

A. I. N° - 206891.0013/14-4  
AUTUADO - VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A  
AUTUANTE - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET - 22/04/2015

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0067-03/15**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação do imposto: custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Indeferido o pedido de diligência e perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 28/04/2014, refere-se à exigência de R\$217.872,85 de ICMS, acrescido da multa de 60%, pela utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, nos meses de janeiro a maio, julho a dezembro de 2010. Infração 01.02.23.

De acordo com a descrição dos fatos, foi efetuada auditoria apenas para o exercício de 2010, apurando base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência de produtos industrializados que foram tão-somente produzidos pelos respectivos remetentes, superior ao estatuído no inciso II do § 4º da Lei Complementar 87/96.

Consta, ainda, que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, que o fez tanto em meio físico quanto em meio eletrônico, onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção, por código de produto, quais sejam: matéria prima, material secundário ou indireto, acondicionamento ou embalagem, mão-de-obra direta e indireta, depreciação e/ou amortização, manutenção, energia elétrica e térmica, outros custos de produção. Foram expurgadas as seguintes rubricas por não serem parte integrante nem de matéria-prima; nem de mão-de-obra; nem de material secundário; tampouco acondicionamento: Depreciação e/ou amortização; manutenção; energia elétrica, térmica etc. e outros custos de produção. Para a correção dessa situação, foram elaborados demonstrativos, os quais foram anexados ao presente processo, tanto em meio físico quanto em meio eletrônico, objetivando permitir o contraditório e a ampla defesa por parte do autuado.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 94 a 121, alegando que o débito tributário discutido é indevido, porque os autuantes incorreram em grave equívoco, na medida em que consideraram que o autuado teria inserido no seu preço de transferência outros valores além daqueles previstos na Lei Complementar nº. 87/1996, quando na verdade esse fato jamais ocorreu.

Afirma 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 transcreveu.

Diz 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, e que, durante todo o procedimento de fiscalização foi completamente ignorado o fato de que os produtos produzidos pelo impugnante, 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.

Frisa 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.

Também destaca o que dispõem as Normas de Procedimento Contábil nº. 02 emitido pelo respeitado Instituto Brasileiro de Contabilidade (IBRACON) em abril/1999, acerca do conceito de “custo de produção”. Afirma que 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, entende 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.

De acordo com os trechos que transcreveu, diz que se pode afirmar que “custo de produção” é um conceito afeto ao Direito Privado, relacionado aos institutos das Ciências Contábeis e Ciências Econômicas. Assegura que o preço de transferência utilizado, nas remessas efetuadas do Estado de Sergipe para o Estado da Bahia foi composto exclusivamente pelos custos efetivamente suportados pela empresa no processo produtivo de suas mercadorias, de modo que se afigura completamente ilegal a glosa de créditos de ICMS que ensejou a autuação fiscal ora guerreada, tendo por base suposta violação ao dispositivo do artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº. 87/1996.

Apresenta o entendimento de que a norma do artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº. 87/1996 sem sombra de dúvida procurou definir limites quanto da 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 ser possível incluir nesse preço qualquer outro componente que não propriamente um custo, evitando, com isso, se fazer transferências com preço equivalente ao preço final.

Diz que a autoridade administrativa responsável pelo presente lançamento restringe, e muito, o conceito de “custo de produção” na medida em que considera ilegal a inserção, no preço de transferência, os custos que efetivamente ocorreram, o que não foi refutado nas explicações juntadas ao Auto de Infração. Tomando-se por base uma interpretação teleológica do art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº. 87/1996, diz que o objetivo visado pelo legislador era que incidisse o imposto somente sobre a riqueza gerada com a produção, de forma que o benefício econômico obtido com a comercialização dos produtos fosse tributado pelo estado de situação da venda.

Nesse sentido, destaca que existe um impeditivo legal à interpretação dada pelo Fisco Baiano quanto ao que seria o significado do termo “custo de produção”. Afirma que 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. A aplicabilidade

do referido 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, consoante ementas de julgados que reproduziu. Diz que se vê claramente que os autuantes acabaram por restringir um conceito de Direito Privado na medida em que excluíram determinados custos do preço de transferência definido pelo autuado e por considerar que aqueles custos não poderiam ser computados no preço, em razão de suposta restrição legal perpetrada pelo art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº. 87/1996.

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 referido instituto, ressalta que a legislação federal, Decreto nº. 3.000/1999 – Regulamento do Imposto de Renda (RIR), utilizou-se dos conceitos tal como definidos pela Ciência Econômica e Ciência Contábil.

Reproduz os arts. 290 e 291 do RIR e afirma que, 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. Diz que em questão semelhante à ora discutida, já foi decidida e firmada no Supremo Tribunal Federal a posição de que, para efeito de crédito do ICMS até os produtos intermediários que se consumem no processo de fabricação, como lixas, feltros, etc, devem ser computados no preço da mercadoria.

Também transcreve dispositivo da Decisão Normativa (DN) do Conselho de Administração Tributária nº. 05/2005. Afirma 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 curso da produção. Por isso, entende que deve ser julgada improcedente a autuação, viabilizando-se o aproveitamento do crédito e impedindo a glosa pretendida pelo Estado da Bahia.

Quanto à possibilidade de aproveitamento do crédito fiscal, ressalta que 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”.

Informa que de acordo com o entendimento do Fisco Paulista, com o fito de delimitar o alcance da regra mencionada, fez publicar a Decisão Normativa CAT no 05/2005, determinando que a base de cálculo nas indigitadas operações deveria corresponder ao custo contábil de produção apurado pelo contribuinte, posto que a Lei Complementar nº 87/96, neste quesito, seria meramente exemplificativa, não exaurindo o conteúdo da base de cálculo nas transferências interestaduais.

Entende que em face dessa interpretação, nasceu a concreta possibilidade de conflitos entre São Paulo e outros Estados. O que nos leva a um completo caos jurídico, quando o contribuinte, em meio a uma guerra fiscal, vira vítima das inconsistências e conflitos do Fisco. Diz que vivemos numa completa insegurança jurídica, quando alguns órgãos administrativos praticam mudanças reiteradas à orientação de determinações normativas, afastando novas situações já reconhecidas, como no presente caso, da referida Decisão Normativa CAT nº 05/2005 consolidada pelo Estado de São Paulo, acompanhada por alguns outros Estados.

Também entende que há incoerência do próprio Estado da Bahia, em algumas decisões, a exemplo do ACÓRDÃO CJF Nº 0082-12/12, transcrevendo parte do voto discordante. Caso seja mantido o entendimento do fisco, alega que há uma impescindibilidade de apurar a possibilidade de aproveitamento de crédito das mencionadas rubricas expurgadas, por

supostamente não serem parte integrante nem da matéria-prima, nem da mão-de-obra, nem de material-secundário, tampouco de acondicionamento.

Em relação às rubricas expurgadas, energia elétrica, depreciação e/ou amortização, manutenção e outros custos de produção, alega que se deparou com algumas divergências entre os Tribunais de todo o país diante desse tema, cabendo uma atenção e um questionamento especial quanto à veracidade do entendimento do Fisco do Estado da Bahia. Reproduz alguma decisões dos Tribunais.

Acerca do tema, questiona, porque o Fisco não considera essencial para o custo de produção, os itens: energia elétrica, depreciação e/ou amortização, manutenção e outros custos de produção. Diz que no presente caso, não há que se falar na matéria prima final, ou seja, na fabricação do cimento. “É formado por uma mistura de argila e calcário (rocha de carbonato de cálcio), que por sua vez é levada ao forno a uma temperatura de 1450°C, onde fica até os dois elementos se fundirem”, segundo o químico Carlos Eduardo Tango, do Instituto de Pesquisas Tecnológicas (IPT), em São Paulo.

Indaga como obter o produto final, razão da existência da empresa, se não contar com a energia elétrica dentro da fábrica para fundir os elementos citados. E ainda, como poderia gerar o produto, sem a utilização do forno de alta temperatura, ou mesmo revestir o produto com as devidas embalagens, sem a utilização das máquinas necessárias. Ou dar continuidade ao processo industrial sem prestar a devida manutenção ao extenso maquinário do autuado, rubrica essencial a qual se configura imprescindível, que se ausente, pode paralisar o processo fabril gerando perdas imensuráveis.

Quanto à “Depreciação e/ou Amortização”, alega que, como tantas outras pessoas jurídicas que atuam no mesmo ramo do impugnante, estas sofrem a referida depreciação ou desvalorização sendo este o custo ou a despesa decorrentes do desgaste ou da obsolescência dos ativos imobilizados, como por exemplo máquinas, veículos, móveis, imóveis ou instalações. Diz que ao longo do tempo, com a obsolescência natural ou desgaste com uso na produção, os ativos vão perdendo valor, e essa perda de valor é apropriada pela contabilidade periodicamente até que esse ativo tenha valor reduzido a zero. A depreciação do ativo imobilizado assim como a amortização diretamente empregado na produção será alocada como custo.

Informa que traz questionamentos irrefutáveis, possibilitando que se analise o processo de composição do produto até sua conclusão, atrelado à imprescindibilidade da energia elétrica neste processo, assim como a manutenção, depreciação e/ou amortização, necessários para todo o seu processo produtivo, constituindo desta forma, custos componentes da base de cálculo do ICMS. Após extensa análise sobre os cálculos realizados pelo Fisco, alega que houve um arbitramento na composição dos valores para efetuar os cálculos conclusivos, tais quais: fato gerador, base de cálculo, custo-de-produção, matéria-prima, entre outros.

Ressalta que os valores que compõem os cálculos apresentados pelo Fisco, não foram em sua totalidade discriminados. Questiona a origem dos valores expostos, afirmado que diante da análise interna da Empresa, juntamente com a tabela de abertura de custos, demonstrativos de cálculos, e relação de custo de transferências de fábrica, constatou algumas divergências quanto aos valores utilizados pelo Fisco. Entende ser necessário realizar perícia técnica. Por se tratar de matéria que não diz respeito somente à Ciência Jurídica, entende que neste caso, cabe 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 pelo impugnante é composto exclusivamente de custos oriundos do seu processo industrial. Por mais que seja possível entender o que se está a discutir nos autos, se faz necessário aclarar a natureza dos valores que compuseram o preço de transferência praticado pelo impugnante. Diz que não resta dúvida acerca da necessidade de produção de prova pericial, requer, desde já, que seja deferido o pedido efetuado, para que se possa melhor esclarecer e dirimir quaisquer dúvidas existentes acerca do tema em apreço.

Em relação à multa aplicada, comenta sobre o princípio da vedação ao confisco, encartado no art. 150, inciso IV da Constituição Federal de 1988, e diz que diversos são os precedentes do Supremo Tribunal Federal em que se estatui a aplicabilidade do princípio às multas tributárias por inadimplemento, sendo este o entendimento mais acertado dentro da perspectiva da teoria do Direito Tributário, que deve ser regida, precipuamente, pelo princípio da capacidade contributiva.

Afirma que no presente Auto de Infração a multa se reveste de caráter flagrantemente confiscatório, posto que fixada no percentual de 60%. Requer a minoração da multa aplicada, para que, na eventualidade de se entender pela procedência da autuação, determine sua diminuição a um patamar razoável, assim considerado não superior a 10% (dez por cento) sobre o valor do débito.

Por fim, o deficiente requer seja o presente Auto de Infração julgado improcedente, reconhecendo-se a absoluta legalidade de sua conduta na apuração da base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de simples remessa entre seus estabelecimentos, dando-se baixa definitiva no débito objeto da autuação. Também requer a condenação do impugnado aos ônus sucumbências, compreendidas as custas processuais e os honorários advocatícios. Protesta pela produção de todas as provas em Direito admitidas, especialmente prova pericial, conforme razões de defesa.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls.155 a 196 dos autos. Nas considerações iniciais, esclarecem 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 os lindes da controvérsia instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal.

Para uma construção lógica sobre a questão objeto deste Processo Administrativo Fiscal, dizem que é imprescindível analisar as diversas nuances que envolvem 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.

Transcrevem o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “i” e art. 146, inciso III, alíneas “a” e “b” da Constituição Federal e dizem que em obediência 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.

Entendem que se pode concluir, 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. Que em função da clareza solar da dicção do texto normativo inserto na Lei Complementar, não escapando, 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. Afiram que 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 13 da LC 87/96.

Quanto aos seus impactos, registram que as empresas que transacionam em mais de um Estado não podem olvidar da compreensão do real sentido e alcance da regra prevista no art. 13, §4º, II da LC 87/96, para não destacar ICMS a mais (quando da emissão das notas fiscais de transferências interestaduais) e recolher aos cofres do Estado de origem valor maior que o devido, pois, no conjunto das operações entre os mesmos titulares e em decorrência do princípio constitucional da

não-cumulatividade, o contribuinte sempre pagará o mesmo valor de imposto. 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.

Comentam sobre o papel da lei complementar no campo do ICMS; da mais adequada interpretação acolhida pelo CTN – Código Tributário Nacional; bem como do que está disposto na Ciência Contábil, nas legislações dos Estados, na doutrina e na jurisprudência dos tribunais administrativos e judiciais.

Reproduzem os termos da imputação fiscal e as informações prestadas na descrição dos fatos, salientando que em nenhum momento, foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal. Dizem que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, que o fez tanto em meio físico quanto em meio eletrônico onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção, por código de produto, quais sejam: Valor da matéria prima total; Material secundário ou indireto; Acondicionamento ou embalagem; Mão-de-obra (direta e indireta). Também informam que foram expurgadas as seguintes rubricas, por não serem parte integrante nem de matéria-prima; nem de mão-de-obra; nem de material-secundário; tampouco de acondicionamento: Depreciação e/ou amortização; Manutenção; Energia (elétrica, térmica etc.); Outros custos de Produção

Dizem que o autuado formou a base de cálculo para as operações de transferências de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação com a inclusão de todos os elementos de custo de produção. Citam decisões deste CONSEF sobre os aspectos relacionados à matéria em questão, transcrevendo as ementas. Afirmam que 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". Na realização da auditoria, foi utilizado como parâmetro para a definição da base de cálculo o somatório dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, concluindo que o comando contido no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo (além dos elencados anteriormente). Dessa forma, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

Com relação ao frete, esclarecem que a cláusula CIF é, juridicamente falando, inaplicável às transferências, pois não existem as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador (pessoas jurídicas distintas). O valor (despesa com frete - CIF), quando incluído na base de cálculo objeto das transferências, também foi expurgado, não foi considerado para fazer parte da base de cálculo prevista no citado art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, pois não diz respeito a custo de produção e sim a uma despesa operacional para a realização da operação de transferência do produto já fabricado.

Transcrevem posicionamento da doutrina em relação ao tema em questão, inclusive, quanto à interpretação dos diversos dispositivos constitucionais que estabeleceram reserva de matéria à disciplina da Lei Complementar, considerando que a CF/88 reservou para a Lei Complementar a tarefa de fixação e de definição da base de cálculo do ICMS. Dizem que o exame dos estudos doutrinários revela-se bastante expressivo no ponto de suprir a lacuna deixada pelo legislador infraconstitucional, assim como para facilitar a percepção dos termos ou expressões utilizadas pela LC 87/96 (art. 13, §4º, II).

Salientam que o instituto de direito privado é “importado” pelo direito tributário, com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações. A compra e venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente etc. têm conceitos postos no direito privado, que ingressam na cidadela do direito

tributário sem mudar de roupa e sem outro passaporte que não o preceito da lei tributária que os “importou”. Dizem que se pode inferir que se o direito tributário, através da LC 87/96 por permissão explícita da Carta Maior, 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.

Frisam que o exame dos estudos doutrinários revela-se bastante expressivo no ponto de suprir a lacuna deixada pelo legislador infraconstitucional, assim como para facilitar a percepção dos termos ou expressões utilizadas pela LC 87/96 (art. 13, §4º, II). Dizem que a importância do estudo desta matéria reside no fato de que, em trabalho realizado pelo Fisco da Bahia (não divulgado por força do sigilo fiscal), foi constatado que a maioria das empresas, nas operações de entradas de mercadorias industrializadas em transferência interestadual, faz a inserção da parcela do frete denominado “frete CIF” quando da composição da base de cálculo do ICMS, pois está consignada nas notas fiscais das empresas remetentes a expressão “frete pago pelo emitente” (código “1”), i.e., o valor do frete está incluso no “preço” da mercadoria.

Afirmam que esse procedimento adotado pelas empresas não tem amparo legal e, da mesma forma, não é o mais adequado tecnicamente, pois, pela Ciência Contábil, a parcela desse frete não é elemento de custo de produção. Assim sendo, pelo simples fato de não ser parte integrante do custo de produção, não poderia compor a base de cálculo nas operações de transferência interestadual prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96.

Voltam a mencionar que os elementos de custo formadores da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 estão claramente identificados: 1) matéria-prima (materiais de produção principais); 2) materiais secundários (materiais de produção suplementares ou secundários); 3) Acondicionamento (material de embalagem); e 4) Mão-de-obra (direta e indireta). Dizem que estes seriam sem sombra de dúvida os quatro elementos de custo de produção que, somados os seus valores, formaria a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência de produtos industrializados. Os demais componentes do custo de produção ficariam excluídos dessa base de cálculo por imposição taxativa da Lei Complementar 87/96.

Quanto à energia elétrica, dizem que é necessário enfatizar que o STJ, em vários julgados, reafirmou a orientação e firmou jurisprudência no sentido de que a energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumo, matéria-prima, nem produto intermediário, pois não se incorpora nem é consumida em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de “bens de uso e consumo”. Asseveram que energia elétrica (e outras formas de energia), lubrificantes e combustíveis também não se enquadram nos conceitos de produtos intermediários, nem de materiais secundários, tampouco no de matéria-prima.

Concluem que as várias concepções teóricas existentes sobre o tema, nos leva ao mesmo ponto comum: que energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação etc. não são enquadráveis pela Ciência Contábil nos elementos de custo denominados de matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento.

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

Também entendem que há impropriedades na legislação do Estado de São Paulo (Decisão Normativa CAT N° 05, de 15/06/2005). Informam que um reduzido número de unidades federadas já enfrentou o tema objeto deste lançamento, e os Estados da Bahia, Paraná e Minas Gerais são considerados exceções. Transcrevem acórdãos de Conselhos de Contribuintes, Tribunais Regionais e Tribunais Superiores, citando, ainda, Parecer da Procuradoria Fiscal da Procuradoria Geral do Estado da Bahia.

Quanto à multa aplicada, dizem que a Auditoria realizada observou a legislação tributária, cabendo ao CONSEF apreciar pedido de dispensa da penalidade.

Sobre a Instrução Normativa 52/2013, dizem que é conhecimento de todos que as Portarias, em algumas situações, e as Instruções Normativas são normas complementares ao Decreto. Afirma que a mencionada Instrução Normativa esclarece a matéria disciplinada, e que se trata de norma expressamente interpretativa.

Nas considerações finais, os autuantes dizem que a questão debatida neste PAF consistiu em saber se é lícito a um Estado ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações, via legislação tributária (Lei Ordinária, Decreto, Decisão Normativa etc.) exclusiva do ente político interessado em obter mais recursos de impostos, no caso ICMS, em detrimento das demais unidades da Federação. Ainda, se esse procedimento não estaria ferindo mortalmente o pacto federativo, pois, de forma oblíqua, ocorreria interferência na repartição de receitas tributárias prevista na Carta Magna, haja vista que uma unidade federada receberia mais recursos de ICMS e transferiria, de maneira inconstitucional, crédito de imposto para outro Estado, que, pelo princípio da não-cumulatividade, arcaria com o ônus de perceber uma parcela menor de tributos. Afiram que é vedado às legislações ordinárias dos Estados (como o fizeram São Paulo e Minas Gerais, via Decisão Normativa e Decreto, respectivamente) ampliarem a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para outras unidades da Federação, pois estarão violando o disposto no artigo 155, § 2º, XII, “i” (para o ICMS), bem como no art. 146, III, “a” (para todos os impostos), ambos da CF/88, combinado com o art. 13, §4º, II da Lei Complementar nº 87/96. Concluem que não pode um ente político utilizar o seu poder de império para alterar a base de cálculo do ICMS ao seu talante, sob pena de grave ofensa ao pacto federativo, principalmente nas operações interestaduais tratadas neste modesto trabalho. A título ilustrativo, apresentam rol de pagamentos efetuados pelo defensor na anistia ocorrida em 2013, ressaltando que a CIMESA é a empresa que foi sucedida pela Votorantim. Finalizam pedindo a procedência do presente Auto de Infração.

O defensor se manifestou às fls. 204 a 228, alegando inobservância integral do art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96. Diz que os autuantes incorreram em equívoco desde a autuação, na medida em que consideraram que o autuado teria inserido no seu preço de transferência outros valores além daqueles previstos na Lei Complementar nº 87/96.

Reproduz as demais alegações apresentadas na impugnação inicial, afirmando que fica evidente que o entendimento do fisco parece mudar a depender do pólo em que se encontra, ou seja, o Estado produtor, entende pela possibilidade do aproveitamento do crédito, e caso seja o Estado consumidor abarca o entendimento ao seu favor.

Entende que, por se tratar de matéria que não diz respeito somente à Ciência Jurídica, cabe no presente caso 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 pelo impugnante é composto exclusivamente de cursos oriundos do seu processo industrial.

Também contesta a multa aplicada, comentando sobre a vedação do efeito confiscatório das multas. Requer a minoração da multa aplicada, na eventualidade de se decidir pela procedência da autuação, determinando sua redução a um patamar razoável, não superior a 10%.

Pede a improcedência do Auto de Infração, protestando pela produção de todas as provas em Direito admitidas.

Os autuantes prestaram nova informação fiscal às fls. 245 a 286 com os mesmos argumentos constantes na informação anteriormente prestada, pedindo a procedência total do presente Auto de Infração.

## VOTO

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

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

O autuado apresentou o entendimento de que há necessidade da realização de perícia e diligência. Fica indeferido o pedido com base no art. 147, incisos I e II, do RPAF/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide. Não foi constatada a necessidade de realização de diligência ou perícia, e se trata de fato vinculado à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estão na posse do autuado, cuja prova poderia ter sido acostada aos autos.

Observo que o convencimento do julgador será formado a partir dos fatos e circunstâncias constantes no processo, apreciando as provas, e a deliberação para a realização de diligência ou perícia acontece quando essas providências forem necessárias à convicção dos julgadores, podendo ser indeferida quando for desnecessária em vista de outras provas produzidas nos autos.

Vale salientar que o indeferimento do pedido de diligência ou perícia não pode ser considerado como cerceamento ao direito de defesa, haja vista que o entendimento doutrinário é o de que o deferimento dessas providências deve obedecer a uma série de requisitos estabelecidos na legislação e o não atendimento desses requisitos é causa de rejeição do pedido sem que isso signifique cerceamento de defesa. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não foi apresentada pelo defendantee qualquer prova que suscitasse dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelos autuantes, por isso, indefiro o pedido de diligência e perícia formulado pelo autuado em sua impugnação.

Em relação ao mérito, o defendantee comentou sobre o termo “custo da mercadoria produzida” constante do inciso II, § 4º, art. 13, da LC 87/96. Alegou que o preço de transferência utilizado nas suas remessas efetuadas do Estado de Sergipe para o Estado da Bahia foi composto exclusivamente pelos custos efetivamente no processo produtivo de suas mercadorias, de modo que se afigura completamente ilegal a glosa de créditos de ICMS que ensejou a Autuação.

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

*Art. 13. A base de cálculo do imposto é:*

(...)

*§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:*

*I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;*

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

*III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.*

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

O defendente que também alegou que os valores que compõem os cálculos apresentados pelo Fisco, não foram em sua totalidade discriminados. Questiona a origem dos valores expostos, afirmando que diante da análise interna da Empresa, juntamente com a tabela de abertura de custos, demonstrativos de cálculos, e relação de custo de transferências de fábrica, tem algumas divergências quanto aos valores utilizados pelo Fisco. Entretanto, não foram indicadas as divergências alegadas.

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

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

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

Da análise efetuada a partir do texto constitucional, passando pela Lei Complementar, que traça as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à coerência do ordenamento jurídico nacional, entendo que a base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, § 8º, inciso II da Lei nº. 7.014/96:

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

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

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

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

Entendo que não se pode dizer que a apuração dos custos efetuada pela empresa esteja incorreta do ponto de vista da ciência contábil. Entretanto, no caso em exame, para fins de fixação da tributação na origem e no destino das mercadorias, a legislação estabelece uma base de cálculo própria, albergando tão-somente os componentes previstos no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, ou seja, a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, cabendo, devendo-se calcular o imposto sobre estas parcelas nas operações interestaduais, relativas a transferências entre estabelecimentos da mesma empresa.

Ressalto que a matéria discutida neste Auto de Infração já foi objeto de algumas decisões deste CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJF Nº 0351-12/13, CJF Nº 0404-11/13, CJF Nº 0493-13/13 e CJF Nº 0231-12/12. Assim, tomo como parâmetro as decisões das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nas quais foi apresentada a conclusão de que a base de cálculo nas transferências interestaduais de produtos fabricados pelo remetente deve se restringir ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento nos termos do art. 13, § 4º, II, da LC Nº 87/96, não admitindo nenhum outro tipo de custo, diante da interpretação literal do referido dispositivo.

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

Quanto à multa e acréscimos legais decorrentes da autuação, que foram objeto de contestação pelo autuado, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento espontâneo do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado corretamente o percentual de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei 7.014/96.

Vale ressaltar, que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem a competência para apreciação de pedido de dispensa ou redução da multa por infração de obrigação principal, haja vista que esta competência é da Câmara Superior deste CONSEF, consoante o art. 159, do RPAF/99.

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

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0013/14-4**, lavrado contra **VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$217.872,85**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de abril de 2015

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA