

**A. I. Nº** - 206891.0002/13-4  
**AUTUADO** - VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A  
**AUTUANTES** - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO,  
EUZIANE GOUVÊIA DA SILVA e PEDRO GOMES CARVALHO  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 24.09.2013

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

### ACÓRDÃO JJF Nº 0188-02/13

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. PRODUTOS FABRICADOS PELOS PRÓPRIOS REMETENTES. 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 da mercadoria produzida, assim entendido o custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração comprovada, nos termos do art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 21/01/2012, exige ICMS no valor de R\$400.621,14, e multa de 60%, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, durante o exercício de 2009, conforme detalhamento na descrição dos fatos da presente autuação.

O autuado apresenta peça defensiva, fls. 85-105, com documentos anexos, por advogado habilitado, inicialmente informa que é pessoa jurídica de direito privado, sendo uma das empresas componentes do Grupo Votorantim. Diz que, como é a praxe do Grupo, sempre diligenciou com afinco para bem cumprir suas obrigações perante o Poder Público, notadamente no tocante ao cumprimento de obrigações tributárias. Ocorre, entretanto, que foi surpreendida quando tomou ciência do presente Auto de Infração lavrado por Autoridade da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.

Em seguida, após apresentar os fatos descritos na autuação, diz que o débito exigido, segundo o Auto ora impugnado, no valor originário de R\$ 778.912,68 (digo R\$ 400.621,14), se relaciona à infração envolvendo suposta utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em razão de ter utilizado preço de transferência superior ao custo da mercadoria tal como definido pelo art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº. 87/1996, nas hipóteses de operação de transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte (preço de transferência).

Observa que, inobstante ter apurado o preço correto quando da transferência de seus produtos da fábrica localizada no Estado de Sergipe para seu estabelecimento atacadista localizado no Estado da Bahia, observando fielmente ao que dispõe o art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar n.º 87/96, o Fisco Estadual entendeu que esse preço utilizado pela Impugnante afronta justamente o que dispõe o referido artigo 13, na medida em que, no seu entendimento, houve no preço de transferência a inserção de uma série de custos outros que não se enquadrariam no conceito de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Sobre os preliminares de sua manifestação de defesa, destaca que, de acordo com o art. 123 do Decreto nº 7.629 de 09 de julho de 1999, que regula o processo administrativo fiscal baiano, o prazo para apresentar Impugnação em processo contencioso tributário será de 30 dias, que o descreve. Nesses termos, sabendo-se que tomou ciência do Auto de Infração em 06/02/2013, resta constatada a obediência do prazo legal pela Impugnante na data 05/03/2013.

Por outro lado, sobre o aspecto do efeito suspensivo da presente impugnação administrativa, aponta o que reza a o inciso LV do art. 5º da Constituição Federal sobre todo e qualquer processo, administrativo e judicial, que o destaca, bem como o inciso I do art. 145 do CTN.

Nesses termos, como preliminar à apreciação das razões de fato e de direito aduzidas pelo contribuinte, e em obediência ao art. 5º, LV, da Constituição Federal, e nos termos dos art. 145, I, e 151, III, do CTN, requer-se que todos os valores exigidos com base no Auto de Infração nº 206891.0001/13-8, discutidos nos presentes autos, sejam declarados com exigibilidade suspensa para todos os fins de direito (especialmente para os fins dos arts. 205 e 206 do CTN), até o “trânsito em julgado” do presente processo administrativo.

Do direito propriamente dito, em relação ao atendimento do disposto no art. 13, § 4º, II, da lei complementar nº 87/96, diz o defendant que, consoante a narrativa dos fatos, vê-se muito claramente que o processo administrativo incorreu em grave equívoco desde o seu nascedouro, na medida em que se considerou que a Autuada teria inserido no seu preço de transferência outros valores além daqueles previstos na Lei Complementar nº 87/96, quando na verdade esse fato jamais ocorreu.

Frisa, para o perfeito entendimento da presente Impugnação, 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, que o descreve. Observa que a legislação do Estado da Bahia limita-se a repetir, no art. 56 do seu Regulamento do ICMS, exatamente o que dispõe a LC 87/96, conforme também transcreve.

Com efeito, diz que durante todo o procedimento de fiscalização foi completamente 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.

Diz que, segundo o exposto no Auto de Infração combatido, existiria um conceito de “custo de produção” trazido pela Lei Complementar nº. 87/1996 que apenas comportaria, na composição do preço de transferência, os itens retro mencionados. Então afirma 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, donde fica claro que o conceito de “custo de produção” é:

*“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. Em resumo, temos que:*

*Os custos dos materiais diretos equivalem à valoração dos consumos efetuados pela produção (...);*

*Os custos de mão-de-obra direta incluem salários do pessoal que trabalha direta e produtivamente na fabricação do produto, adicionados a eles os respectivos encargos sociais, trabalhistas e previdenciários;*

*Os gastos gerais de fabricação, também chamados custos indiretos industriais, incluem todos os demais custos incorridos na produção (inspeção, manutenção, almoxarifado, supervisão, administração da fábrica, depreciação, energia, seguros, etc.) e são, em geral, atribuídos aos produtos por meio de rateios. Tais custos são geralmente aplicados com base no número de horas ou valor da mão-de-obra direta, ou de horas-máquina etc”.*

*(Ob. cit. 6ª ed. rev. e atual. Editora Atlas: São Paulo, 2003. P. 126). (Grifos da Impugnante)*

Corroborando com a idéia ensinada pelos mencionados professores, observa que é importante também destacar o que dispõem as Normas de Procedimento Contábil nº 02 emitidas pelo respeitado Instituto Brasileiro de Contabilidade (IBRACON) em abril/1999, acerca do conceito de “custo de produção”:

“8. Custo é a soma dos gastos incorridos e necessários para a aquisição, conversão e outros procedimentos necessários para trazer os estoques à sua condição e localização atuais, e compreende todos os gastos incorridos na sua aquisição ou produção, de modo a colocá-los em condições de serem vendidos, transformados, utilizados na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que façam parte do objeto social da entidade, ou realizados de qualquer outra forma. (...)

11. O conceito de custo, conforme aplicado a estoques produzidos na entidade, é entendido como sendo o somatório dos gastos com matéria-prima, mão-de-obra direta e outros gastos fabris (mão-de-obra indireta, energia, depreciação, etc.), excluídos aqueles atribuíveis à ocorrência de fatores não previsíveis, tais como efeitos de ociosidade e de perdas anormais de produção. Gastos gerais e administrativos, quando não claramente relacionados com a produção, não são incorporados ao custo dos estoques. (...)

28. Os custos gerais de produção compreendem aqueles incorridos no processo de fabricação mas não identificados diretamente a cada unidade produzida. Referem-se a mão-de-obra indireta, energia, depreciação e manutenção dos edifícios, instalações, máquinas e equipamentos, do custo da direção e administração da fábrica e outros vinculados ao processo produtivo. (Grifos não constantes do original)

Assim, diz o defensor, como se pode observar dos excertos destacados acima das Normas de Procedimento Contábil nº 02 do IBRACON, o conceito de “custo de produção” (ou custo da mercadoria produzida) foi definido como aqueles incorridos no processo de fabricação, como mão-de-obra indireta, energia, depreciação e manutenção dos edifícios, instalações, máquinas e equipamentos, do custo da direção e administração da fábrica e outros vinculados ao processo produtivo.

Neste sentido, destaca que é possível afirmar, em síntese, que a expressão “custo de produção” compreende todos os gastos envolvidos no processo, que podem ser específicos, ou seja, valorados em cada unidade produzida, ou ainda, 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.

Importante destacar, observa o defensor, que a norma do artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/1996 sem sombra de dúvidas procurou definir limites quanto à composição do preço (base de cálculo do ICMS) quando da transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo contribuinte, com o único objetivo de não fosse possível incluir 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.

Contudo, diz que, a novel interpretação do referido dispositivo pelos Auditores responsáveis pelo Auto de Infração guerreado 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 – o que não foi refutado nas explicações juntadas ao Auto – compunham o processo produtivo das mercadorias fabricadas pela ora Impugnante.

Assim conclui o defensor, fica claro que o ponto nodal da discussão a ser travada na presente impugnação é se seria possível interpretação do art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar 87/96 que importe em restrição do conceito de Direito Privado (oriundo da Ciência Contábil e da Ciência Econômica) de “custo de produção” a ponto de poder, unilateralmente, e de forma completamente desarrazoada, excluir determinados custos do preço de transferência utilizado pela Autuada quando das transferências interestaduais entre seus estabelecimentos.

Nesse sentido, diz que, importante destacar que existe um impedimento legal à interpretação dada pelo Fisco Baiano quanto ao que seria o significado do termo “custo de produção”. O próprio Código Tributário Nacional define em seu art. 110 que a lei tributária não pode alterar o significado, a definição, o alcance, o conteúdo, os conceitos e as formas do Direito Privado, que o descreve.

Portanto, observa que fica evidenciado que a norma trazida pelo art. 110 do CTN é clara ao definir que a lei tributária (no caso sub studio – Lei Complementar 87/1996 e o Decreto Estadual nº 6.284/1997, que aprovou o Regulamento do ICMS) não pode, sob qualquer ótica, alterar a definição ou o alcance de um conceito oriundo do Direito Privado (Ciência Contábil e Ciência Econômica).

Complementa dizendo que a aplicabilidade do art. 110 do CTN em casos onde houve, por parte da legislação tributária, alteração de conceitos do Direito Privado, é recorrente no seio do Egrégio Supremo Tribunal Federal, que assim pacificou seu entendimento consoante denotam as emendas de alguns julgados que os destacam.

Outrossim, abrindo ainda mais o espectro de análise do conceito de “custo de produção” objetivando deixar patente que o Fisco do Estado da Bahia efetivamente utilizou-se de um conceito restritivo do que vem a ser custo de produção, destaca o defendant, o que a legislação federal, Decreto nº 3.000/1999 – Regulamento do Imposto de Renda (art. 290 e 291) utiliza para definir tal conceito:

*“Art.290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º):*

*I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;*

*II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;*

*III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;*

*IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;*

*V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.*

Parágrafo único. A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 2º).

Art. 291. *Integrará também o custo o valor* (Lei nº 4.506, de 1964, art. 46, incisos V e VI):

*I - das quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e manuseio;*

*II - das quebras ou perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros, desde que comprovadas:*

*a) por laudo ou certificado de autoridade sanitária ou de segurança, que especifique e identifique as quantidades destruídas ou inutilizadas e as razões da providência;*

*b) por certificado de autoridade competente, nos casos de incêndios, inundações ou outros eventos semelhantes;*

*c) mediante laudo de autoridade fiscal chamada a certificar a destruição de bens obsoletos, invendáveis ou danificados, quando não houver valor residual apurável”.*

*(Grifos da Autora)*

Desta forma, destaca que, como se nota tanto das Normas de Procedimento Contábil do IBRACON como do Decreto nº. 3.000/99 (RIR), o entendimento consensual é que não se pode entender de maneira restritiva a determinação contida no artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº. 87/1996, uma vez que não se pode excluir do cálculo de custos de produção os valores que efetivamente foram um custo para a obtenção do produto final.

Em questão semelhante à ora discutida, diz que já foi há muito decidida e firmada no Supremo Tribunal Federal a posição de que para efeito de crédito do ICMS até os produtos intermediários que se consomem no processo de fabricação, como lixas, feltros, etc, devem ser computados no preço da mercadoria, em que cita a ementa do RE 79601, tendo como Relator o Min. ALIOMAR BALEIRO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/11/1974, DJ 08-01-1975.

Destaca também a Decisão Normativa (DN) do Conselho de Administração Tributária nº 05/2005, no qual foi obtida a seguinte conclusão:

9. (...) O disposto no artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 não deve ser interpretado como a discriminação taxativa dos itens que integram o custo da mercadoria produzida (custo da produção industrial), objetivamente definido como a base de cálculo das transferências interestaduais de mercadorias fabricadas pelo contribuinte, entre estabelecimentos de sua titularidade, cabendo ao próprio contribuinte apurá-lo, em conformidade com os princípios e a metodologia da Contabilidade de Custos, e à fiscalização verificar a sua correção.

Conclui dizendo que não pairam dúvidas de que o disposto no artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº. 87/1996 não deve nem pode ser interpretado restritivamente quanto aos itens que integram o custo da mercadoria produzida face às peculiaridades intrínsecas a cada um dos processos produtivos de cada Contribuinte e que, conforme comprovado, não podem ser excluídos da composição do custo da produção.

Desse modo, também por este motivo deve ser julgado improcedente o Auto de Infração nº. 206891.0001/13-8, com a consequente extinção do presente processo, viabilizando-se o aproveitamento do crédito e impedindo a glosa pretendida pelo Estado da Bahia.

Por outro lado diz que, por se tratar de matéria que não diz respeito somente à Ciência Jurídica, cabe, no presente caso é necessária a realização de diligência com auxílio de um *expert* para que possa descortinar o tema no que tange à prova de que o preço de transferência praticado pela Autora é composto exclusivamente de custos oriundos do seu processo industrial.

Destaca que o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia, Decreto nº 7.629 de 1999 prevê em seu art. 123, § 3º, que o contribuinte poderá requerer a realização de perícia a depender da complexidade da matéria suscitada, o que, à luz do seu entendimento, se vislumbra no caso em epígrafe.

Observa ainda a Autuada, que, quando da saída de suas mercadorias do Estado de Sergipe, efetuou o pagamento do ICMS tomando por base justamente o preço de transferência calculado mediante os efetivos custos que teve na sua produção, tudo na forma do que dispõe o artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96.

Portanto diz que, de acordo com a dinâmica do sistema da não-cumulatividade do ICMS, materializado pelo artigo 155, parágrafo 2º, inciso I da Constituição Federal, se pagou ao Estado de Sergipe o valor X de ICMS, ela deveria, obrigatoriamente, se creditar desse mesmo valor X de ICMS no Estado da Bahia.

Contudo, consoante já foi narrado, o Estado da Bahia, em razão do entendimento firmado pelos Autuantes acabou por glosar parte desses créditos de ICMS por entender que a base de cálculo outrora utilizada está equivocada por nela terem sido inseridos custos que não representam matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Com efeito, essa conduta é absurda não só por desrespeitar ao disposto no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, consoante narrado linhas acima, mas também por vilipendiar o princípio da não-cumulatividade do ICMS insculpida no art. 155 da Constituição Federal na medida em que não permitiu o creditamento integral do ICMS pago na operação anterior.

É importante apontar que a Constituição Federal de 1988 apenas vedou o direito ao crédito de ICMS nos casos de isenção ou não incidência, o que em absoluto é o caso dos presentes autos. Com isso, o legislador constituinte permitiu a escrituração dos créditos de ICMS em todos os demais casos, conforme dispõe o artigo 155, parágrafo 2º, inciso II da Constituição Federal, que o cita.

Diz também que, no presente caso, inobstante a absoluta improcedência do Auto de Infração em análise, vale a advertência de que estão sendo aplicadas multas em valores nitidamente confiscatórios, em afronta direta às garantias constitucionais do contribuinte; configurando-se, com esta atuação, típica violação aos direitos mais básicos assegurados pela Constituição Federal.

Tais multas são tão elevadas, diz o defendant, que assumem o caráter confiscatório, a não ser que se considere absolutamente normal multas que ultrapassem os parâmetros de uma economia cuja variação monetária anual não ultrapassa a casa de um único dígito.

Atualmente, já é reconhecida a ilegitimidade de multas absurdamente elevadas e as decisões do Poder Judiciário as tem reduzido, corrigindo esta distorção confiscatória imputadas pela Administração.

Portanto, diz o autuado, é facultado ao julgador, diante do fato concreto, o poder de reduzir a multa excessiva aplicada pelo Fisco. Diz que o valor das multas aplicadas a cada uma das infrações é um absurdo, correspondendo a 60% do débito tributário de cada uma das supostas infrações em espeque.

É nítido, observa o defendant, o caráter confiscatório da presente multa, ficando latente a inconstitucionalidade de tal exigência, por afronta direta ao artigo 150, inc. IV da Constituição Federal.

Ante tudo o que foi esposado no presente exposto, requer-se:

1) *De inicio:*

- a) que a presente Impugnação seja recebida nos termos do art. 151, III, do CTN, de forma que seja determinada a suspensão de exigibilidade do crédito tributário e deferida, acaso solicitada, Certidão de Regularidade Fiscal (Positiva com Efeitos de Negativa) à Impugnante, nos termos do art. 206 do CTN;
  - b) protesta provar o alegado por todos os meios em direito admitidos, conforme arts. 145, I, 149, IV e VIII, do CTN, tais como juntada de novos documentos e, especialmente, que seja deferida a realização de diligência/perícia técnica, em todos os termos que foram requeridos nos presentes autos, para que assim se possam confirmar os erros praticados pela Autoridade Administrativa.
- 2) *Ao final*, considerando todas as verdades nestes autos esposadas, que se digne este Douto Órgão a declarar a improcedência, *in totum*, do lançamento consubstanciado no Auto de Infração nº 206891.0002/13-4, para seja determinado seu cancelamento e determinando seu arquivamento definitivo, extinguindo a possibilidade da cobrança desses valores a título de ICMS, uma vez que:
    - a) desconsiderou que a Administração não pode alterar conceitos já definidos no Direito Privado, como o fez com “custo de produção”, contrariando a própria legislação federal, além das normas contábeis e financeiras vigentes;
    - b) desconsiderou que o disposto no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/1996 não deve nem pode ser interpretado taxativamente quanto aos itens que integram o custo da mercadoria produzida face às peculiaridades intrínsecas a cada um dos processos produtivos de cada Contribuinte e que, conforme comprovado, não podem ser excluídos da composição do custo da produção. Isso pode e deve ser apurado em minuciosa perícia/diligência fiscal, desde já suplicada pela Impugnante;
    - c) foi desrespeitado o princípio da não-cumulatividade, ao impedir que a Impugnante tomasse os créditos de ICMS a que tinha direito, não estando presente quaisquer das hipóteses constitucionais autorizadoras do estorno de crédito, quais sejam, isenção e não incidência de ICMS na operação seguinte.

Os autuantes prestam informação fiscal, fls. 143 a 189, destacando, logo no início, que o objetivo da autuação é procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS, na hipótese de transferência de produtos em operações interestaduais entre filiais, para filiais localizadas em outras unidades da Federação, no caso no Estado da Bahia, de modo que, didaticamente, se compreenda os lindes da controvérsia ora instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal.

Para uma construção lógica sobre a questão objeto deste PAF, dizem ser imprescindível analisarem as diversas nuances que envolve essa matéria, a começar pelo veículo normativo que o legislador deve utilizar para se encontrar ou apurar o valor monetário objeto de tributação nessas situações.

Dizem ser imperiosa a colação da definição positivada em nosso ordenamento jurídico, a iniciar pelo firmado na Constituição Federal Brasileira, seguindo a estrutura piramidal de fundamento e validade das normas existentes, onde reproduzem os arts. 155, §2º, XII, “i” e 146, III, alíneas “a” e “b”, da CF/88.

Observam então que o artigo 155, § 2º, XII, “i” da CF/88 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.

Neste esteio legal, dizem os autuantes, em obediência, portanto, ao contido na Carta Magna, a Lei Complementar nº 87/96, no art. 13, § 4º, II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Como visto, destacam os autuantes, há um imperativo registrado no texto constitucional asseverando que a base de cálculo do ICMS deve ser fixada ou definida em Lei Complementar. Eis o que consta da LC nº 87/96 e suas alterações (art. 13, § 4º, II):

*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:*

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

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

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

Aliás, asseveram os autuantes, não é possível duvidar do acerto dos legisladores estaduais que assim atuaram, em face da clareza com que se apresenta a redação da norma esculpida no inciso II do parágrafo quarto do artigo 13º da LC 87/96.

Quanto aos seus impactos, vale registrar que as empresas que transacionam em mais de um Estado, destacam os autuantes, 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.

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

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

A guisa de encontrar a melhor resposta não só para esta indagação e na ordem conceitual positivada na própria CF/88 e na LC 87/96, observam os autuantes, mister se faz avançar para a verificação (i) do papel da lei complementar no campo do ICMS; (ii) da mais adequada

interpretação acolhida pelo CTN – Código Tributário Nacional; (iii) bem como do que está disposto na Ciência Contábil, nas legislações dos Estados, na doutrina e na jurisprudência dos tribunais administrativos e judiciais.

Sobre a autuação dizem os autuantes que constam do próprio corpo do Auto de Infração sob comento as seguintes informações, dentre outras:

A Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 13, § 4º, II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Por força de mandamento constitucional, fica evidente, diz os autuantes, que a base de cálculo do ICMS, nesta situação, está disposta na Lei Complementar nº 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu art. 13, § 4º, II.

Por outro lado, dizem que, o art. 56, V, "b", do RICMS/BA, está respaldado na Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, que por sua vez está amparado na Lei Complementar acima indicada, sendo legítima, à luz dos seus entendimentos, a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, e consequentemente, destaque e utilização a maior do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Nesse diapasão, concluem que o comando contido no art. 13, § 4º da Lei Complementar 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo (além dos elencados acima, i.e. matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento).

Isso posto, dizem que os gastos com manutenção, depreciação, energia elétrica e outros, devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

Dizem que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, que o fez tanto em meio físico (fls. indicadas no índice), quanto em meio eletrônico (fls. indicadas no índice) onde consta a discriminação dos itens dos CUSTOS DE PRODUÇÃO, por código de produto, quais sejam:

- A VALOR DA MATÉRIA PRIMA TOTAL
- B MATERIAL SECUNDÁRIO OU INDIRETO
- C ACONDICIONAMENTO OU EMBALAGEM
- D MÃO-DE-OBRA (DIRETA E INDIRETA)
- E DEPRECIAÇÃO E/OU AMORTIZAÇÃO
- F MANUTENÇÃO
- G ENERGIA (ELÉTRICA, TÉRMICA ETC.)
- H OUTROS CUSTOS DE PRODUÇÃO

Assim sendo, observam os autuantes, em consonância com a mencionada LC 87/96 e com os julgados citados no corpo da presente informação fiscal, em especial a decisão do STJ(RECURSO ESPECIAL Nº 1.109.298 – RS), foi considerado, para a definição da correta base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, o somatório de MATÉRIA PRIMA, ACONDICIONAMENTO, MATERIAL SECUNDÁRIO E MÃO DE OBRA (rubricas estas listadas acima), e transcritas logo a seguir:

- A VALOR DA MATÉRIA PRIMA TOTAL
- B MATERIAL SECUNDÁRIO OU INDIRETO
- C ACONDICIONAMENTO OU EMBALAGEM
- D MÃO-DE-OBRA (DIRETA E INDIRETA)

Por outro lado, dizem que foram expurgadas as seguintes rubricas, por não serem parte integrante nem de MATERIA-PRIMA; nem de MÃO-DE-OBRA; nem de MATERIAL-SECUNDÁRIO; tampouco de ACONDICIONAMENTO:

- E DEPRECIAÇÃO E/OU AMORTIZAÇÃO

- F MANUTENÇÃO  
G ENERGIA (ELÉTRICA, TÉRMICA ETC.)  
H OUTROS CUSTOS DE PRODUÇÃO

Para a correção dessa situação, observam os autuantes que elaboraram demonstrativos, os quais foram anexados a este processo, tanto em meio físico (fls. 13-30), quanto em meio eletrônico (fl. 79), objetivando permitir o contraditório e a ampla defesa por parte do contribuinte autuado.

Seguindo essa linha procedural, destacam os Fiscais Autuantes de que consignado está no rodapé do citado demonstrativo (fls. 13-30) que foi considerado o custo de produção fornecido pela empresa, exceto as rubricas Depreciação, Manutenção e Outros, conforme demonstrativo anexo. Destacam também, que foi incluído o valor do ICMS, à alíquota de origem.

Noutras palavras, observam que foram excluídas as rubricas listadas acima (DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO, MANUTENÇÃO, ENERGIA E OUTROS CUSTOS) que não fazem parte dos elementos listados pela LC 87/96 (art. 13, § 4º, II), de acordo com demonstração feita acima, e incluiu-se o valor correto do ICMS com a alíquota correspondente à Unidade da Federação de origem.

Para confirmar o acerto e a qualidade da presente Ação Fiscal, dizem os autuantes, nada melhor do que verificar o que e como os tribunais administrativos e judiciais têm decidido sobre esta matéria objeto deste Auto de Infração, que os citam.

Traz ainda outras considerações sobre os destaques de mérito da autuação argüido pelo defensor quanto ao desrespeito ao princípio da cumulatividade, base de cálculo do ICMS na transferência entre estabelecimentos da mesma empresa, o papel da Lei Complementar no campo do ICMS, bem assim a definição de custo nas Ciências Contábeis, além das impropriedades da legislação dos Estados de Minas Gerais e São Paulo sobre a matéria objeto em exame, como também o Parecer PGE/2011405993-0 (Sipro nº 157374/2008-9) opinativo em relação a consulta formulada pelo próprio CONSEF em relação a mesma matéria.

Do exposto no presente Processo Administrativo Fiscal, os autuantes solicitam que este Conselho de Julgamento Fiscal conclua pela procedência total deste Auto de Infração.

## VOTO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS no valor de R\$400.621,14, correspondente ao exercício de 2009, 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, ressalto 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.

O defensor pede que seja determinada a realização de perícia por Fiscal estranho ao feito, a fim de que seja verificada a veracidade dos argumentos ora trazidos aos autos. Com fundamento no art. 147, inciso I, alínea “a” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99, entendo desnecessária, em que pese à complexidade da matéria em questão, por considerar suficientes os elementos contidos nos autos, para formação de minha convicção e dos julgadores na análise da lide.

Há de se ressaltar que o princípio da não-cumulatividade do ICMS aventado pelo autuado só ocorre dentro do valor de crédito autorizado por lei, porém nunca decorrente de indébito fiscal por parte do remetente na forma da autuação em exame, como também que a multa aplicada é a legalmente prevista ao caso concreto, não sendo esta instância administrativa competente para

análise de constitucionalidade da norma e nem redução da multa aplicada sobre o tributo.

No mérito, está sendo exigido ICMS em razão de utilização indevida de crédito fiscal, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, no art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, norma esta reproduzida na Lei nº 7.014/96, que trata do ICMS no Estado da Bahia, 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.

No ACORDÃO JJF Nº 073-05/12 de lavra do Relator Fernando Antonio Brito de Araujo, em caso similar ao presente PAF, inclusive do mesmo autuado, ele assim expôs em seu voto:

*“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”.* (Grifo Acrescido)

Assim, qualquer item de custo compondo a base de cálculo do ICMS nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular distinto dos especificados no art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, quais sejam os custos com matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subseqüente estorno do respectivo crédito fiscal lançado.

No caso específico da presente autuação, a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, apurada pelos Fiscais Autuantes no Demonstrativo de Estorno de Crédito acostados aos autos às fls. 13 a 26, foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, onde consta a discriminação dos seguintes itens de custo compondo o valor da base de cálculos das mercadorias transferidas da Unidade estabelecida no Estado de Sergipe para a Unidade estabelecida no Estado da Bahia, conforme a seguir:

- A VALOR DA MATÉRIA PRIMA TOTAL
- B MATERIAL SECUNDÁRIO OU INDIRETO
- C ACONDICIONAMENTO OU EMBALAGEM
- D MÃO-DE-OBRA (DIRETA E INDIRETA)
- E DEPRECIAÇÃO E/OU AMORTIZAÇÃO
- F MANUTENÇÃO
- G ENERGIA (ELÉTRICA, TÉRMICA ETC.)
- H OUTROS CUSTOS DE PRODUÇÃO

Desses itens, em consonância com o art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, recepcionada pela Lei nº 7.014/96, de que trata do ICMS no Estado da Bahia, no seu art. 17, § 7º, II, como também no art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, estão corretos na composição da base de cálculo do ICMS que ensejam o devido direito ao uso do crédito fiscal nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, apenas os itens: (A) VALOR DA MATÉRIA PRIMA TOTAL; (B) MATERIAL SECUNDÁRIO OU INDIRETO; (C) ACONDICIONAMENTO OU EMBALAGEM e (D) MÃO-DE-OBRA (DIRETA E INDIRETA)

Os demais itens “DEPRECIAÇÃO E/OU AMORTIZAÇÃO”, “MANUTENÇÃO”, “ENERGIA (ELÉTRICA, TÉRMICA ETC)” e “OUTROS CUSTOS DE PRODUÇÃO”, devem ser expurgados da composição da base de cálculo do ICMS, como assim procederam os autuantes na presente autuação.

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, conforme a seguir destacado:

*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:

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

Norma esta reproduzida na Lei nº. 7.014/96, que trata do ICMS no Estado da Bahia, em seu art. 17, § 8º, II:

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; (Grifos acrescidos)

Como também no art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284 de 14 de março de 1997:

Art. 56. A base de cálculo do ICMS, nas operações internas e interestaduais realizadas por comerciantes, industriais, produtores, extratores e geradores, quando não prevista expressamente de forma diversa em outro dispositivo regulamentar, é:

V - na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular:

a) o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

b) o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra; ou (Grifos acrescidos)

Cabe ainda ressaltar que, para apuração do imposto, objeto deste Auto de Infração, os autuantes se utilizaram dos dados disponibilizados pelo próprio sujeito passivo, nos quais se encontravam os valores dos elementos de custo de produção do *cimento transferido* da Unidade estabelecida no Estado de Sergipe para a Unidade estabelecida no Estado da Bahia.

Assim, uma vez apurado o custo de produção apenas com os itens estabelecido em lei (matéria-prima, material secundário, acondicionamento, diga-se embalagem e mão-de-obra) foi efetuada a inclusão do ICMS para determinação da base de cálculo legal e confrontado com a base de cálculo utilizada pela defendantas nas transferências, apuraram-se os valores creditados a mais, conforme se pode observar no Demonstrativo de Estorno de Crédito acostados aos autos as fls. 13 a 26, cujos números não foram, em momento algum, impugnado pelo autuado.

Não se discute aqui a essencialidades dos itens de custos glosados na presente autuação, quais sejam “DEPRECIAÇÃO”, “MANUTENÇÃO”, “ENERGIA ELÉTRICA” e “OUTROS CUSTOS” no processo produtivo da autuada para o fabrico de cimento. E sim, que tais itens de custos, 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, 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.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206891.0002/13-4, lavrado contra **VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento

do imposto no valor de **R\$400.621,14**, 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, 10 de setembro de 2013.

JOSE CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOÃO VICENTE COSTA NETO – RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA –JULGADORA