/A CIMESA, Inscrição Estadual 025.718.827; PROCESSO - A. I. Nº 2206891.0010/09-9, RECORRENTE - CIMENTO SERGIPE S/A.-CIMESA; 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, ACÓRDÃO CJF Nº 0251-12/10; Auto de Infração: 206891.0003/07-6; Contribuinte: CIMENTO SERGIPE S/A CIMESA, Inscrição Estadual 025.718.827;*

**DECISÕES DE TRIBUNAL DE JUSTIÇA ESTADUAL, QUE PODE SER ACESSADO EM [http://tj.rs.gov.br/site\\_php/consulta/download/exibe\\_documento.php?ano=2007&codigo=680835](http://tj.rs.gov.br/site_php/consulta/download/exibe_documento.php?ano=2007&codigo=680835):** *Processo Nº 70002778157. Decisão de 06 de junho de 2007.; EMBARGOS INFRINGENTES, Nº 70019273630, COMARCA DE PORTO ALEGRE; APELAÇÃO CÍVEL, PRIMEIRA CÂMARA CÍVEL, Nº 70012738852.*

**POSICIONAMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA - STJ SOBRE ESSA MATÉRIA, DATADA DE 13.06.2005, TRANSITADA EM JULGADO EM NOVEMBRO DE 2005 (acesso em [https://ww2.stj.gov.br/revistaelectronica/ita.asp?registro=200401713071&dt\\_publicacao=13/06/2005](https://ww2.stj.gov.br/revistaelectronica/ita.asp?registro=200401713071&dt_publicacao=13/06/2005)): RECURSO ESPECIAL Nº 707.635 - RS (2004/0171307-1)**

**POSICIONAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - STF SOBRE A MELHOR INTERPRETAÇÃO QUANTO A MATÉRIA SEMELHANTE. RE 79452 / RS - RIO GRANDE DO SUL**

Concluem afirmando que tanto a Carte Suprema - STF quanto o Superior Tribunal de Justiça - STJ já pacificaram o entendimento de que deve ser aplicado o princípio da legalidade tributária estrita (art. 97, IV, CTN), quanto à definição da extensão da base de cálculo dos impostos, de forma que o intérprete deve ater-se ao disposto na lei, não lhe sendo lícito, através de criativa construção hermenêutica, estender ou reduzir a base imponível do tributo.”

Aduzem que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, “que o fez tanto em meio físico (fls. 66/7) quanto em meio eletrônico (fls. 09, 68, 69) onde consta a discriminação dos itens dos CUSTOS DE PRODUÇÃO, por código de produto, identificados como Gastos de Curto (CP), Médio (MP) , Longo Prazo (LP), e Depreciação, divididos em Demonstrativo de Custo Variável (Códigos: CP - Matérias Primas e Embalagens; CP – Combustíveis; CP – Energia Elétrica; CP - Serviços de Terceiros; e CP – Outros); Demonstrativo de Custo Fixo (Códigos: MP - Material de Manutenção; MP - Serviços de Manutenção; MP - Outros Materiais; LP – Salários e Remunerações; LP - Encargos Sociais; LP - Benefícios a Empregados; LP - Energia Elétrica – Demanda; LP - Energia Elétrica – Luz; LP - Fretes; LP - Outros Serviços; LP - Aluguéis e Arrendamentos; LP - Impostos e Taxas; LP - Prêmios de Seguros; LP – Comunicações; LP – Contribuições e Doações; LP - Relações Públicas, Publicações e Publicidade; LP - Gastos Gerais) e Demonstrativo de Depreciação (Quotas de Depreciação, Amortização e Exaustão).

Asseveram que, “em consonância com a mencionada LC 87/96 e com os julgados citados, em especial a decisão do STJ, foi considerado, para a definição da correta base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, o somatório de MATÉRIA PRIMA, ACONDICIONAMENTO, MATERIAL SECUNDÁRIO E MÃO DE OBRA.”, e informando que definem tais rubricas como:

1 - Demonstrativo Custo Variável: CP - Matérias Primas e Embalagens, CP – Combustíveis, CP – Energia Elétrica, CP - Serviços de Terceiros, CP – Outros; 2 - Demonstrativo Custo Fixo: LP – Salários e Remunerações, LP - Encargos Sociais, LP - Benefícios a Empregados.

Expõem que foram expurgadas as seguintes rubricas, por não serem parte integrante nem de MATÉRIA-PRIMA, nem de MÃO-DE-OBRA, nem de MATERIAL-SECUNDÁRIO, tampouco de ACONDICIONAMENTO: MP - Material de Manutenção, MP - Serviços de Manutenção, MP - Outros Materiais, LP - Energia Elétrica – Demanda, LP - Energia Elétrica – Luz, LP – Fretes, LP - Outros Serviços, LP - Aluguéis e Arrendamentos, LP - Impostos e Taxas, LP – Prêmios de Seguros, LP – Comunicações, LP – Contribuições e Doações, LP - Relações Públicas, Publicações e Publicidade, LP - Gastos Gerais; 3 - Demonstrativo Depreciação: Quotas de Depreciação, Amortização e Exaustão.

Dizem que “Para a correção dessa situação, foi elaborado demonstrativo de “ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA”, em meio físico (fls. 10 a 33), contendo a ciência da empresa (fls. 33) e em meio eletrônico (fls. 07 a 09 c/c 68/69), com a assinatura de recebimento por parte da empresa, e transcrevem o conteúdo do mencionado Recibo.

Explicam que, “Seguindo essa linha procedural, consignado está no rodapé do citado demonstrativo (fls. 07 a 09 e 10 a 33 c/c 68/9) que foi considerado o “custo de produção fornecido pela empresa, exceto as rubricas “Depreciação”, “Manutenção” e outros cfe. demonstrativo anexo”. Foi incluído o valor do ICMS, à alíquota de origem. Noutras palavras, foram excluídas as rubricas ref. a DEPRECIAÇÃO, MANUTENÇÃO etc. (que não fazem parte dos elementos listados pela LC 87/96 (art. 13, § 4º, II) e incluiu-se o valor correto do ICMS com a alíquota correspondente à Unidade da Federação de origem”.

Os autuantes registram que em nenhum momento, foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal e que a solicita perícia e indicação de outros autos de infração como se referissem ao mesmo estabelecimento, são autos de filiais distintas (Juazeiro, Salvador, Itabuna etc.)

Aduzem no que se refere à Súmula 166/STJ, diz respeito a transferência de bens do ativo imobilizado. Além disso, a LC 87/96 tem um regramento próprio sobre a matéria *sub examine*.

Em relação à base de cálculo do ICMS na transferência (art. 13, § 4º, II da LC 87/96); do alcance do termo acondicionamento e do frete CIF e a possibilidade de inclusão do mesmo em operação de transferência afirma que o autuado cita e transcreve, como apoio, as legislações de Minas Gerais e de São Paulo.

Asseguram que a Autuada formou a base de cálculo para as operações de transferências de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação com a inclusão de TODOS os elementos de custo de produção e antes de fazer uma abordagem mais ampla sobre todos os aspectos que envolve esta questão, registra, de antemão, como está decidindo do Tribunal Administrativo deste Estado: *1ª Câmara de Julgamento Fiscal - Acórdão Cjf N° 0250-11/09; - Acórdão Jjf N° 0288-04/10, 24 de Setembro de 2010.*”

Afirmam que “a autuada tem que obedecer, em primeiro lugar, ao que está prescrito expressamente na nossa Constituição Federal e, ato contínuo, ao que prevê a Lei Complementar do ICMS”. Trasladam o artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “i”, e inciso III do artigo 146, ambos da Constituição da República. Repetem que “a Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 13, § 4º, II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao “custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”. Voltam a assinalar que, na realização da auditoria, foi utilizado como parâmetro para a definição da base de cálculo o somatório dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Expõem que, diante do previsto na Lei Complementar nº 87/96, “os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subseqüente estorno do respectivo crédito fiscal.”

Repetem que, com relação ao frete, “a cláusula CIF é, juridicamente falando, inaplicável às transferências, pois não temos as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador (pessoas jurídicas distintas).” Que, assim, tal valor “(despesa com FRETE-CIF), quando incluído na base de cálculo objeto das transferências, também foi expurgado, i.e., não foi considerado para fazer parte da base de cálculo prevista no multicitado art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, pois não mais diz respeito a custo de produção e sim a uma despesa operacional para a realização da operação de transferência do produto já fabricado”.

Reprisam a decisão do STJ no Recurso Especial nº 707.635 - RS (2004/0171307-1), e trecho de publicação eletrônica do site <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10263>.

Acerca da base de cálculo de transferência, copiam a alegação defensiva de que “primeira questão é saber se a Lei Complementar ao tratar do assunto mantém a descrição fechada ou enumeração que pode ser acrescida.” E expõem que o autuado transcreveu o inteiro teor da Decisão Normativa CAT-5 de 15/06/2005, que conclui “que o disposto no artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 não deve ser interpretado como a discriminação taxativa dos itens que integram o custo da mercadoria produzida (custo da produção industrial), objetivamente definido como a base de cálculo das transferências interestaduais de mercadorias fabricadas pelo contribuinte, 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 a sua correção.” Em contraponto a este entendimento, os autuantes transcrevem parte do artigo do Profº Márcio Freitas publicado no site <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10263>.

Tecem comentários acerca do papel da Lei Complementar no campo do ICMS, aduzindo que “a própria decisão do STJ esclarece essa questão ao dizer que Lei estadual não pode alterar o sentido e o alcance do que está expressamente definido na Lei Complementar 87/96 sobre a composição da base de cálculo nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades federadas. Essa é uma questão de limitação constitucional ao poder de tributar para manter o equilíbrio entre as Federações. Já imaginou se cada unidade federada resolvesse editar uma norma, da forma que bem entendesse, para definir ou conceituar o significado de MATÉRIA PRIMA, MÃO DE OBRA, MATERIAL SECUNDÁRIO e ACONDICIONAMENTO? Resultado: teríamos 27 legislações diversas, pois cada uma elaboraria a sua norma legal para aumentar o seu bolo na arrecadação do ICMS. Por esse motivo que a CF/88 reservou para a LC a tarefa de definição da base de cálculo do ICMS”.

Citam legislação federal a respeito de base de cálculo, e ensinamento dos juristas Luciano Amaro, Sacha Calmon Navarro Coelho, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleiro. Afirmam que “Se o direito tributário, através da LC 87/96, por permissão da CF/88, tivesse a intenção de alterar a identidade do instituto de direito privado, teria que fazê-lo de modo expresso para poder surtir os efeitos fiscais.” Asseveram que “se a LC 87/96, por mandamento da CF/88 com relação à formação da base de cálculo do ICMS, não definiu ou não conceituou o que seja MATÉRIA PRIMA, MÃO DE OBRA, ACONDICIONAMENTO e MATERIAL SECUNDÁRIO, temos que nos recorrer às normas da CONTABILIDADE ou de outros institutos de Direito Privado para tal mister”.

Transcrevem texto de estudo realizado pela Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, endereço eletrônico (<http://fafitfacic.com.br>), definindo as quatro rubricas listadas na LC nº 87/96 (artigo 13, § 4º, inciso II), que informam ser acessível através do link [http://fafitfacic.com.br/curso/apoio/apoio\\_060820075859\\_696.doc](http://fafitfacic.com.br/curso/apoio/apoio_060820075859_696.doc); resposta, emitida por Paulo H. Teixeira, a consulta eletrônica realizada ao site “Portal de auditoria ([portaldeauditoria@portaldeauditoria.com.br](mailto:portaldeauditoria@portaldeauditoria.com.br))”; resposta a consulta formulada ao Presidente do CRC-SE (Conselho Regional de Contabilidade – Estado de Sergipe), Dr. Romualdo Batista de Melo ([Romualdo.melo@se.sebrae.com.br](mailto:Romualdo.melo@se.sebrae.com.br)). Copiam ensinamento acerca de contabilidade de custos na obra de autoria de George Sebastião Guerra Leone e Rodrigo José Guerra Leone (Dicionário de Custos, São Paulo: Atlas, 2004, pp. 123, 126, 190 e 192); e texto da lavra de Eliseu Martins (Contabilidade de Custos, 9ª edição – 6ª reimpressão – São Paulo: Atlas, 2006, p. 133).

Os autuantes questionam que “Diante do que foi amplamente demonstrado, como pode o legislador infraconstitucional contrariar o que a própria Ciência Contábil define e conceitua os seus institutos, a exemplo de MÃO-DE-OBRA; ACONDICIONAMENTO (Embalagem) etc., desvirtuando o sentido e o alcance do que está prescrito no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, com o

único objetivo de ampliar a sua participação no “bolo da arrecadação do ICMS”, ultrapassando os limites de sua competência e ferindo mortalmente os princípios da Federação? Como pode a Autuada ter a pretensão de considerar uma despesa operacional (Frete-CIF), que é incorrida e materializada após o produto já estar pronto e acabado, como um elemento de CUSTO de produção?”

Os prepostos do Fisco afirmam ser “estranho, no mínimo, é o posicionamento da Autuada, cuja sede da Contabilidade do Grupo Votorantim (CIMESA, ora autuada – faz parte do mesmo) está sediada em Curitiba – PR, onde estiveram “in loco” para coletar informações para a realização desta auditoria, se contrapor à manifestação exarada pela própria Fazenda paranaense (...).

Transcrevem manifestação da Secretaria da Fazenda paranaense, nas Respostas a Consultas nºs 056/2002 e 090/2000, e indicam o link (<http://www.legislacaotributaria.pr.gov.br/sefacre/lpext.dll?f=templates&fn=main-j.htm>).

Consigna acórdãos sobre o tema dos Estados da Bahia Paraná e Minas Gerais que decidiram pela taxatividade ou literalidade da lista ou dos elementos contidos no art. 13, §4º, II da Lei Complementar 87/96. No entanto, nessas oportunidades não encararam ou não chegaram a apreciar o que seria cada uma das rubricas ali listadas, exceto o Estado de Minas Gerais, como abordado anteriormente, conforme ACÓRDÃO CJF Nº 1794/00 – Bahia; ACÓRDÃO CJF Nº 0409-11/03 – Bahia; ACÓRDÃO CJF Nº 0210-11/04 – Bahia; ACÓRDÃO CJF Nº 0340-11/06 – Bahia. Acórdão específico, envolvendo a empresa Autuada, com relação a esta mesma matéria: Auto de Infração: 206891.0003/07-6.

Decisão do Tribunal de Justiça Estadual – RS, através do Processo nº 70002778157, em 06 de junho de 2007,

Decisões do Superior Tribunal de Justiça – STJ, RECURSO ESPECIAL Nº 707.635 - RS (2004/0171307-1); AgRg no REsp 1002693 / RS, de 25/03/2008.

Decisões do Supremo Tribunal Federal – STF. Alinharam os autuantes que ao as ementas a seguir descritas, podemos constatar nitidamente que o Tribunal Maior do nosso País, em reiteradas decisões, firmou jurisprudência no sentido de que as leis complementares devem definir os fatos geradores e fixar as bases de cálculos dos impostos de forma expressa e, em regra, nada tem a ver com normas meramente exemplificativas. Ou seja, o que está tratado em leis complementares são, sim, prescrições taxativas, especialmente aquelas que tratam sobre a definição ou fixação de base de cálculo dos impostos, conforme RE 361829 / RJ; RE 91737 / MG.

Entendem que a interpretação mais consentânea com a realidade posta, para se encontrar o sentido e o alcance da norma contida no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, deve ser feita da mesma forma que foi adotada pelo STF – decisão supracitada -, i.e.:

- a) *Trata-se de definição contida na Lei Complementar e a legislação (lei, decreto etc.) não pode reduzir ou ampliar o que ali está nitidamente exposto;*
- b) *Deve-se interpretar literalmente ou taxativamente. Se o legislador não quisesse restringir, colocaria um ponto após a expressão custo da mercadoria produzida;*
- c) *Se o legislador da LC 87/96 não quisesse ser taxativo ou literal não incluiria a restrição constante da parte final do art. 13, § 4º, II: “assim entendida como”, referindo-se à base de cálculo;*
- d) *Diz respeito a uma medida de política tributária: fazer com que o Estado consumidor abocanhe uma maior fatia do imposto nestas operações de transferências interestaduais;*
- e) *Para tanto, é de fundamental importância buscar e encontrar nas normas do direito tributário e do direito privado, em especial na Ciência Contábil/*

*Contabilidade de Custos, o conceito ou a definição de matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento;*

*f) Em todas as pesquisas feitas no direito e na legislação tributária, bem como na Ciência Contábil (Contabilidade de custos), como visto anteriormente, não tem amparo para alocar as rubricas depreciação, manutenção, energia (elétrica; térmica etc.); combustíveis, dentre outras, regra geral, em nenhum dos quatro elementos previstos no art. 13, §4º, II, da LC 87/96.*

Complementa que a Suprema Corte (STF) e o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já pacificaram o entendimento de que deve ser aplicado o princípio da legalidade tributária estrita (art. 97, IV, CTN), quanto à definição da extensão da base de cálculo dos impostos, de forma que o intérprete deve ater-se ao disposto na lei, não lhe sendo lícito, através de criativa construção hermenêutica, estender ou reduzir a base imponível do tributo.

Apresentam suas considerações finais, afirmando que a questão debatida neste P.A.F. consistiu em saber se é lícito a um Estado ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações, via legislação tributária (Lei Ordinária, Decreto, Decisão Normativa etc.) exclusiva do ente político interessado em obter mais recursos de impostos, no caso ICMS, em detrimento das demais unidades da Federação. Ainda, se esse procedimento não estaria ferindo mortalmente o pacto federativo, pois, de forma oblíqua, ocorreria interferência na repartição de receitas tributárias prevista na Carta Magna, haja vista que uma unidade federada receberia mais recursos de ICMS e transferiria, de maneira inconstitucional, crédito de imposto para outro Estado, que, pelo princípio da não-cumulatividade, arcaria com o ônus de perceber uma parcela menor de tributos.

Destacam que a Unidade que faz essa ampliação indevida da base de cálculo concede, em muitos casos, benefícios fiscais e consequentemente não arrecada, nessas operações de circulação de mercadorias, a totalidade do imposto que foi destacado na nota fiscal de origem. No entanto, o Ente Público que fica na outra ponta do sistema (destinatário) suporta integralmente o crédito fiscal de ICMS.

Lembram que o pleno do STF (RE 572.762-9/SC) reconheceu que as comunas têm o direito subjetivo de exigir a parte que lhes cabe na arrecadação daquele tributo, devendo tal raciocínio estender-se, pelas mesmas razões jurídicas, à parcela do ICMS a que têm direito, por força de expressa disposição constitucional que deferiu à Lei Complementar definir ou fixar a base de cálculo do ICMS.

Afirmam que uma unidade federada está deixando de arrecadar o que lhe é devido e, segundo a clássica lição de Aliomar Baleeiro, receita pública.

“é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem qualquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.” (BALEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. 15ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 126)

Entendem que isto é exatamente o que ocorre com o imposto a que se refere o art. 13, §4º, II, da Lei Complementar 87/96, visto que, com o inapropriado alargamento da base de cálculo pela legislação de uma unidade federada, a integralidade desse tributo (por força da ampliação indevida da base de cálculo) não constitui receita do Estado (origem) que assim procedeu, mas, sim, diz respeito, efetivamente, a parcela do ICMS (receita pública) que pertence de pleno direito ao Estado de destino das mercadorias industrializadas.

Reproduz as palavras do Ministro Gilmar Mendes, atual presidente do STF, afirmado que merecem ser repetidas:

Na realidade, (...) “é possível extrair na interpretação dos diversos dispositivos constitucionais que estabeleceram reserva de matéria à disciplina da Lei Complementar que a esta espécie legislativa foi atribuída a missão de fixar normas com âmbito de eficácia nacional (...)"

Normas editadas por Leis Complementares “tratam-se de normas com maior espectro, a serem seguidas por todas as esferas políticas com competência tributária de maneira uniforme, seja por direta incidência sobre relações jurídico-tributárias, seja como fator delimitador da edição da legislação ordinária em matéria fiscal.”

Não se justifica, ao menos por meio de legislação ordinária, a criação de hipóteses de base de cálculo do ICMS, “...sob pena de admitirem-se diferenciações em cada um dos Estados (...) com evidente prejuízo à vedação constitucional de tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente e à segurança jurídica”, valor jurídico maior, que fundamenta o mecanismo da fixação da base de cálculo ora examinado – extraído do voto do Ministro Gilmar Mendes no RE 560626/RS, Plenário, 12.06.2008.

Em face do todo exposto, é vedado às legislações ordinárias dos Estados (como o fizeram São Paulo e Minas Gerais, via Decisão Normativa e Decreto, respectivamente) ampliarem a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para outras unidades da Federação, pois estarão violando o disposto no artigo 155, § 2º, XII, “i (para o ICMS)”, bem como no art. 146, III, “a” (para todos os impostos), ambos da CF/88, combinado com o art. 13, §4º, II da Lei Complementar nº 87/96.

Finalizam afirmando que, em face do exposto, um exame pontual do disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 nos conduz inequivocadamente à conclusão de que não pode um ente político utilizar o seu poder de império para alterar a base de cálculo do ICMS ao seu talante, sob pena de grave ofensa ao pacto federativo, principalmente nas operações interestaduais tratadas neste trabalho.

Pede a PROCEDÊNCIA deste Auto de Infração.

## VOTO

O presente 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.

Não cabe acolhimento ao pedido de perícia técnica, pois os Autos de Infração, alinhados pelo autuado, sob a alegação de que exigem o mesmo tributo no mesmo período, são relativos a outras unidades da mesma empresa sob outras inscrições no cadastro de contribuintes deste Estado.

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

O impugnante pugna pela improcedência da autuação, alegando que na composição da base de cálculo foram utilizadas as rubricas previstas na legislação para a operação de transferência interestadual para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Relaciona os componentes do 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 do Estado de São Paulo, concluindo que o contribuinte tem o direito de transferir o bem pelo custo contábil integral.

Verifico que a ação fiscal visou a 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

fiscal. Assim, tal questão foi abordada pelo autuado como em ofensa ao princípio da não-cumulatividade e será apreciada mais adiante por se tratar de mérito.

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

O art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, está respaldado na Lei nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, que por sua vez está amparado na Lei Complementar acima indicada, sendo 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 maior do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito. Nesse diapasão, conclui-se que o comando contido no art. 13, § 4º da Lei Complementar 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo além dos fixados especificamente pela Lei Complementar 87/96.

Verifico que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, que o fez tanto em meio físico (vide fls. apontadas no índice que encabeça este A.I.) quanto em meio eletrônico (vide fls. apontadas no índice que encabeça este A.I.) onde consta a discriminação dos itens dos CUSTOS DE PRODUÇÃO, por código de produto, quais sejam: CP - Matérias Primas e Embalagens; CP – Combustíveis; CP - Energia Elétrica; CP - Serviços de Terceiros; CP – Outros;- Material de Manutenção; MP – Refratários; MP - Serviços de Manutenção; MP - Outros Materiais; LP - Salários e Remunerações; LP - Encargos Sociais; LP - Benefícios a Empregados; LP - Energia Elétrica – Demanda; LP - Energia Elétrica – Luz; LP – Fretes; LP - Aluguéis e Arrendamentos; LP - Impostos e Taxas; LP - Prêmios de Seguros; LP – Comunicações; LP - Contribuições e Doações; LP - Relações Públicas, Publicações e Publicidade; LP - Gastos Gerais; LP - Outros Serviços; Depreciação, Amortização e Exaustão.

Foram considerados, para a definição da correta base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, o somatório de MATÉRIA PRIMA, ACONDICIONAMENTO, MATERIAL SECUNDÁRIO E MÃO DE OBRA (rubricas estas listadas acima), e transcritas logo a seguir: CP - Matérias Primas e Embalagens; CP - Serviços de Terceiros; CP – Outros; LP - Salários e Remunerações; LP - Encargos Sociais; LP - Benefícios a Empregados e expurgadas as seguintes rubricas, por não serem parte integrante nem de MATERIA-PRIMA; nem de MÃO-DE-OBRA; nem de MATERIAL-SECUNDÁRIO; tampouco de ACONDICIONAMENTO: CP – Combustíveis; CP - Energia Elétrica; - Material de Manutenção; MP – Refratários; MP - Serviços de Manutenção; MP - Outros Materiais; LP - Energia Elétrica – Demanda; LP - Energia Elétrica – Luz;- Fretes; LP - Aluguéis e Arrendamentos;- LP - Impostos e Taxas; LP - Prêmios de Seguros; LP – Comunicações;- Contribuições e Doações; LP - Relações Públicas, Publicações e Publicidade; LP - Gastos Gerais; LP - Outros Serviços; Depreciação, Amortização e Exaustão.

A correção dessa situação foi apresentada através do demonstrativo de “ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA”, em meio físico (vide fls. apontadas no índice que encabeça este A.I.) e em meio eletrônico (vide fls. apontadas no índice que encabeça este A.I.).

Foi considerado o “custo de produção fornecido pela empresa, exceto as rubricas “Depreciação”, “Manutenção e outros cfe, demonstrativo anexo”. Foi incluído o valor do ICMS, à alíquota de origem. “Noutras palavras, foram excluídas as rubricas ref. a DEPRECIAÇÃO, MANUTENÇÃO etc. (que não fazem parte dos elementos listados pela LC 87/96 (art. 13, § 4º, II), de acordo com demonstração feita acima, e incluiu-se o valor correto do ICMS com a alíquota correspondente à Unidade da Federação de origem.

Os autuantes, acertadamente, apresentam decisões anteriores desse CONSEF, que ratificam o entendimento compartilhado pelos autuantes na presente exigência fiscal, conforme segue : Auto de Infração: 206891.0041/08-3, Contribuinte: CIMENTO SERGIPE S/A CIMESA, Inscrição Estadual 025.718.827; PROCESSO - A. I. N° 2206891.0010/09-9, RECORRENTE - CIMENTO SERGIPE S/A - CIMESA; 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, ACÓRDÃO CJF N° 0251-12/10; Auto de Infração: 206891.0003/07-6; Contribuinte: CIMENTO SERGIPE S/A CIMESA, Inscrição Estadual 025.718.827.

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

Assim sendo, ao contrário do entendimento do impugnante, as regras para o estabelecimento 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 está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, § 8º, inciso II da Lei n.º 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.”*

Considerando que nas operações interestaduais de transferências, a definição da base de cálculo é matéria reservada à Lei Complementar, a mesma não pode ser modificada por nenhuma lei estadual. Permitido fosse a cada estado interpretar a LC 87/96 de acordo com os seus interesses, importaria em grande insegurança jurídica, além de implicar em prejuízo ao pacto federativo. O legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como sendo “o custo da mercadoria produzida”, dando sua interpretação para o que significa este custo. Não foi dada liberdade ao intérprete para adotar conceito diverso ou para integrar o texto de modo a completar-lhe o sentido. O custo ao qual faz referência o legislador não é o custo contábil, mas um conceito específico para uma finalidade também específica: a base de cálculo das transferências interestaduais. Também não podem ser feitas alterações, em atenção ao regramento da hierarquia presente em nosso ordenamento jurídico, mediante a imposição de decretos ou mesmo normas ditas complementares, a exemplo da Decisão Normativa CAT-5/05, citada pelo autuado.

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

De igual forma, o frete com cláusula CIF é uma despesa operacional e não custo com produção, surgindo num momento posterior à formação do custo, isto é, quando o produto já está formado.

Além disso, é juridicamente inaplicável, pois faltam as figuras de remetente e destinatário como pessoas jurídicas distintas.

Logo, ao constituir base de cálculo de forma não prevista na mencionada LC 87/96, que é respaldada, como já delineado, na Constituição Federal, o autuado assume o risco e a responsabilidade pela exigência do crédito tributário, além de suportar o consequente ônus financeiro. Ainda que tenha agido em cumprimento à orientação dada pela própria administração do estado de origem, a obrigação tributária existente com o Estado da Bahia, deve ser preservada.

Em suma, nas operações de transferências de mercadoria entre o estabelecimento fabricante remetente e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, matéria secundária, mão de obra e acondicionamento, segundo dispõe o inciso II do § 4º do art. 13 da LC 87/96 e não o seu custo total. Tal regra de tributação não pode ser desprezada em função da imposição de outros diplomas legislativos, sob pena de se ver descaracterizada toda a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual.

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

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

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

É sabido que sendo o ICMS um imposto sobre o consumo, o encargo dele decorrente é, ao final, suportado pelo consumidor final. Produtor, distribuidor e comerciante se resolvem mediante o sistema de crédito do imposto pago na etapa anterior (não cumulatividade).

Caso fosse mantido o entendimento do autuado, a lógica do ICMS estaria comprometida, uma vez que o estado onde está localizado o consumidor final, tendo recebido transferência com valor a maior, deixaria de receber parcela do produto que lhe competia no sistema de repartição engendrado pelo ICMS. Tal situação terminaria por ferir o pacto federativo que é princípio constitucional expresso (art. 18 e 60, § 4º da CF 88), além do princípio da autonomia distrital, que não admite que estados e distrito federal se locupletem uns às custas dos outros. Assim é que a Lei Complementar sujeita todas as pessoas políticas da Federação, tendo uma função impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo do ICMS.

Mesmo tendo a competência legislativa estadual, os estados e o distrito federal devem estrita obediência às regras gerais emanadas do texto complementar. Nessa política tributária é que o legislador procurou delimitar a base de cálculo nas operações de transferência, no caso em tela, relacionando itens de valores mais relevantes, tributados pelo ICMS (matéria prima, material

secundário e acondicionamento), além da mão de obra, objetivando promover uma justa partilha do imposto entre o estado produtor e o consumidor.

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

Não obstante a plena eficácia da norma constitucional, a operacionalização do princípio em questão foi cometida ao legislador complementar (art. 155, § 2º, inciso XII, alínea "c"). Coube então à LC 87/96 a definição do atual regime de compensação do imposto, com o intuito de dar cumprimento ao princípio da não-cumulatividade (artigos. 19 a 21, LC 87/97). Ou seja, o princípio operacionaliza-se por meio do abatimento, feito pelo próprio contribuinte, entre débito e crédito na sua escrituração fiscal, de tal forma que o valor efetivamente recolhido aos cofres públicos resulte do encontro dos débitos pelas saídas, subtraído dos créditos das entradas previstas na lei.

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

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

Torna-se imperioso registrar que a constituição não autoriza que o ICMS seja onerado para o contribuinte de direito por conta do aludido princípio. Ao contrário, é garantido ao contribuinte nas vendas que realizar, transferir ao adquirente o ônus do imposto que recolherá ao estado, ao tempo em que se credita do imposto que suportou nas operações anteriores.

No caso em tela, por se tratar de transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, o princípio invocado pelo autuado encontra efetividade na lei complementar que, ao disciplinar o regime de compensação, fixa os elementos necessários à operacionalização do sistema de abatimentos, que não poderia, em absoluto, significar alteração de direitos nem a concessão de privilégios para quaisquer entes da mesma Federação. Assim, é também a própria Lei Complementar nº. 87/96 que estabelece os critérios como essa transferência deve ocorrer, de sorte que não se amesquinhe toda a sistemática pensada para o ICMS, o que o fez através do seu art. 13, §4º, inciso II, reproduzido no art. 17, § 8º, inciso 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:

*"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.

Saliento, ainda, que conforme decisão proferida pelo STJ no RE 707.635-RS/2004, a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à lei complementar. No presente caso, o disposto no art. 13, § 4º, inciso II da LC 87/96 não pode ser modificado por lei estadual e muito menos por decisões normativas, tendo em vista que são regras hierarquicamente inferiores à mencionada lei complementar. Caso se entenda ao contrário, cada estado poderia interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, o que certamente geraria insegurança jurídica.

Enfatizo que este posicionamento (interpretação literal do art. 13, § 4º da LC 87/96), não é um posicionamento isolado, haja vista que 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. 6.008/2006), bem como já foi manifestado em decisões de segunda instância deste Conselho, a exemplo dos Acórdãos CJF 210-11/04; CJF 409-11/03, CJF 234/12-04 e CJF 340-11/06.

Destarte, convém lembrar, conforme alinharam os autuantes, que o STF firmou jurisprudência no sentido de que as leis complementares devem definir os fatos geradores e fixar as bases de cálculos dos impostos de forma expressa e, em regra, nada tem a ver com normas meramente exemplificativas. Ou seja, o que está tratado em leis complementares são, sim, prescrições taxativas, especialmente aquelas que tratam sobre a definição ou fixação de base de cálculo dos impostos, conforme RE 361829 / RJ; RE 91737 / MG.

Assim, a interpretação mais consentânea com a realidade posta, para se encontrar o sentido e o alcance da norma contida no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, deve ser feita da mesma forma que foi adotada pelo STF – decisão supracitada -, i.e.:

- a) *Trata-se de definição contida na Lei Complementar e a legislação (lei, decreto etc.) não pode reduzir ou ampliar o que ali está nitidamente exposto;*
- b) *Deve-se interpretar literalmente ou taxativamente. Se o legislador não quisesse restringir, colocaria um ponto após a expressão custo da mercadoria produzida;*
- c) *Se o legislador da LC 87/96 não quisesse ser taxativo ou literal não incluiria a restrição constante da parte final do art. 13, § 4º, II: “assim entendida como”, referindo-se à base de cálculo;*

- d) Diz respeito a uma medida de política tributária: fazer com que o Estado consumidor abocanhe uma maior fatia do imposto nestas operações de transferências interestaduais;*
- e) Para tanto, é de fundamental importância buscar e encontrar nas normas do direito tributário e do direito privado, em especial na Ciência Contábil/Contabilidade de Custos, o conceito ou a definição de matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento;*
- f) Em todas as pesquisas feitas no direito e na legislação tributária, bem como na Ciência Contábil (Contabilidade de custos), como visto anteriormente, não tem amparo para alocar as rubricas depreciação, manutenção, energia (elétrica; térmica etc.); combustíveis, dentre outras, regra geral, em nenhum dos quatro elementos previstos no art. 13, §4º, II, da LC 87/96.*

Não cabem às leis ordinárias dos Estados o exemplo do que ocorreu em São Paulo e Minas Gerais, via Decisão Normativa e Decreto, respectivamente, ampliarem a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para outras unidades da Federação, pois estarão violando o disposto no artigo 155, § 2º, XII, “i (para o ICMS)”, bem como no art. 146, III, “a” (para todos os impostos), ambos da CF/88, combinado com o art. 13, §4º, II da Lei Complementar nº 87/96.

O legislador, no que se refere à Lei Complementar, ao estabelecer regra limitativa de componentes do custo de produção para determinar uma base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferências interestaduais, entre estabelecimentos pertencente ao mesmo titular, quis promover uma partilha mais justa entre os Estados produtores e consumidores, tendo em vista que o consumidor final é que arca com o montante do ICMS pago em todas operações de circulação, cujos valores pagos em determinadas fases, são compensados nas operações subsequentes.

Por tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento produtor situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, incluiu valores não previstos na LC 87/96.

Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a estabelecida no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior que o previsto na legislação no estabelecimento remetente e um crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido de acordo com o disposto no art. 93, § 5º, inciso II e com o art. 97, inciso VIII do RICMS/97.

A defesa argui suposta ilegalidade das multas incidentes sobre o imposto devido pela autuada. O inciso V, do art. 97, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), determina que a Lei pode fixar a combinação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos ou para outras infrações nela definidas. Aplicou o autuante as multas previstas na alínea “a”, inciso VII do art. 42 da Lei nº 7.014/96, no percentual de 60%, do imposto devido.

A arguição de que as multas aplicadas têm caráter confiscatório não subsiste, inclusive, que o art. 150, IV, da CF, é dirigido ao legislador, o qual não pode criar tributo excessivamente oneroso, expropriatório do patrimônio ou da renda. Considero pertinente o exame, relativo a essa matéria, da Professora Mizabel Derzi, alinhado em suas notas de revisão da obra de Aliomar Baleeiro, “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, 7º edição, à fl. 519. Argumenta a professora, didaticamente, que o referido dispositivo constitucional não impede a aplicação de sanções e execuções de créditos. Não se pode abrigar no princípio que veda utilizar tributo com efeito de confisco o contribuinte omissivo que prejudicou o fisco, ferindo os superiores interesses da coletividade.

Não há, por conseguinte, o que se falar da violação dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, pois, além de serem, no presente caso, corolários do princípio do não confisco, já analisado, não encontram amparo fático, na medida em que a multa aplicada é adequadamente modulada para o desestímulo ao descumprimento das obrigações tributárias ora apuradas. Quanto ao pleito da sua redução, não cabe competência a essa unidade fracionário do CONSEF e sim a Câmara Superior na forma do art. 159 e 169 do RPAF/BA.

É importante lembrar que este órgão não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como não lhe cabe competência para decretar a constitucionalidade de seus dispositivos, no presente caso àqueles relativos à aplicação das aludidas multas, em conformidade com o art. 167 do RPAF/BA.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0005/10-9**, lavrado contra **CIMENTO SERGIPE S/A – CIMESA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$107.117,61**, 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, 12 de maio de 2011.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

ANGELO MÁRIO DE ARAUJO PITOMBO – RELATOR

ANTONIO CÉSAR DANTAS DE OLIVEIRA – JULGADOR