

A. I. Nº - 206891.0031/12-6  
AUTUADO - VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A.  
AUTUANTE - MARCOS ANTÔNIO SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO e  
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET - 25. 06. 2013

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0108-01/13**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. 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. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 23.10.12 para exigir o ICMS de R\$ 956.063,15, acrescido da multa de 60%, 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. Consta ainda que a Auditoria se refere ao exercício de 2008 e a base de cálculo do ICMS, nas operações interestaduais de transferência de produtos industrializados, que foram produzidos pelo respectivo remetente, em valor superior ao estatuído no inciso II do § 4º, art. 13, da LC 87/96.

O autuado, às fls. 144 a 161 dos autos, através de seu representante legalmente constituído, em sua defesa, sintetiza os termos da autuação, anuindo que não obstante ter apurado corretamente o preço da transferência de seus produtos da fábrica localizada no Estado de Sergipe para seu estabelecimento do Estado da Bahia, observando fielmente ao que dispõe o art. 13, § 4º, II, LC 87/96, o Fisco da Bahia entendeu que o preço utilizado pela impugnante afronta o dispositivo supra referido e que houve a inserção de uma série de outros custos que não se enquadrariam no conceito de matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.

Argui a tempestividade da sua impugnação, nos termos do art. 123, RPAF/BA; pede a suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, III, CTN).

Destaca que jamais inseriu na composição do preço de transferência interestadual entre estabelecimentos do mesmo contribuinte quaisquer valores que não representem, efetivamente, o custo que teve em cada etapa do seu processo produtivo, tendo sempre agido tal como disciplina o artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96. Nesse sentido, a legislação do Estado da Bahia que repete o dispositivo no art. 56 do seu Regulamento do ICMS.

Diz que no procedimento de fiscalização foi ignorado o fato de que os produtos produzidos pela Autuada passam por um complexo processo produtivo, no qual devem ser consideradas diversas variáveis para composição do preço de custo, o qual não está adstrito tão somente à matéria-prima, material secundário, mão-de-obra ou acondicionamento.

Contesta a tese fiscal, conforme exposto no Auto de Infração combatido, que existiria um conceito de “custo de produção” trazido pela Lei Complementar nº 87/1996 que comportaria, na composição do preço de transferência, apenas os itens retro mencionados.

Aduz que o conceito de “custo de produção” encontra-se há muito pacificado na Ciência Contábil e na Ciência Econômica consoante se pode verificar do “Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações”, dos Mestres Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke, editados pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras da Universidade de São Paulo (FIPECAFI), um dos Institutos mais respeitados do País, que esclarece o conceito de “custo de produção”: *“O custo (...) de produtos em processo e acabados na data do Balanço deve ser feito pelo ‘custeio real por absorção’, ou seja, deve incluir todos os custos diretos (material, mão-de-obra, e outros) e indiretos (custos gerais de fabricação) necessários para colocar o item em condições de venda.*

Destaca ainda o conceito de custo de produção, segundo o IBRACON (Instituto Brasileiro de Contabilidade), compreendendo, em síntese, todos os gastos envolvidos no processo, que podem ser valorados em cada unidade produzida, ou ainda, os custos gerais, como de manutenção, mão-de-obra e energia, os quais estão vinculados ao processo produtivo, mas cuja identificação com o produto final se faz através do rateio destes custos gerais pelo número total de unidades.

Observa que “custo de produção” é um conceito afeto ao Direito Privado, relacionado aos institutos das Ciências Contábeis e Ciências Econômicas e que o preço de transferência utilizado nas remessas efetuadas para o Estado da Bahia foi composto exclusivamente pelos custos efetivamente suportados pelo estabelecimento remetente, no processo produtivo de suas mercadorias, de modo que se afigura completamente ilegal a glosa de créditos de ICMS que ensejou o Auto de Infração, ora guerreado, tendo por base suposta violação ao dispositivo do artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/1996.

Defende que o objetivo da norma geral foi a não inclusão nesse preço qualquer outro componente que não fosse propriamente um custo, evitando, com isso, que se pudesse fazer transferências com preço equivalente ao preço final. Discorda, contudo, da interpretação dada pelos Auditores responsáveis pelo Auto de Infração, pois restringe, e muito, o conceito de “custo de produção” na medida em que considera ilegal a inserção, no preço de transferência, dos custos que efetivamente compunham o processo produtivo das mercadorias fabricadas.

Assinala, contudo, que existe um impeditivo legal à interpretação dada pelo Fisco Baiano para o termo “custo de produção”, em vista o que dispõe o art. 110 do próprio Código Tributário Nacional, ao definir que a lei tributária não pode alterar o significado, a definição, o alcance, o conteúdo, os conceitos e as formas do Direito Privado. Não podendo, assim, o Regulamento de ICMS do Estado da Bahia alterar a definição de conceito oriundo do Direito Privado (ciência econômica ou contábil). Nesse sentido, transcreve decisões do STF, a legislação do Imposto de Renda (decreto nº 3.000/99), que define o que seja custo de produção, no art. 290 e 291, não se podendo excluir do cálculo de custos de produção os valores que efetivamente foram um custo para obtenção do produto final.

Aborda ainda que mesmo os produtos intermediários, que se consomem no processo de fabricação, deve ser computados no preço da mercadoria. Cita em favor de sua tese o RE 79.601 e a Decisão Normativa do Conselho de Administração Tributária (DN 05/2005).

Pede a realização de perícia técnica para provar que o preço de transferência praticado pelo autuado é composto exclusivamente do custo oriundo do seu processo industrial.

Diz que a vedação ao crédito de ICMS da operação anterior desrespeita ao princípio da não cumulatividade do imposto insculpido no art. 155 da Constituição Federal, que apenas pode ser vedado o creditamento nos casos de isenção ou não incidência, transcrevendo a Jurisprudência do STJ e STF. Conclui pela improcedência da exigência e pede o arquivamento do Auto de Infração.

Os autuantes, às fls. 177 a 226, prestaram informação fiscal, aduzindo nas considerações gerais que o objetivo da informação fiscal é procurar identificar e quantificar 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 a controvérsia. Transcreve a estrutura do

nosso ordenamento jurídico, a partir do texto constitucional (art. 155, § 2º, XII, “i”, e art. 146, III), asseverando que, conforme a norma constitucional, a base de cálculo do ICMS deve ser fixada ou definida em Lei Complementar e, assim o fez o legislador, através da LC 87/96 e suas alterações. No caso em lide, prevista no art. 13, § 4º, II.

Dizem que legislação estadual reproduziu tal dispositivo no art. 17, § 7º, II, da Lei nº 7.014/96 e no art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97.

Reiteram os termos da autuação, constantes do corpo do respectivo Auto de Infração, disserem sobre a legislação pertinente e os custos de produção que foram excluídos da base de cálculo; transcrevem as decisões do Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF) sobre a matéria, decisão do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, posicionamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), do STF. Dizem que a autuação foi baseada na planilha de custos de produção apresentada pela própria empresa autuada e que não foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal.

No mérito, quanto ao alegado desrespeito ao princípio da não-cumulatividade, dizem que a Lei Complementar 87/96, em contrário, veio para resguardar tal princípio, de modo que um ente federativo não tenha que suportar mais crédito que o devido. Asseveram que na base de cálculo das operações de transferências de produtos industrializados para filial da Bahia, o autuado incluiu todos os elementos do seu custo de produção.

Transcreve as decisões administrativas no Estado da Bahia, para deduzir que o autuado deve obediência, antes à Constituição Federal e, ato contínuo, à Lei Complementar.

Descrevem o papel da Lei Complementar, reiterando que segundo o seu comando (art. 13, § 4º, II, da LC 87/96) o parâmetro para a definição da base de cálculo é o somatório dos custos da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, não se admitindo nenhum outro tipo de custos. Dizem que, por isso, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF, etc. devem ser expurgados para efeito da determinação da base de cálculo, nas transferências interestaduais, implicando subsequente estorno do respectivo crédito fiscal. Destacam, ainda, que, com relação ao frete CIF, o mesmo não foi considerado por não fazer parte da base de cálculo legal, pois não diz respeito ao custo de produção, mas à despesa operacional para a realização da operação de transferência do produto já acabado, já produzido.

Reiteram esse papel da Lei Complementar, na leitura de diversos doutrinadores (Paulsen, Santi, Paulo de Barros, Márcio Alexandre Freitas); transcrevem trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes (RE 560626 - RS). Diz que a Lei Estadual não pode alterar o sentido e o alcance do que está expressamente definido na LC 87/96 sobre a composição da base de cálculo, nas operações de transferências, em debate e que isso se trata de limitação constitucional ao poder de tributar para poder manter o equilíbrio entre as unidades federadas, conforme decisão do STJ (RE 707635 – RS). Explicam que a Constituição reservou à Lei Complementar a tarefa de fixação e definição da base de cálculo do ICMS, justamente para evitar que cada uma das 27 unidades federadas resolvesse emitir norma individual para fixar base de cálculo, nas operações interestaduais de transferência de produtos industrializados ou mesmo para definir e conceituar o significado de matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.

Sobre a definição dos efeitos tributários pela lei tributária e referência a institutos de direito privado nas normas tributárias, tomando-se como pressuposto válido que a lei complementar 87/96 fixou, elegeu taxativa e literalmente, os elementos de custo de produção (matéria-prima; mão-de-obra, material secundário e acondicionamento) que, somados, formarão a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados, defendem os Fiscais que a melhor exegese, quanto aos respectivos conceitos, deve ser buscada na doutrina, nas normas gerais de Direito Tributário, em especial, nos artigos 109 e 110, CTN, a fim de construir a melhor interpretação para os conceitos desses elementos de custo de produção.

Dessa forma, aduzem que, segundo o art. 109, CTN, o direito privado é “importado” pelo direito tributário sem qualquer ressalva e com a mesma conformação que tem no direito privado. Lembram que conceitos como compra e venda, locação, prestação de serviço e sociedade, por exemplo, ingressam no ambiente tributário “sem mudar de roupa”. Conforme Luciano Amaro, inexistindo modificação do instituto de direito privado pela lei tributária, o termo ingressa no campo fiscal com a mesma vestimenta que possuía no território de origem.

Portanto, se o direito tributário tivesse a intenção de alterar a identidade do instituto da Ciência Contábil ou de direito privado (especificamente com relação à definição do que seja matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento), teria que fazê-lo de modo expresso para poder surtir e operar os efeitos fiscais.

Por outro lado, o artigo 110, CTN veda que o legislador infraconstitucional possa alterar conceitos e institutos de direito privado, com o fito de expandir a sua competência tributária prevista no Texto Constitucional. O objetivo é preservar a rigidez do sistema de repartição das competências tributárias entre os entes políticos da Federação. Em suma, esse artigo funciona como uma limitação à discricionariedade do legislador tributário.

Concluem que não pode o legislador ordinário dizer diferente do que está previsto no Direito Privado, em especial nas Ciências Contábeis, o que seja matéria prima, mão de obra, material secundário e acondicionamento, haja vista que a Lei Complementar 87/96, por mandamento da Constituição, com relação à formação da base de cálculo, definiu, fixou os elementos de custos de produção que lhe deverão compor, mas não conceituou o que seria cada um deles. Entendem que correto é recorrer às normas da Ciência Contábil ou de outros institutos de Direito Privado.

Transcrevem, assim, 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), de forma bastante expressiva, ao ponto de suprir a lacuna deixada pelo legislador infraconstitucional, facilitando a percepção dos termos ou expressões utilizadas pela norma.

Transcrevem ainda resposta à consulta formulada ao Presidente do Conselho de Contabilidade (CRC-SE), Dr. Romualdo Batista de Melo e trabalho sobre custos industriais de Leone e Leone. Reportam-se às normas de contabilidade, com ênfase em custos, na doutrina de diversos professores, a exemplo de Creso Cotrim e Elizeu Martins.

Reiteram as discussões sobre o frete CIF e que sua utilização não tem amparo legal. Segundo a própria ciência contábil, a parcela do frete não é elemento de custo de produção, uma vez que somente aparece, nas operações subsequentes de vendas ou transferência, após o produto acabado; podendo ser classificado como despesa operacional e nunca como custo de produção. Com relação a energia elétrica ou outras formas de energias (combustíveis), destacam a súmula 12 do segundo Conselho de Contribuintes da Receita Federal, para firmar que não são consumidos em contato direto com o produto e não se enquadram nos conceitos de matéria prima ou produto intermediário. Cita novamente o entendimento do Professor Cotrim ao ratificar que a legislação define custo para transferência com os elementos que já conhecemos (art. 13, §4º, II da LC 87/96) e a inclusão da energia elétrica na composição da base de cálculo do ICMS só será possível, em havendo alteração na legislação vigente.

Aduzem que o STJ reafirmou essa orientação em vários julgados, firmando jurisprudência no sentido de que energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumos, matéria-prima, nem produto intermediário, pois não se incorporam nem são consumidos em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de “bens de uso e consumo”

Citam as consultas 090/2000 e 056/2002 formuladas à Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná, cuja resposta, após discorrer sobre a hierarquia das normas do ICMS, reconhece que o dispositivo legal é exaustivo, não podendo acrescentar itens como manutenção, depreciação, frete, mão de obra indireta, etc, concluindo que a enumeração dos itens que compõe o custo da mercadoria produzida é

taxativa, ou seja, a soma do “custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento” e que não cabe a legislação estadual interpretar de outra forma.

Sublinham as impropriedades contidas na legislação do Estado de Minas Gerais (art. 43, §2º, incisos I e IV, Regulamento de ICMS), onde aparece a figura da “mão de obra tecnológica” que incrementa a base de cálculo de ICMS ao arrepio da interpretação restritiva do artigo 13, §4º, II da LC 87/96. Nesse sentido, o artigo elaborado por Márcio Alexandre Freitas, que transcrevem, e o RE 71.758-GB, no voto do Ministro Luiz Gallotti. Lembram que também o Estado de São Paulo editou a DN CAT 05/2005, um ato normativo emanado das autoridades administrativas, que se enquadra no rol das normas complementares tributárias, nos termos do artigo 100, CTN, não podendo, por conseguinte, inovar, estabelecer além do que está na lei ou mesmo no regulamento.

Sobre as incongruências da legislação de São Paulo, descrevem um artigo do professor Alexandre Freitas e respostas da Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná, às Consultas 052/02 e 056/02, reafirmando a base de cálculo em tais transferências como contida na LC 56/87. Listam decisões dos Conselhos de Contribuintes em diversos Estados (fls. 214/216), decidindo todos pela literalidade ou taxatividade dos elementos contidos na norma em discussão.

Colacionam aos autos decisão contida no Recurso Especial nº 1.109.298-RS (2008/0279009-9), emanado do Superior Tribunal de Justiça - STJ (fl. 217), identificando que a interpretação da norma deve ser restrita e que a base de cálculo do ICMS na transferência da mercadoria é aquela prevista no art.13, §4º, II, LC 87/96: a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Destacam o parecer da Procuradoria Fiscal da Procuradoria Geral do Estado da Bahia, que decorre dessa decisão do STJ.

Transcrevem decisões do STF, firmando que o tribunal maior do país já adotou jurisprudência no sentido de que as leis complementares são prescrições taxativas e não normas meramente exemplificativas, donde se conclui que o artigo 13 §4º II da LC 87/96 deve ser interpretado literalmente, em conformidade com diversas decisões, a exemplo do RE 361829/RJ; RE 91737/ MG, além do RE 79452/RS, da relatoria do Ministro Antonio Neder.

Asseveram que os Tribunais Superiores (STJ e STF) já pacificaram entendimento quanto à aplicação da legalidade tributária estrita (art. 97, IV, CTN) na definição da base de cálculo dos impostos, não sendo lícito ao interprete estender ou reduzir a base imponível do tributo.

Em suas considerações finais, os Auditores Fiscais resumem que a questão debatida nesse PAF é saber se é lícito a um Estado ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações, através da legislação tributária exclusiva do ente político interessado em obter mais recurso de ICMS em detrimento das demais unidades da Federação. Lembra que o pleno do STF (RE 572.762-9/SC) reconheceu que as comunas têm o direito subjetivo de exigir a parte que lhe cabe na arrecadação daquele tributo, devendo tal raciocínio estender-se, pelas mesmas razões jurídicas, á parcela do ICMS objeto da lide no presente auto de infração.

Dizem ainda que o alargamento inapropriado da base de cálculo pela legislação da unidade federada, de forma diversa aquela prevista no art. 13 §4º II da LC 87/96, não constitui receita do Estado de origem que assim procedeu, mas, diz respeito, efetivamente, à parcela do ICMS (receita pública) que pertence de pleno direito ao Estado de destino das mercadorias industrializadas. Cita, nesse sentido, excerto do voto do Ministro Gilmar Mendes (RE 560.626/RE).

Reiteram que o legislador adotou um comando bastante específico, único, previsto em Lei Geral Complementar (art. 13, §4º II da LC 87/96), elencando, expressamente, matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, sem a admissão de nenhum outro tipo de custo, nas operações de transferências interestaduais de mercadorias industrializadas. Não cumprir o regramento expresso pode gerar conflitos entre as unidades da Federação (Estados e Distrito Federal). Pedem a procedência total do auto de infração.

## VOTO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias produzidas e remetidas pelo estabelecimento industrial, localizado no Estado de Sergipe, para o estabelecimento filial no Estado da Bahia, com base de cálculo superior ao custo de produção, correspondente ao somatório de: matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra, conforme estabelecido no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar 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. Pede o sujeito passivo a realização de perícia técnica para provar que o preço de transferência praticado é composto exclusivamente do custo oriundo do seu processo industrial. Indefiro tal pedido, uma vez que, mesmo diante da complexidade da matéria, o caso não requer qualquer investigação técnica, no autuado e os elementos constantes nos autos são suficientes para a formação de juízo de valor, nos termos do art. 147, I e II, RPAF/BA (aprovado pelo Decreto 7.629/99).

Ressalto que não houve, na presente exação, ofensa ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, cujo valor de crédito deve respeito ao que autoriza a lei, tema, porém, que será melhor apreciado nas discussões de fundo.

No mérito, alega o sujeito passivo que jamais inseriu na composição do preço de transferência interestadual de seus produtos, quaisquer valores que não representem, efetivamente, o custo do seu processo produtivo, em disciplina com o artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96. Argui que o procedimento fiscal ignorou o seu complexo processo produtivo e não considerou as variáveis na composição de custo, que não está adstrito tão somente à matéria-prima, material secundário, mão-de-obra ou acondicionamento.

Aduz que o conceito de “custo de produção” encontra-se há muito pacificado na Ciência Contábil e na Ciência Econômica consoante se pode verificar do “Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações”, dos Mestres Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke, editado pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras da Universidade de São Paulo (FIPECAFI).

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 reproduzida na Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, como também no art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, 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.

Há de se ressaltar 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, da Lei Complementar 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.

Assim, gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, 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 da lei geral em relação aos custos de transferências consignados nas notas fiscais, ou seja: após expurgar da base de cálculo de transferências, as rubricas depreciação, manutenção, amortização, frete (CIF), energia, combustível, etc., por não se enquadrarem naquelas especificadas como custos de produção, conforme delimitado no referido dispositivo legal, apurando o valor da base de cálculo da infração.

Na diferença entre a base de cálculo da transferência consignada no documento fiscal e a base de cálculo levantada pela fiscalização incidiu a alíquota aplicada à operação de transferência, apurando-se crédito fiscal utilizado a mais pelo contribuinte autuado, conforme consta do demonstrativo de estorno de crédito (resumido), acostado aos autos, fls. 13/27, além do demonstrativo completo, em CD, cópia aos autos, fls. 11 e, entregue ao contribuinte conforme recibo de fl. 12.

Dessa forma, no caso em que 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/BA.

A própria Lei Complementar nº 87/96 é taxativa, ao disciplinar para essa operação a efetiva base de cálculo limitada a alguns itens dos custos de produção, especificando literalmente a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não cabendo interpretação mais abrangente.

A formação da base de cálculo do imposto sujeita-se ao regime da reserva legal – reserva de lei complementar – único veículo competente para estabelecer-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 por 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.

Saliento, quanto à utilização da energia elétrica, apesar da sua essencialidade no processo produtivo do cimento, tal insumo, 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 está compreendido entre os elementos de custo de produção definidos no art. 13, § 4º, II, da LC nº. 87/96 (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 ou acondicionamento.

Com relação à rubrica depreciação, que corresponde à diminuição de valor dos bens classificados no ativo imobilizado, perda que será registrada periodicamente nas contas de custo ou despesa em contrapartida às contas de registro da depreciação acumulada (conta ratificadora do ativo permanente), conforme ensina o art. 305, RIR 99. Entendo que também tal valor não possui o alcance querido pelo sujeito passivo, uma vez a LC 87/96, não faz tal prescrição, não podendo o interprete incorporar ao custo de produção para efeito da transferência em comento.

De igual forma, o frete com cláusula CIF é uma despesa operacional e nem sequer custo de produção. Até porque surge num momento posterior à formação do custo quando a produto já está formado. Além disso, é juridicamente inaplicável, pois não estão presentes as figuras de remetente e destinatário como pessoas jurídicas distintas.

Posto isso, a operação de transferência de mercadoria produzida em um Estado, remetido para estabelecimento localizado em outro Estado, ainda que pertencente ao mesmo titular, deve ser tratada necessariamente da forma prevista na Lei Complementar. Ao constituir base de cálculo de forma não prevista na mencionada norma, o autuado assume o risco e a responsabilidade pela exigência do crédito tributário, além de suportar o consequente ônus financeiro. Ainda que tenha

agido em cumprimento à orientação dada pela própria administração do Estado de Sergipe, a obrigação tributária existente com o Estado da Bahia deve ser preservada.

Portanto, no caso presente, operações de transferências de mercadoria entre o Estabelecimento Fabricante remetente e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo não deve ser o custo total, mas, o custo de produção, assim entendido, a soma do custo da matéria prima, matéria secundária, mão de obra e acondicionamento, segundo disposto no art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96. Tal regra de tributação não pede ser desprezada em função da imposição de outros diplomas legislativo, caso isto se admita, estaria descaracteriza toda a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual.

Ainda mais porque nas operações de transferência de mercadoria, apesar da circulação física, não se observa um negócio jurídico mercantil, não existe transmissão de titularidade. Apesar da circulação física não há circulação jurídica, porque a operação não foi realizada entre duas pessoas distintas. Em outras palavras, não houve a mudança de proprietário ou de possuidor. Não ocorrendo, portanto, a mudança de titularidade.

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

Desconsiderada a *circulação* na transferência interestadual de mercadorias de um estabelecimento para o outro do mesmo titular, não haveria tributação e, nesse caso, o Estado de origem nada poderia arrecadar. Em sentido contrário, tributando em excesso, fora do contexto alinhavado pela LC 87/97, o Estado de destino seria prejudicado, porque teria que suportar um crédito fiscal maior. É o que acontece no caso concreto e o que se combate com a lavratura do presente Auto de Infração.

É sabido que o ICMS é um imposto sobre o consumo, o encargo dele decorrente é, no final, suportado pelo consumidor final. Produtor, industrial, distribuidor e comerciante se resolvem mediante o sistema de crédito do imposto pago na etapa anterior, através do mecanismo da não cumulatividade. Mantido o entendimento do autuado, a lógica do ICMS estaria comprometida, uma vez que o Estado onde localizado está o consumidor final, tendo recebido transferência com valor a maior, deixaria de receber parcela do produto que lhe competia no sistema de repartição engendrado pelo ICMS, comprometendo o preço final ao consumidor.

Tal situação estaria ainda em agressão ao pacto federativo, princípio constitucional expresso (art. 18 e 60, § 4º, CF 88), além do princípio da autonomia distrital, que não admitem que Estados e Distrito Federal se locupletem às custas uns dos outros.

Assim é que a Lei Complementar a sujeitar todas as pessoas políticas da Federação tem a função impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo do ICMS. Mesmo tendo a competência legislativa estadual, os Estados e Distrito Federal devem estrita obediência às regras gerais emanadas do texto complementar. Por força dessa política tributária é que o legislador procurou restringir a base de cálculo nas operações de transferências, no caso em tela, relacionando itens de valores mais relevantes, tributados pelo ICMS (matéria prima, material secundário e acondicionamento), além da mão de obra, objetivando promover uma justa partilha do imposto entre o Estado produtor e o Consumidor.

Por fim, cabível reiterar que a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à lei complementar (decisão proferida pelo STJ no RE 707.635-RS/2004). No presente caso, o disposto no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar 87/96 não pode ser modificado por lei estadual e muito menos por Decisões Normativas, regras hierarquicamente inferiores. Em contrário, se cada Estado pudesse interpretar à LC 87/96, de acordo com os seus interesses particulares, acabaria por gerar insegurança jurídica insustentável.

Por tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento produtor situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, incluiu valores que não previstos na LC 87/96. Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a estabelecida no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior que o previsto na legislação no estabelecimento remetente e um crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido de acordo com o disposto no art. 93, §5º, II c/c art. 97, VIII do RICMS/BA.

O posicionamento externado no presente voto não inova e já foi manifestado em decisões diversas, em segunda instância deste Conselho (Acórdão CJF 210-11/04; CJF 409-11/03, CJF 234/12-04 e CJF 340-11/06) e sou pela PROCEDÊNCIA do presente 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 **206891.0031/12-6**, lavrado contra **VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 956.063,15**, 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, 14 de maio de 2013.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR