

**A. I. Nº** - 206891.0022/11-9  
**AUTUADO** - VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A  
**AUTUANTES** - MARCOS ANTÔNIO DA S. CARNEIRO, PAULO CESAR DA S. BRITO, JOAQUIM MAURICIO DA MOTTA LANDULFO e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 21/06/2012

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0130-03/12**

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

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 12/09/2011, refere-se à exigência de R\$2.298.202,47 de ICMS, acrescido da multa de 60%, pela utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, nos meses de janeiro a dezembro de 2007.

Consta, na descrição dos fatos, que a presente autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pelo autuado, que o fez tanto em meio físico quanto em meio eletrônico, onde consta a discriminação dos custos de produção por código de produto. Em consonância com a Lei Complementar 87/96 e com os julgados, 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. Foram expurgadas as seguintes rubricas: depreciação e/ou amortização, manutenção, energia (elétrica, térmica, etc.), outros custos de produção.

O autuado apresentou impugnação (fls. 157 a 178), alegando 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, se não existe 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, não ocorre o seu fato gerador, por isso, alega que não se deve falar em crédito em favor do fisco passível de execução. Diz que a referida questão já foi pacificada pela Súmula 166 do Colendo STJ, que transcreveu.

Afirma que não deve prosperar 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 do defendente, salientando que no 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. Quanto a esta matéria cita ensinamentos de Roque Antonio Carrazza e José Eduardo Soares de Melo. Diz que a principal discussão no presente PAF 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. Que o autuante entende que a “lista” prevista no referido preceito normativo é taxativa. Entretanto, o defendente não apresenta o mesmo entendimento, dizendo que a Constituição Federal, 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. Diz 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, e que este 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.

Entende 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 de violação ao princípio da não-cumulatividade. Portanto, o conceito de “custos de produção” é versado em normas específicas de contabilidade, em especial nos itens 8 e 11 da Norma de Procedimento Contábil (NPC) n. 02, do IBRACON.

Quanto aos bens em estoque produzidos pela própria empresa, afirma que se considera “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. Portanto, afirma 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”. Diz que este é 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).

Salienta que os custos de produção variam de acordo com o tipo de atividade exercida, e caberá ao contribuinte defini-la, a par da chamada “contabilidade dos custos e despesas”, cabendo ao Fisco, então, averiguar se a 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. Cita o entendimento da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo por meio da Decisão Normativa CAT 05/05. O que para uma empresa pode ser considerado 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. Cita como exemplo a energia elétrica, 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, consignado por decisão recente do Colendo STJ.

O defendente afirma que atua no setor fabril de cimentos, concreto e agregados, e 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, 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), que transcreveu. Entende que o conceito de “custo de produção” deve ser uno para fins tributários, não permitindo variação de ente político para ente político, sob pena de total afronta ao princípio da segurança jurídica. Diz que o art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, e o art. 290, do RIR/99 encerram 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, tudo quanto fora computado pelo defendente como custo de sua produção 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); alugueis e arrendamentos de máquinas vinculadas ao processo de produção (inciso III); as depreciações (inciso III) etc. Informa que 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 alugueis/arrendamentos de maquinários, veículos e equipamentos, e também aquelas relativas à manutenção de máquinas e equipamentos, são considerados custos de produção para fins tributários.

Em relação à adução da ausência de amparo legal, quanto ao frete CIF, alega que por definição, é custo de produção englobado na interpretação extensiva imprimida ao art. 13, § 4º, II, da LC 87/96. Transcreve a redação do art. 13, § 1º, II, “b”, da LC n. 87/96, e diz que, o 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. Ressalta que as cláusulas CIF e FOB não guardam relação direta e necessária com operação de compra e venda ou mercantis de qualquer sorte. Apenas designam a responsabilidade pelo custo do transporte e pela entrega da mercadoria: se CIF, a responsabilidade é do remetente ou por sua conta e ordem; se FOB, a responsabilidade é do destinatário, sendo indiferente se o bem que lhe será entregue tenha sido adquirido por compra e venda, ou seja, oriundo de uma doação. Portanto, 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. Traz 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.

Quanto à glosa dos créditos relativos à “manutenção, amortização e depreciação” não abrangidos pelo termo acondicionamento, alega 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 já mencionados, 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. Portanto, o defendente afirma que não restam dúvidas quanto à ilegitimidade do presente auto de infração.

Prosseguindo, o defendente contesta as multas aplicadas, alegando que houve violação aos princípios do não-confisco, da proporcionalidade e da garantia constitucional à propriedade privada. Comenta sobre a aplicabilidade do princípio limitativo do poder de tributar, citando Acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal. Também cita decisões do STJ e TRF da 5ª Região, concluindo que, legitimar multas como a discutida no presente feito viola frontalmente o princípio da proporcionalidade, não havendo mínima relação de adequação entre a penalidade imposta e a pretensa violação praticada. Afirma que a multa, nessas condições, serve única e exclusivamente, como medida usurpadora do patrimônio do contribuinte, e não como medida educadora. Entende que a multa deve ser afastada, ou ao menos reduzida a patamar razoável, não superior a 10% sobre o valor principal do tributo pretensamente devido.

Por fim, pede que seja julgado improcedente o presente auto de infração, inclusive quanto à redução da multa. Protesta pela produção de prova pericial contábil, a fim de comprova a regularidade das operações efetuadas pelo defendente e de seus recolhimentos.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 201 a 246 dos autos. Nas considerações iniciais, dizem que o objetivo da informação fiscal é procurar identificar e qualificar a base de cálculo do ICMS, na hipótese de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação, de modo que, didaticamente, se compreenda os lindes da controvérsia ora instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal. Inicialmente, transcrevem o art. 155, § 2º, XII, “i” da CF/88 e dizem que o mencionado dispositivo é específico para o ICMS e estatui que cabe à lei 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. Também reproduzem o art. 13, § 4º, II da Lei Complementar 87/96, e dizem que a mencionada Lei Complementar listou 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. Dizem 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.

Em seguida, os autuantes reproduzem os termos da imputação fiscal e as informações prestadas na descrição dos fatos, salientando que em nenhum momento, foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal. Dizem que o autuado 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. Citam decisões deste CONSEF sobre os aspectos relacionados à matéria em questão, transcrevendo as ementas. Também registram a existência de julgamento de autuação realizada contra o defendente, conforme Acórdão JJF Nº 0161-04/11. Afirmam que o comando contido no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo. Dessa forma, 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. Com relação ao frete, esclarecem que a cláusula CIF é, juridicamente falando, inaplicável às transferências, pois não existem as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador (pessoas jurídicas distintas). O valor (despesa com frete - CIF), quando incluído na base de cálculo objeto das transferências, também foi expurgado, 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 diz respeito a custo de produção e sim a uma despesa operacional para a realização da operação de transferência do produto já fabricado.

Transcrevem posicionamento da doutrina em relação ao tema em questão, inclusive, quanto à interpretação dos diversos dispositivos constitucionais que estabeleceram reserva de matéria à disciplina da Lei Complementar, considerando que a CF/88 reservou para a Lei Complementar a tarefa de fixação e de definição da base de cálculo do ICMS. Dizem que o exame dos estudos doutrinários revela-se bastante expressivo no ponto de suprir a lacuna deixada pelo legislador infraconstitucional, assim como para facilitar a percepção dos termos ou expressões utilizadas pela LC 87/96 (art. 13, §4º, II). Transcrevem o trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, que define os quatro elementos de custo de produção ou as rubricas listadas na Lei Complementar nº 87/96 (art. 13, §4º, II). Também trazem à tona resposta à consulta formulada ao Presidente do CRC-SE, para sedimentar o entendimento sobre os elementos de custo de produção previstos na LC 87/96. Comentam sobre cada um dos elementos do custo de produção previstos na LC 87/96 e asseguram que o procedimento adotado pelas empresas não tem amparo legal e não é o mais adequado tecnicamente, pois, pela Ciência Contábil, a parcela do frete com a cláusula CIF não é elemento de custo de produção. Assim sendo, pelo simples fato de

não ser parte integrante do custo de produção, não poderia compor a base de cálculo nas operações de transferência interestadual prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96.

Quanto à energia elétrica, dizem que é necessário enfatizar que o STJ, em vários julgados, reafirmou a orientação e firmou jurisprudência no sentido de que a energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumo, matéria-prima, nem produto intermediário, pois não se incorpora nem é consumida em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de “bens de uso e consumo”. Portanto, asseveram que energia elétrica (e outras formas de energia), lubrificantes e combustíveis também não se enquadram nos conceitos de produtos intermediários, nem de materiais secundários, tampouco no de matéria-prima. Assim, concluem que as várias concepções teóricas existentes sobre o tema, nos leva ao mesmo ponto comum: que energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação etc. não são enquadráveis pela Ciência Contábil nos elementos de custo denominados de matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento.

Em seguida, os autuantes apresentam o entendimento de que há impropriedades na legislação do Estado de Minas Gerais (*art. 43, §2º, incisos I a IV do Regulamento do ICMS*). Dizem que na legislação de Minas Gerais (*art. 43, §2º, incisos I a IV do Regulamento do ICMS*) encontramos a estranhíssima figura da “mão-de-obra tecnológica” que corresponde aos custos de locação, manutenção, reparo, prevenção e os encargos de depreciação dos bens, representados pelas máquinas, equipamentos, ferramentas, instalações e similares, utilizados direta e indiretamente na produção, inclusive impostos sobre a propriedade e seguros. O mesmo ocorre com relação ao conceito de “acondicionamento”, onde o citado Regulamento prescreve que o mesmo corresponde aos “custos diretos e indiretos necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica”.

Também entendem que há impropriedades na legislação do Estado de São Paulo (Decisão Normativa CAT Nº 05, de 15/06/2005). Informam que um reduzido número de unidades federadas já enfrentou o tema objeto deste lançamento, e os Estados da Bahia, Paraná e Minas Gerais são considerados exceções. Transcrevem acórdãos de Conselhos de Contribuintes das unidades federadas que também decidiram pela taxatividade dos elementos contidos no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar 87/96.

Nas considerações finais, os autuantes dizem que a questão debatida neste PAF 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. Afirmam que 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. Portanto, concluem 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 modesto trabalho. Finalizam pedindo a procedência do presente Auto de Infração.

À fl. 249 dos autos esta Junta de Julgamento Fiscal converteu o presente processo em diligência, para que fosse esclarecido em que consiste a rubrica “OUTROS CUSTOS DE PRODUÇÃO”, não acatada pela fiscalização, mediante solicitação ao contribuinte da necessária explicação.

O contribuinte foi intimado na forma solicitada e apresentou a petição à fl. 254 dos autos informando que integram a rubrica “outros custos de produção”, dentre outros, os seguintes itens: matéria prima, produtos e material secundário, mão-de-obra especializada, própria e terceirizada, serviços de manutenção de maquinário, custos com acondicionamento/embalagens, energia elétrica, dentre outros ligados diretamente à atividade produtiva do defendente. Apresenta o entendimento de que a constatação específica de quais itens foram objeto de efetiva autuação e quais compõem o custo de produção somente pode ser efetuada mediante perícia técnica, requerida nas razões de defesa.

Considerando que não constava nos autos a comprovação de que os autuantes tomaram conhecimento dos esclarecimentos prestados pelo defendente à fl. 254, esta Junta de Julgamento Fiscal converteu o presente processo em diligência à Infaz de origem para cientificar os autuantes quanto ao referido documento à fl. 254 do PAF.

Os autuantes se manifestaram à fl. 263 dos autos, dizendo que a informação prestada pelo autuado à fl. 254 não está de acordo com a verdade material, tendo em vista que após a intimação ao setor responsável por esclarecimentos dessa natureza, obtiveram como resposta o documento que acostaram à fl. 265 dos autos, indicando que a rubrica outros custos é composta de perdas com matérias primas, aluguéis e arrendamentos, materiais (de consumo, expediente etc.), seguros (de imóveis, veículos etc.), utilidades (água, esgoto e gás), despesas com variáveis (brindes, comissões de vendas etc.), impostos, taxas, contribuições e outras despesas operacionais (assinatura de jornais, comunicações, telefones etc.). Os autuantes concluem afirmando que a mencionada rubrica não é parte integrante de matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, motivo da exclusão da referida rubrica na formação da base de cálculo legal.

#### **VOTO**

O presente Auto de Infração trata da exigência de ICMS, pela utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

De acordo com a descrição dos fatos, foi efetuado estorno de crédito de ICMS na forma da LC 87/96, em virtude de a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas neste Estado, ser maior que a prevista na mencionada LC (art. 13, § 4º, Inciso II).

Em sua impugnação, o autuado comentou sobre o termo “custo da mercadoria produzida” constante do inciso II, § 4º, art. 13, da LC 87/96. Apresenta o entendimento de 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 de violação ao princípio da não-cumulatividade.

O defendente afirma que a partir da própria legislação tributária, tudo quanto fora computado pela empresa como custo de sua produção encontra respaldo legal, como, por exemplo, os combustíveis adquiridos para uso no maquinário de produção; os materiais e serviços de manutenção contratados para recompor os desgastes sofridos pelas máquinas e utensílios consumidos no processo produtivo); aluguéis e arrendamentos de máquinas vinculadas ao processo de produção; as depreciações etc.

De acordo com o art. 155, § 2º, XII, “i” da Constituição Federal, cabe à lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre. Neste caso, a Constituição Federal atribui à lei complementar o papel importante na apuração dos valores do ICMS, estando previsto no art. 13, § 4º, da Lei Complementar 87/96:

***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.*

Como se trata de crédito fiscal relativo às operações interestaduais envolvendo produtos industrializados, transferidos para filiais localizadas neste Estado, aplica-se o disposto no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, acima reproduzido. Portanto, observo que o levantamento fiscal foi realizado no sentido de apurar se a base de cálculo estava de acordo com o estabelecido no citado art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, ou seja, o custo da mercadoria produzida, assim entendida como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Vale ressaltar, que a autuação foi efetuada com base na planilha de custo de produção apresentada pelo próprio contribuinte, constando discriminadamente os itens do custo de produção. A partir desses dados, foi efetuado o expurgo das parcelas relativas aos seguintes itens, por não serem parte integrante nem de matéria prima; nem de mão-de-obra; nem de material secundário; tampouco de acondicionamento: depreciação e/ou amortização, manutenção, energia (elétrica, térmica etc.), outros custos de produção, conforme descrição dos fatos, constante deste Auto de Infração. Foi elaborado o demonstrativo “Estorno de Crédito – Custo de Transferência” (fls. 14 a 28) e CD à fl. 10, encontrando-se o valor do crédito utilizado a mais pelo contribuinte.

Entendo que não assiste razão ao defendente quanto ao argumento de que se deve aplicar no presente processo o entendimento da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo por meio da Decisão Normativa CAT-5, de 15/06/2005, haja vista que se trata de um ato normativo, considerado como norma complementar, nos termos do art. 100, inciso I do Código Tributário Nacional – CTN.

Como as normas complementares e a legislação tributária estadual devem estrita obediência às regras estabelecidas na Constituição Federal e à Lei Complementar (LC 87/96) e, considerando que são taxativos os elementos constitutivos da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, previstos na mencionada Lei Complementar, os Estados e o contribuinte não podem deixar de aplicar o que foi estabelecido na referida lei. Neste caso, a Decisão Normativa CAT-5, citada pelo defendente, não se aplica à situação em exame. Trata-se de norma infraconstitucional, e não se pode ignorar a Lei Complementar, alterando o seu conteúdo no sentido de flexibilizar a sua aplicação.

Da análise efetuada a partir do texto constitucional, passando pela Lei Complementar, que traça as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à coerência do ordenamento jurídico nacional, entendo que 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 nº. 7.014/96:

**Art. 17.** *A base de cálculo do imposto é:*

*§ 8º Na saída de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado em outra unidade da Federação a base de cálculo do imposto é:*

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

Vale salientar, que no caso de o remetente destacar o ICMS em valor superior ao devido, o adquirente deve utilizar o imposto calculado corretamente, sob pena de glosa, uma vez que o ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias dentro do limite legalmente estabelecido, conforme prevê o art. 93, § 5º, inciso II, e art. 97, VII do RICMS/97, vigente à época dos fatos.

Esta Junta de Julgamento Fiscal converteu o presente processo em diligência para que os autuantes buscassem informações junto ao contribuinte no sentido de esclarecer em que consiste a rubrica “outros custos de produção”.

Embora o autuado tenha trazido a informação na fl. 254 dos autos de que integram a rubrica “outros custos de produção”, dentre outros, os seguintes itens: matéria prima, produtos e material secundário, mão-de-obra especializada, própria e terceirizada, serviços de manutenção de maquinário, custos com acondicionamento/embalagens, energia elétrica, dentre outros ligados diretamente à atividade produtiva do defendente, os autuantes anexaram à fl.265 deste PAF uma cópia da “Demonstração de Resultado”, emitida pela própria empresa, onde consta a informação de que a rubrica outros custos é composta de perdas com matérias primas, aluguéis e arrendamentos, materiais (de consumo, expediente etc), seguros (de imóveis, veículos etc), utilidades (água, esgoto e gás), despesas com variáveis (brindes, comissões de vendas etc), impostos, taxas e contribuições e outras despesas operacionais (assinatura de jornais, comunicações, telefones etc). Portanto, considero sanadas as dúvidas existentes quanto à mencionada rubrica, com o documento à fl. 265 dos autos, concluindo que a rubrica “outros custos de produção” também não é parte integrante dos componentes previstos no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96.

Ressalto que a matéria discutida neste Auto de Infração já foi objeto de algumas decisões deste CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJF Nº 0383-11/10, CJF Nº 0312-11/11, CJF Nº 0432-12/11 e CJF Nº 0436-12/11. Assim, tomo como parâmetro as decisões das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nas quais foi apresentada a conclusão de que a base de cálculo nas transferências interestaduais de produtos fabricados pelo remetente deve se restringir ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento nos termos do art. 13, § 4º, II, da LC Nº 87/96, não admitindo nenhum outro tipo de custo, diante da interpretação literal do referido dispositivo.

A título de exemplo, transcrevo parte do voto do Conselheiro Tolstoi Seara Nolasco no Acórdão nº 0016-12/09:

*“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. Ressalto que a energia elétrica, a depender do processo produtivo, poderá ser matéria-prima, a exemplo da*



*eletrólise, ou material secundário, na condição de insumo indispensável à produção industrial, que enseja direito ao crédito fiscal. O conceito de custo de produção, no ICMS, portanto, deve estar alinhado a uma interpretação teleológica que demonstra a sua vinculação a razões de política tributária, conforme foi ressaltado na Decisão exarada pelo Supremo Tribunal Federal, no RE 79452/RS.*

*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. 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.*

*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 nas operações subseqüentes, a se realizarem no Estado de destino das transferências, cabendo a este o recebimento do imposto sobre estas parcelas”.*

Constato que a exigência fiscal consubstanciada no presente Auto de Infração está lastreada nos dispositivos legais citados neste voto, encontrando-se em consonância com os princípios constitucionais, inclusive em relação à não-cumulatividade do ICMS. Assim, concluo pela subsistência da autuação, tendo em vista que foi apurado que o estabelecimento remetente proporcionou ao destinatário (autuado) um crédito fiscal a ser utilizado, maior do que o previsto na legislação, o que constitui um crédito fiscal indevido de acordo com o disposto no art. 93, § 5º, II c/c art. 97, VIII do RICMS/BA.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206891.0022/11-9, lavrado contra **VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$2.298.202,47**, 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, 06 de junho de 2012

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA