

**A. I. Nº** - 206891.0014/10-8  
**AUTUADO** - VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S.A. (CIMENTO SERGIPE S/A CIMESA)  
**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** - 20. 05. 11

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0130-01/11

**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 realização de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Através do presente Auto de Infração, lavrado em 10/11/2010, foi efetuado o lançamento do crédito tributário correspondente ao ICMS, no valor de R\$711.257,20, 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. A Lei Complementar 87/96 dá amparo à Lei nº. 7.014/96 (art. 17, § 7º, II), que 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 dos autos.

Consta que os demais gastos foram expurgados, para a determinação da base de cálculo legal, implicando estorno do respectivo crédito fiscal. É salientado que os fretes com cláusula CIF são inaplicáveis às transferências, por não existir a figura do remetente-vendedor e do destinatário-comprador. É registrado que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pelo autuado, onde são discriminados os itens dos custos de produção. Acrescenta-se que o ICMS exigido foi apurado segundo o demonstrativo “Estorno de Crédito – Custo de Transferência” (fls. 15 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, apresentou impugnação às fls. 109 a 130, suscitando, preliminarmente, a necessidade de realização de perícia técnica ou revisão do lançamento, para

evitar a ocorrência de *bis in idem* em razão de coincidência de períodos fiscalizados quanto aos Autos de Infração de nºs 206891.0005/10-9, 206891.0014/10-8, 206891.0015/10-4 e 206891.0017/10-7.

Alega que não há incidência de ICMS nas operações de deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, conforme previsto na Súmula 166 do STJ [Superior Tribunal de Justiça]. Aduz que inexistência de transferência de propriedade quando uma mercadoria é deslocada de um estabelecimento para outro do mesmo titular, e como não ocorre fato gerador do ICMS, não se pode falar em incidência do imposto e em crédito a favor do Fisco, razão pela qual requer a anulação da autuação. Transcreve a citada Súmula, além de decisão do STJ sobre a matéria.

Realça 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 para embasar sua tese.

Menciona que a matéria em discussão resume-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. E, 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.

Destaca que a Constituição, ao determinar que a lei complementar discipline a base de cálculo do ICMS, observando as normas gerais dadas 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), enquanto que o disposto no art. 110 do CTN deve ser interpretado de modo a impedir que a legislação altere conceitos de outras áreas do 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.

Observa 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 nos itens 8 e 11 da Norma de Procedimento Contábil (NPC) nº 02 do IBRACON (Instituto Brasileiro de Contabilidade), realçando que segundo essa norma, 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 pelos 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”, integrando o preço de transferência. Para embasar seu argumento, cita doutrina.

Transcreve 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, para, em seguida, asseverar que o posicionamento não poderia ser outro, pois o que para uma empresa é um insumo, para outra não o é. Acrescenta que uma pré-

definição de insumo poderia conduzir à violação do princípio constitucional da não-cumulatividade, como teria ocorrido no presente caso.

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. Frisa que a energia elétrica é consumida no seu processo produtivo e, como gera direito a crédito, deve ser considerada como custo de produção.

Alega que a extensão do custo de produção é adotada também por outras legislações tributárias, especialmente pelo transcrito art. 290 do Regulamento do Imposto de Renda. Realça que a definição de custo de produção deve ser uma para fins tributários, não sendo permitidas variações conforme os entes políticos, sob pena de afronta ao princípio da segurança jurídica. Cita 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.

Trata a respeito do frete CIF, dizendo que, por definição, é custo de produção englobado na interpretação extensiva do art. 13, § 4º, II da LC 87/96. Ressalta 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 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. Nesse sentido, traz à colação resposta a consulta formulada à Secretaria da Receita Federal sobre o direito ao crédito do PIS/COFINS em relação ao frete.

Contesta a glosa dos créditos atinentes à manutenção, amortização e depreciação, afirmando que essas 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.

Entende que a apuração dos custos de produção, para determinação do preço de transferência de mercadorias entre seus estabelecimentos, foi efetuada de acordo com a legislação constitucional e infraconstitucional aplicável, o que significa que a glosa dos custos pelos autuantes foi indevida, pois está amparada 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, além do conceito de custo de produção, constante na legislação tributária, em especial no art. 290 do RIR/99.

Afirma 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, a pena é inconstitucional, devendo ser afastada ou reduzida a um patamar razoável, não superior a 10% do valor do tributo.

Conclui, requerendo que seja acolhido o pleito contido na preliminar e que a defesa seja acatada, para julgar improcedente o Auto de Infração, e para reduzir a multa sugerida.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 146 a 193, quando esclareceram 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.

Visando analisar 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 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.

Asseveram 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.

Indicam 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.

Destacam que a autuação se baseou em planilha de custos apresentada pelo próprio 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 ser 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. 15 a 27), tendo sido 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.

No que concerne à impugnação, consignam que não foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexados ao presente processo. Entendem que não há necessidade de diligência, pois os Autos de Infração citados na defesa são referentes a filiais distintas (Juazeiro, 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

interessaduais 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”*.

Mencionando o Recurso Especial nº 707.635, salientam 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 outros estados, 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 expresse, 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.

Enfatizam 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 no sentido 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.

Com suporte em 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 exemplificativas. Ou seja, os temas tratados em leis complementares são prescrições taxativas, especialmente aquelas que tratam sobre a definição da 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 devendo estender ou reduzir a base imponible do tributo.

Acrescentam que, com base na autonomia administrativa conferida pela Constituição Federal, com lastro 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, com a utilização a maior do crédito fiscal pelo estabelecimento destinatário, o fisco deste Estado deve utilizar os meios possíveis para constituir o crédito tributário, visando eliminar essa parcela do ICMS que, ao final, este Estado teria que suportar, evitando um ônus financeiro inaceitável.

Sugerem que restando comprovado o acerto do lançamento, o Auto de Infração seja julgado procedente.

## VOTO

O Auto de Infração corresponde à exigência de ICMS, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal do imposto, no que se refere a 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 solicitou que fosse 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, pois os mencionados Autos de Infração, 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, aqueles Autos de Infração 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 como preliminar, o autuado suscitou a nulidade do Auto de Infração, sob o argumento de 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 alegação, haja vista que a incidência de ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa está prevista em expressas disposições da legislação tributária (art. 12, inciso I da Lei Complementar 87/96; art. 4º, inciso I da Lei Estadual nº 7.014/96; e art. 2º, inciso I do RICMS-BA). Transcreve abaixo os dispositivos normativos aqui citados:

“LC 87/96:

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

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

Lei nº. 7.014/96:

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

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

RICMS-BA:

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

*1 - 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;”*

Realço que diante do teor desses dispositivos, 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-lhes aplicação, conforme determina o art. 167, incisos I e III, com a seguinte redação:

*“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.”*

Por outro lado, 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.

Ao pleitear a improcedência da autuação, o autuado alegou que a lista de custos citados no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, é exemplificativa e disse 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.

Verifico que na ação fiscal a apuração da base de cálculo seguiu a determinação prescrita no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, que estabelece que nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, a base de cálculo corresponde 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 se baseou 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. O custo de produção unitário apurado foi confrontado com a base de cálculo consignada em cada nota fiscal de transferência, sendo determinada a diferença entre o valor previsto no art. 13, § 4º, inciso II da LC 87/96 e o que foi consignado a maior, de acordo com o demonstrativo “Estorno de Crédito – Custo de Transferência”, aplicando-se a alíquota interestadual prevista na legislação sobre a diferença apurada, para calcular o valor do crédito fiscal utilizado a mais pelo autuado.

Deste modo, a matéria em discussão se resume na determinação de qual base de cálculo é a correta a ser utilizada nas transferências. É sabido que a base impositiva constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário, desde quando contém 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, 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, que à 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, inciso II da Lei nº. 7.014/96, que transcrevo em seguida:

*“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.”*

Por esta razão, como 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. Caso fosse permitido que cada Estado interpretasse a LC 87/96 de acordo com os seus interesses, haveria insegurança jurídica, implicando 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 tendo sido dada liberdade ao intérprete para adotar conceito diverso ou para integrar o texto de modo a completá-lo o sentido. O custo referido pelo 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. Desta forma, não há como acolher os argumentos defensivos sobre a Norma de Procedimento Contábil e a aplicação do art. 110 do CTN.

Ressalto ser entendimento pacificado neste CONSEF, 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 exclui a aplicação do entendimento defendido na Decisão Normativa CAT-5/2005, do Estado de São Paulo.

Quanto ao frete CIF, como se constitui em uma despesa operacional e não um custo com produção, surgindo em um momento posterior à fabricação do produto e à apuração do custo fabril, não se pode aplicar ao caso em análise o tratamento dispensado a essa modalidade de frete pela legislação do PIS/COFINS. Ademais, o conceito de frete CIF nas transferências é juridicamente inaplicável, pois faltam as figuras do remetente e do destinatário como pessoas jurídicas distintas.

No que se refere aos créditos glosados atinentes à “manutenção, amortização e depreciação” e “energia elétrica”, não assiste razão ao autuado, pois, conforme detalhei acima, tais custos não se encontram dentre aqueles relacionados no art. 13 § 4º, inciso II da LC 87/96, dispositivo que não pode ser interpretado de forma extensiva, como pleiteia o autuado.

Concluo, assim, que 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 seu 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 esses tributos de competência federal, não se aplicando ao ICMS, cuja competência legislativa é dos Estados e do Distrito Federal.

Caso fosse admitido, o entendimento do contribuinte terminaria por ferir o pacto federativo e do princípio da autonomia distrital, que não admite que os Estados e o Distrito Federal se locupletem uns às custas 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.

No que concerne à sugerida inobservância do princípio da não-cumulatividade, ressalto que no caso em tela esse princípio foi observado, considerando o limite expressamente contido no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, o qual foi reproduzido no art. 17, § 8º, inciso II da Lei nº 7.014/96. A legislação do ICMS do Estado da Bahia trata a respeito desta 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;”*

Deste modo, a ação fiscal está calcada nos dispositivos acima referidos, encontrando-se em perfeita consonância com os preceitos da não-cumulatividade do ICMS, não tendo tal alegação força para elidir a exigência fiscal. Acrescento que não é da competência deste órgão julgador administrativo a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual, a teor do disposto no art. 167, inciso I do RPAF/BA.

Vale lembrar, 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.

Realço que este posicionamento (interpretação literal do art. 13, § 4º, inciso II da LC 87/96), não é um posicionamento isolado, haja vista que, conforme explanado acima, já foi manifestado pelo STJ. Constatamos que a restrição imposta pela LC 87/96, referente a matérias-primas, materiais secundários e de embalagem (acondicionamento), estende-se a outros dispositivos e diplomas legais, conforme ressaltado pelos autuantes (art. 2º da Port. 607/2006 da SUFRAMA; art. 3º do Dec. 6.008/2006), bem como já foi manifestado em decisões de segunda instância deste Conselho de Fazenda Estadual, a exemplo dos Acórdãos CJF Nºs 0409-11/03, 0234/12-04 e 0340-11/06 e, mais recentemente, dos Acórdãos CJF Nºs 0383-12/08 e 0387-12/08, sendo que deste último transcrevo trechos do voto proferido pelo insigne relator, o Conselheiro Tolstoi Seara Nolasco:

*“Filio-me a linha de interpretação restritiva. Primeiro por considerar que as parcelas correspondentes ao custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra, pela sua dimensão aberta, originária da ciência contábil, deve partir dos fins a que objetiva a lei do ICMS, que por ser tributo de competência estadual, tem a repartição da carga tributária, nas operações interestaduais, dividida entre os Estados produtores e Estados destinatários das mercadorias. Há que se privilegiar o aspecto teleológico da norma. Nessa linha de entendimento, em raciocínio analógico, observa-se que a fixação das alíquotas, nas operações interestaduais são, em regra, de valor inferior às estabelecidas para as operações internas, considerando que a repartição do imposto deve 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 subsequente, a se realizarem no Estado de destino das transferências, cabendo a este o recebimento do imposto sobre estas parcelas. Afasto, assim, as teses defensivas 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.”*

Com base no quanto 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. Como este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a estabelecida nesse diploma legal, gerou um crédito que foi utilizado a mais do que o previsto pelo estabelecimento destinatário, o que se constitui em 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, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, para a irregularidade apurada, não cabendo a este órgão julgador administrativo apreciar aspectos relacionados à constitucionalidade da legislação tributária estadual, conforme dispõe o art. 167, inciso I do RPAF/BA. Quanto ao pedido de redução ou de dispensa da multa, não há como ser atendido esse 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 mesmo RPAF/BA.

Voto pela procedência do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0014/10-8**, lavrado contra **VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S.A. (CIMENTO SERGIPE S/A CIMESA)**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$711.257,20**, 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, 09 de maio de 2011.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – JULGADOR