

**PROCESSO** - A. I. Nº 206891.0022/11-9  
**RECORRENTE** - VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JF nº 0130-03/12  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 16.04.2013

### 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0145-13/13

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais dos produtos fabricados pelo mesmo titular, entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, assim definido em lei: o custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração comprovada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão da 3ª JF, proferida através do Acórdão nº. 0130-03/12, que julgou o Auto de Infração Procedente, o qual fora lavrado para exigir ICMS no valor de R\$ 2.298.202,47, acrescido da multa de 60%, inerente ao exercício de 2007, em razão 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 protocolo, ou seja, nas transferências recebidas de outras unidades, o autuado se apropriou de crédito fiscal com base de cálculo superior ao custo de produção, correspondente ao somatório de: matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra. Consta, ainda, que foram excluídos os elementos de custos de produção não previstos no art. 13, § 4º, II, LC 87/96 quando da composição da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados, que teve fundamento na planilha de custos apresentada pela própria empresa, sendo expurgadas as rubricas depreciação e/ou amortização, manutenção, energia (elétrica, térmica, etc), outros custos de produção.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente, após as seguintes considerações:

1. Por se tratar de crédito fiscal relativo às operações de transferências interestaduais de produtos industrializados, aplica-se o disposto no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96, sendo realizado levantamento fiscal para apurar se a base de cálculo estava de acordo com a previsão legal, ou seja, o custo da mercadoria produzida, assim entendida como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, conforme planilha de custo de produção apresentada pelo próprio contribuinte, constando discriminadamente os itens do custo de produção, sendo expurgado os itens: depreciação e/ou amortização, manutenção, energia (elétrica, térmica etc.), outros custos de produção, consoante 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.
2. Ressalta a JF que 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, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, § 8º, inciso II da Lei nº 7.014/96.

3. Salaria 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, visto que o ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário dentro do limite legalmente estabelecido, conforme prevê o art. 93, § 5º, II, e art. 97, VII do RICMS/97, vigente à época.
4. Registra que a matéria discutida neste Auto de Infração já foi objeto de algumas decisões deste CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJP Nº 0383-11/10, CJP Nº 0312-11/11, CJP Nº 0432-12/11 e CJP Nº 0436-12/11, do que toma como parâmetro tais decisões, nas quais foi apresentada à 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.

Irresignado com a Decisão, o sujeito passivo apresenta Recurso Voluntário, às fls. 286 a 307 dos autos, o qual reproduz literalmente todas as razões expendidas em sua impugnação, diante das seguintes argumentações:

Aduz ser 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 havendo que se falar em incidência de ICMS, porquanto inócua o seu fato gerador; por conseguinte, não se fala, igualmente, em crédito em favor do fisco passível de execução. Diz que a referida questão já foi pacificada pela Súmula nº 166 do STJ. 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.

Em seguida, aduz que observou a legislação de regência quanto à determinação da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual, exemplificada no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, em atendimento ao princípio da não-cumulatividade, inexistindo a irregularidade. Cita legislação e doutrina.

Sustenta 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.

Diz que, o que se pretende ressaltar é que à luz da CF, que 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.

Sustenta 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 e da própria teleologia da sistemática constitucionalmente infligida ao ICMS, do que transcreve o conceito de custo de produção do IBRACON como sendo aqueles incorridos e necessários à produção de determinado bem até a etapa em que o mesmo se encontrar em condições de ser comercializado. 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, sendo:

- (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.

Portanto, 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 restam 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.

Sendo assim, não há 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. Transcreve Decisão Normativa CAT 05/05, da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, onde destaca que na Lei Complementar “...*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*”, 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.

Aduz 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, pois, por exemplo, com a energia elétrica – cujos gastos foram glosados pelo agente fiscal –, que 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 do STJ (*AgRg no Ag 1182149/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/03/2010, DJe 26/03/2010*)

Ressalta que no caso do autuado, que 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, do que cita as conclusões de laudo técnico produzido em 22.11.2010, por empresa de consultoria especializada, nas instalações industriais da defendente, através do qual se constata que a energia elétrica consumida nas instalações da unidade fabril destinam-se às atividades industriais (produtivas).

Afirma que a Lei Complementar nº 87/96, pelo princípio da não-cumulatividade, assegura ao sujeito passivo do ICMS, entre outros, o direito de creditamento do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria destinada ao uso ou consumo do estabelecimento (artigo 20, caput e artigo 33, II, da lei complementar em tela, no que concerne ao direito de aproveitamento de crédito de ICMS decorrente da energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento). Assim, diz ser forçoso admitir que a energia elétrica caracteriza-se como custo de produção. Aduz que, em corroboração ao quanto exposto, verifica-se que a

extensão do custo de produção é definida por outras legislações tributárias, em especial o art. 290 do Decreto nº 3000/99 (Regulamento do Imposto de Renda), do que entende que o conceito de custo de produção deve ser uno para fins tributários, não permitindo variação, sob pena de total afronta ao princípio da segurança jurídica.

Do exposto, e a partir da própria legislação tributária, vê-se que tudo quanto fora computado pelo autuado como custo de sua produção – e irregularmente glosado pelo 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.

Diz que o mesmo ocorre em relação ao frete CIF, pois o mesmo está englobado na interpretação extensiva de custo de produção imprimida ao art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, como também por ser custeado pelo próprio remetente, que, no caso, confunde-se com a figura do destinatário. Assim, independentemente de pactuada 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.

No que diz respeito à glosa dos créditos relativos à “manutenção, amortização e depreciação” por não ser abrangidos pelo termo acondicionamento, diz 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 abordados, 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.

Assim, sustenta 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 lícito, 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. Logo, o autuado defende que não restam dúvidas, assim, quanto à ilegitimidade do Auto de Infração ora vergastado.

Em seguida, passa a abordar o excessivo valor das multas infligidas, do que entende ter ocorrido violação aos princípios do não-confisco, da proporcionalidade e da garantia constitucional à propriedade privada, devendo ser de pronto afastada ou, ao menos, reduzida a patamar não superior a 10% sobre o valor principal do tributo. Cita jurisprudência e doutrina.

Por fim, pede a reforma do Acórdão recorrido para anular ou julgar improcedente o Auto de Infração, reiterando o pedido de redução da multa.

À fl. 315 dos autos, consta pleito para que todas as intimações sejam realizadas em nome dos novos patronos da Votorantim, sob pena de nulidade.

Em seu Parecer, às fls. 318 a 322 dos autos, de lavra da Dr<sup>a</sup>. Maria José Coelho Sento-Sé, a PGE/PROFIS, inicialmente, aduz que o recorrente repete os mesmos argumentos apresentados por ocasião da impugnação inicial, ao tempo em que requer a redução da multa imposta a patamar não superior a 10% do valor do tributo pretensamente devido, para em seguida opinar pelo não provimento do Recurso Voluntário, por entender que, da análise das razões expendidas, considera ausentes argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do Acórdão, ora recorrido, visto que:

1. A imputação fiscal está absolutamente clara, devidamente tipificada e alicerçada na legislação tributária, como o lançamento atende a todos os requisitos descritos no art. 39 do RPAF/99.

2. Observa que todas as argüições de inconstitucionalidade constantes da súplica recursal devem ser rechaçadas, posto que, falece competência a este órgão colegiado à declaração de inconstitucionalidade, em consonância com os termos do art. 167, I, do RPAF/99.
3. Em relação à alegação de que a multa aplicada evidencia caráter confiscatório, o opinativo é de que não pode ser apreciado pelo CONSEF, em face do citado art. 167, II, do RPAF/99. Frisa, ainda, que o princípio que veda a criação de tributo com efeito confiscatório não alcança as multas, eis que, as mesmas possuem natureza jurídica diversa do tributo e são autênticas sanções impostas ao contribuinte com função nitidamente educativa.
4. Inerente ao pedido de redução da multa aplicada, diz falecer competência à Câmara de Julgamento Fiscal, em consonância com os termos do art. 159 do RPAF/99. Registra que deverá o sujeito passivo encaminhar o pedido de redução de multa por descumprimento de obrigação principal à Câmara Superior do CONSEF.
5. No mérito, diz que o recorrente contesta a validade do lançamento com argumentos incapazes de alterar o procedimento fiscal, visto que o lançamento tributário apura, com base nos custos de produção, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento (fls. 14 a 28), o crédito fiscal relativo às operações interestaduais envolvendo produtos industrializados, transferidos para filiais localizadas neste Estado, em desacordo com o disposto no art. 13, § 4º, inciso II, da LC 87/96, cujo teor é reproduzido no art. 17, § 8º, II, da Lei Estadual nº 7.014/96, sendo objeto de expurgo: depreciação e/ou amortização, manutenção, energia elétrica, térmica e outros custos de produção, cujos elementos constitutivos da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais são enumerados de modo taxativo, do que destaca ser sedimentada a jurisprudência do CONSEF de que a interpretação dos elementos constitutivos da base de cálculo deverá ser literal e não extensiva. Assim, uma vez apurado que o remetente destacou um crédito maior do que o previsto, nos termos do art. 93, § 5º, II, combinado com o art. 97, VIII, do RICMS/BA, somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado, sendo vedado creditar-se do imposto relativo à parte excedente.

Assim, o Parecer da PGE/PROFIS opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1ª instância, no que tange à exigência por utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias, com base de cálculo superior ao custo de produção, correspondente ao somatório de: matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra, conforme estabelecido na Lei Complementar nº 87/96.

Preliminarmente, devo salientar que no Processo Administrativo Fiscal foram cumpridas todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, o qual está submetido à legislação baiana, cuja norma é derivada da Lei Complementar nº 87/96, a qual as unidades federativas devem obediência.

Também, há de se ressaltar que o princípio da não-cumulatividade do ICMS só ocorre dentro do valor de crédito autorizado por lei, porém nunca decorrente de indébito fiscal por parte do remetente, como também que a multa aplicada é a legalmente prevista ao caso concreto, não sendo esta instância administrativa competente para análise de inconstitucionalidade da norma e nem redução da multa aplicada sobre o tributo.

Quanto ao pedido de que as intimações sejam efetuadas exclusivamente em nome do seu advogado, há de se ressaltar que o art. 108 do RPAF, determina que a intimação será feita pessoalmente ao sujeito passivo ou interessado, seu representante ou preposto, como também através de via postal ou por meio eletrônico, independentemente da ordem, ou através de edital publicado no Diário Oficial do Estado, quando não for possível as formas anteriores.

No mérito, observo que, para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS, quando das transferências interestaduais de produtos fabricados e remetidos pelo estabelecimento industrial para estabelecimentos filiais da mesma empresa, deverá ser adotado o custo de produção, definido no art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, norma esta reproduzida na Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, § 8º, II, como também no art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, então vigente, assim entendida como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, 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.

Ressalta-se que a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, “a”, da Constituição Federal, sendo que o comando contido no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo além dos elencados, por uma questão de política tributária entre os entes federados.

Logo, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, específica nestas operações de transferências, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, conforme procederam os autuantes, os quais, para apuração do valor creditado indevidamente, cotejaram os custos unitários nos termos legais em relação aos custos de transferências consignados nas notas fiscais, ou seja, após expurgar da base de cálculo de transferências: depreciação, manutenção, amortização, energia, etc., por não se enquadrarem nas rubricas especificadas como custos de produção, conforme delimitado no referido dispositivo legal, apurando o valor da base de cálculo da infração, cuja diferença entre a base de cálculo da transferência consignada no documento fiscal e a levantada pela fiscalização incidiu a alíquota de 12%, aplicada à operação de transferência, se apurando o crédito fiscal utilizado a mais pelo contribuinte, ora autuado.

Assim, caso o remetente tenha destacado o ICMS em valor superior ao devido, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias dentro do limite legal estabelecido, consoante previsto no art. 93, § 5º, incisos I e II, do RICMS/97.

Tal limitação legal para determinação da base de cálculo do ICMS, quando das transferências interestaduais de produtos fabricados pelo mesmo titular, não afronta ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, conforme alegado pelo recorrente, pois, o citado princípio será efetivado pela técnica do abatimento ou compensação, disciplinada, por sua vez, por “LEI COMPLEMENTAR”, nos termos do art. 155, § 2º, inciso XII, “c”, da Constituição Federal.

Portanto, a própria Lei Complementar nº. 87/96, ao disciplinar para essa operação a efetiva base de cálculo limitada a alguns itens dos custos de produção, é taxativa ao especificar literalmente a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não cabendo interpretação mais abrangente. Sujeitando-se a base de cálculo ao regime da reserva legal – reserva de lei complementar – único veículo competente para estabelecê-la, por força de mandamento constitucional, qualquer legislação ordinária que venha a contrariá-la afronta a própria Constituição. A estipulação de base de cálculo diversa da prevista na Lei Complementar nº 87/96, ainda que por força de lei ordinária dos Estados ou do Distrito Federal, deve de pronto ser rechaçada, pois eivada de ilegalidade e inconstitucionalidade.

É válido ressaltar que para apuração do imposto, objeto deste Auto de Infração, os autuantes se utilizaram dos dados contabilizados pelo próprio sujeito passivo, nos quais se encontram os valores dos elementos de custo de produção do *cimento transferido*. Assim, uma vez apurado o custo de produção estabelecido em lei (matéria-prima, material secundário, embalagens e mão-de-obra) e confrontado com a base de cálculo utilizada nas transferências, foi feita a inclusão do ICMS para determinação da base de cálculo legal e, em consequência, apurar os valores creditados a mais, cujos números não foram impugnados pelo autuado.

Também se deve salientar que, apesar da essencialidade da utilização da energia elétrica no processo produtivo do autuado, no fabrico de cimento, tal insumo, absolutamente, para efeito de

apuração da base de cálculo do ICMS, quando das transferências interestaduais de produtos fabricados e remetidos pelo estabelecimento industrial para estabelecimentos filiais da mesma empresa, não compreende entre os elementos de custo de produção definidos no art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, ou seja, a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, por não se caracterizar como matéria-prima, nem material secundário e muito menos como mão-de-obra e acondicionamento, razão da legítima glosa para efeito de apuração de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, cuja restrição normativa decorre de uma questão de política tributária entre os entes federados, nos casos de transferências da produção, hipótese essa diferenciada para a apropriação dos créditos relativos aos insumos na produção fabril.

Quanto à alegação recursal de que nas operações de transferência de mercadoria de um estabelecimento a outro de um mesmo contribuinte não há incidência de ICMS, por inexistir fato gerador e, por conseguinte, não se fala em crédito em favor do fisco passível de execução, conforme foi pacificado pela Súmula 166 do STJ, só depõe contra o próprio sujeito passivo, pois, neste caso, haveria que se estornar o total do crédito fiscal apropriado pelo estabelecimento autuado e não o valor excedente previsto em Lei Complementar, conforme se exige, o que ensejaria no agravamento da infração e na necessidade de um Auto de Infração complementar. Contudo, há de se ressaltar que o art. 2º, I, da LC 87/96, assim como o art. 2º, I, da Lei nº 7.014/96, prevêm que o ICMS incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e que a caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua. Por sua vez, cabe salientar que a autoridade julgadora deve cumprir a legislação baiana, até o momento em que haja propositura do Secretário da Fazenda de modificação ou revogação da lei ou ato considerado ilegal.

Diante de tais considerações, verificam-se impertinentes as alegações do recorrente, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor de base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, em razão da LC 87/96 especificar os custos de produção, como: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, consoante apuraram os autuantes nos autos, nos quais cotejam os custos unitários nos termos legais, por produto, em relação aos custos de transferências consignados nas notas fiscais, ou seja, após expurgar da base de cálculo de transferências: depreciação, manutenção, amortização, frete (CIF), energia, combustível, etc., por não se enquadrarem nas rubricas especificadas como custos de produção, conforme delimitado no referido dispositivo legal.

Do exposto, meu voto é pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0022/11-9**, lavrado contra **VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.298.202,47**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº. 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de abril de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE/RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS