

A. I. Nº - 206891.0001/15-4
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
PUBLICAÇÃO -INTERNET - 25.11.2015

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0225-04/15

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fim de utilização de crédito fiscal, nas operações de 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 em referência, lavrado em 16/03/2015, reporta-se à exigência de ICMS no valor de R\$1.388.822,68, acrescido da multa de 60% prevista pelo Art. 42, inciso VII "a" da Lei nº 7.014/96, em face 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, nos meses de janeiro a dezembro de 2011. Consta, a título de complemento que trata-se de estorno de crédito fiscal de ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo nas operações de entrada de mercadorias em transferência interestadual.

De acordo com a descrição dos fatos, foi efetuada auditoria apenas para o exercício de 2011, apurando base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência de produtos industrializados que foram tão-somente produzidos (fabricados) pelos respectivos remetentes, superior ao estatuído no Art. 13, inciso II do § 4º da Lei Complementar 87/96.

Está também consignado 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 total, 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.

Informam ainda que, em consonância com a citada LC 87/86 foi considerado para efeito de definição correta da base de cálculo prevista no Art. 13, § 4º, inciso II da LV 87/96 o somatório de matéria prima, acondicionamento, material secundário e mão de obra, sendo 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, sendo que, 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, através do seu representante legal, ingressou com Impugnação ao lançamento, fls. 69 a 88, onde, inicialmente, efetua uma síntese fática da autuação onde afirma que inobstante ter apurado o preço correto quando da transferência interestadual de mercadoria industrializada, destinada a estabelecimento da mesma empresa 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 afronta justamente o que dispõe o referido artigo 13, na medida em que, no entendimento dos autuantes, 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. Nesta ótica, diz que passará a demonstrar que efetuou a apuração da base de cálculo conforme determinado pela legislação de regência, buscando aí incluir apenas os componentes do custo de produção da mercadoria, é que ingressou com a presente Impugnação, para que reste rechaçada qualquer dúvida a respeito da legalidade no creditamento que realizou e ao final seja julgado improcedente o presente Auto de Infração.

De forma preliminar destaca a tempestividade da Impugnação e aborda o efeito suspensivo que a mesma produz, requerendo à apreciação das razões de fato e de direito aduzidas, e em obediência ao art. 5º, LV, da Constituição Federal, e nos termos dos art. 145, I, e 151, III, do CTN, requer que todos os valores exigidos com base no presente Auto de Infração, 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.

Ingressando na seara do Direito, cita 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 n.º 87/1996, quando na verdade esse fato jamais ocorreu, visto que não 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 n.º 87/96, destacando 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, efetuando a respectiva transcrição.

Alega 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.

Observa 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 (FIPCAFI), um dos Institutos mais respeitados do País, donde fica claro que o conceito de “custo de produção”, o qual transcreveu e reproduziu, em seguida, o que dispõem as Normas de Procedimento Contábil n.º 02 emitidas pelo respeitado Instituto Brasileiro de Contabilidade (IBRACON) em abril/1999, acerca do conceito de “custo de produção”, observando que, de acordo com a referida Norma, 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, dizendo, ainda, 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.

Diante disto, cita que se pode afirmar que “custo de produção” é um conceito afeto ao Direito Privado, relacionado aos institutos das Ciências Contábeis e Ciências Econômicas, e, desta maneira, vê-se claramente que o preço de transferência que utiliza nas remessas efetuadas do Estado de Sergipe para o Estado da Bahia foi composto exclusivamente pelos custos efetivamente que suportou no processo produtivo de suas mercadorias, de modo que afigura-se 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.

Destaca que a norma do artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº. 87/1996 sem sombra de dúvidas procurou definir limites quando 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 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.

Assevera que a novel interpretação do referido dispositivo pelos autuantes restringe 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 que fabricou, destacando que 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.

Observa que existe um impeditivo legal à interpretação dada pelo Fisco Baiano quanto ao que seria o significado do termo “custo de produção”, já 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, ficando evidenciado que a norma trazida pelo referido artigo é hialina ao definir que a lei tributária (no caso *sub studio* – Lei Complementar 87/1996 e o Decreto Estadual n.º 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), acrescentando ainda 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 ementas dos julgados que transcreveu.

Nessa linha interpretativa cita que os autuantes acabaram por restringir um conceito de Direito Privado na medida em que excluíram determinados custos do preço de transferência definido por considerarem 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.

Outro ponto que destacou para fundamentar a alegação de que o Fisco do Estado da Bahia efetivamente utilizou de um conceito restritivo do que vem a ser o referido instituto, relaciona-se a legislação federal, Decreto nº 3.000/1999 – Regulamento do Imposto de Renda (RIR), que, ao seu argumento, utilizou os conceitos tal como definidos pelas Ciências Econômica e Contábil. Transcreve o art. 290 do RIR e afirma que, tanto nas Normas de Procedimento Contábil do IBRACON como no Decreto nº 3.000/99 (RIR), o entendimento consensual é de 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.

Informa que em questão semelhante à ora discutida, 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, transcrevendo Ementa relativa ao RE 79601, Relator(a): Min. ALIOMAR BALEEIRO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/11/1974, DJ 08-01-1975 PP.

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 custo da produção, sendo que, por este motivo deve ser julgado improcedente o presente Auto de Infração, com a consequente extinção do presente processo, viabilizando-se o aproveitamento do crédito e impedindo a glosa pretendida pelo Estado da Bahia.

Argui em seguida que, por se tratar de matéria que não diz respeito somente à Ciência Jurídica, cabe, no presente caso a necessária 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 que pratica é composto exclusivamente de custos oriundos do seu processo industrial, já que, 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, de modo que reste hialino que em sua composição não havia qualquer outro valor que não relativo a custos de produção, citando o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia, Decreto nº. 7.629 de 1999, que prevê em seu art. 123, § 3º, que o contribuinte poderá requerer a realização de perícia a depender da complexidade da matéria suscitada, o que se vislumbra no caso em epígrafe.

Passa a discorrer a respeito do que considera desrespeito ao princípio da não-cumulatividade em face de vedação ao crédito de ICMS da operação anterior, destacando 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, sendo que, de acordo com a dinâmica do sistema da não-cumulatividade do ICMS, materializado pelo artigo 155, § 2º, inciso I da Constituição Federal, se efetuou o pagamento ao Estado de Sergipe o valor "X" de ICMS, ela deveria, obrigatoriamente, se creditar desse mesmo valor "X" de ICMS no Estado da Bahia.

Considera absurda a conduta do Fisco do Estado da Bahia ao glosar parte dos créditos de ICMS por entender que a base de cálculo que utiliza está equivocada por nela terem sido inseridos custos que não representam matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, sendo que essa conduta é absurda não só por desrespeitar ao disposto no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, 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, destacando, ainda, 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, ao tempo em que o legislador constituinte permitiu a escrituração dos créditos de ICMS em todos os demais casos, conforme dispõe o artigo 155, §2º, inciso II da Constituição Federal.

Diz que a jurisprudência é pacífica no sentido de que apenas pode ser vedado o creditamento do ICMS nos casos de isenção ou não incidência, sendo que, tanto o Superior Tribunal de Justiça, quanto o Supremo Tribunal Federal possuem entendimentos neste sentido, transcrevendo decisões nesse sentido.

Conclui esse tópico afirmando que não restam dúvidas de que a conduta dos autuantes, ao glosar parte do crédito de ICMS a que tem direito, em razão do que foi pago na operação anterior, é inconstitucional por afrontar o disposto no artigo 155, § 2º, inciso I da Constituição Federal, e por mais esse motivo, afirma, é que deve ser julgado improcedente a presente Auto de Infração.

No que diz respeito a multa aplicada, adverte 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.

Menciona que 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. Desta maneira diz que é facultado ao julgador, diante do fato concreto, o poder de reduzir a multa excessiva aplicada pelo Fisco, citando, a este respeito, decisão do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL afirmando que é absolutamente explícito em reconhecer a auto-aplicabilidade do princípio da vedação do confisco em se tratando de aplicação de multa moratória fiscal.

A este respeito cita lição do eminente Professor Prof. RUI BARBOSA NOGUEIRA (in Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, São Paulo, 14ª edição, p. 124 e ss.), para concluir que a pretensão da Fazenda Estadual é nula, posto que o STF – Supremo Tribunal Federal vem reiteradamente decidindo que o montante da multa, desproporcionado, tem caráter confiscatório o que é vedado pelo art. 150, IV da CF (*confirmam-se RE 81550/MG, rel. Xavier de Albuquerque, RE 91707/MG, Rel. Min. Moreira Alves, RE 492842/RN, rel. Min. Joaquim Barbosa e ADI 551, rel. Min. Ilmar Galvão*) devendo ser reduzida, no caso, a patamar razoável (*confirmam-se RE 239964/RS, rel. Min. Ellen Gracie e RE 220284/SP, Rel. Min. Moreira Alves*), independentemente de demonstração concreta de que o percentual aplicado a título de multa teria caráter confiscatório.

Conclui afirmando que resta clara e explicitamente configurado o caráter confiscatório e abusivo da aplicação da multa, que chega a valores exorbitantes, motivo pelo qual deve ser corrigida, como se requer.

Ao final apresenta os seguintes pedidos:

- a) Que seja recebida a presente Impugnação, posto que tempestiva, em seu efeito suspensivo da exigibilidade de todo montante do presente Auto de Infração, para que surta todos os efeitos de direito;
- b) Seja deferida a prova pericial/diligência fiscal requerida, visto que imprescindível para o deslinde da questão suscitada e em harmonia com a complexidade do caso em epígrafe, tudo em nome do princípio da verdade real que rege o processo administrativo fiscal.
- c) No mérito, que seja JULGADA PROCEDENTE a Impugnação ora apresentada, declarando-se a improcedência do Auto de Infração, visto nunca terem ocorrido os alegados recolhimentos a menor e/ou o não recolhimento de ICMS, estando a conduta da Requerente absolutamente de acordo com a legislação de regência.
- d) Que seja deferido o pedido para que realize sustentação oral com fundamento no art 163 do Dec. nº 7.629, de 09 de julho de 1999, bem como intimação dos patronos da causa no endereço: Rua Frederico Simões, nº 85, sala 601, Caminho das Árvores, Salvador-BA, CEP 41.870-774 (Dr. Aldemir Augusto), acerca da data a ser designada a sessão de julgamento da presente Impugnação.
- e) Requer provar o alegado por todos os meios em direito admitidos, especialmente apresentação de novos documentos, diligências e perícia técnica, já requerida, cuja assistente será a Sra. Andréa Saraiva da Silva, com domicílio igual ao da Recorrente, declarando, ainda, que por aplicação subsidiária ao processo administrativo fiscal, do art. 365, IV do CPC, os causídicos subscritores do presente petição declaram que as cópias anexas são autênticas, idênticas aos documentos originais.

Os autuantes prestaram informação fiscal, fls. 105 a 150, onde após discorrerem acerca de considerações iniciais relativas ao lançamento, passa a transcrever as informações já indicadas no corpo do Auto de Infração, destacando que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, que o fez tanto em meio físico (vide fls. indicadas no índice do Auto de Infração) quanto em meio eletrônico (vide fls. indicadas no

índice do Auto de Infração) 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)

Citam 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

Adentrando aos argumentos defensivos, registram que em nenhum momento, foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal.

No que se refere aos argumentos relacionados ao mérito da autuação observam que em relação a alegação de desrespeito ao princípio da não-cumulatividade, pois tem o direito ao crédito de ICMS, não se sustenta pois a norma prevista na Lei Complementar veio para resguardar este princípio, de modo a que um ente federativo não venha a suportar mais crédito que o devido.

Quanto a alegação de que a base de cálculo do ICMS na transferência tem um rol apenas exemplificativo previsto no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, onde o autuado cita e transcreve, como apoio, normas do RIR e legislação de São Paulo, observam que a autuada 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.

A este respeito diz que a autuada tem que obedecer, em primeiro lugar, ao que está prescrito expressamente na nossa Constituição Federal e, ato contínuo, ao que prevê a Lei Complementar do ICMS, transcrevendo o artigo 155, § 2º, XII, “i”, combinado com o art. 146, III, “a”, ambos da CF/88, acrescentando que por força de mandamento constitucional, fica evidente 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. Assim, o art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, tido como infringido, está respaldado na Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, que por sua vez está respaldada na Lei Complementar acima indicada, sendo legítima esta 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 conseqüentemente, destaque e utilização a maior do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Citam decisões deste CONSEF sobre os aspectos relacionados à matéria em questão, transcrevendo as ementas. Também registram a existência de julgamento de autuação realizada contra o defendente, conforme Acórdão CJF nº 0109-11/15, cuja ementa também transcreveu. 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 multicitado art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, pois não diz respeito a custo de produção e sim a uma despesa operacional para a realização da operação de transferência do produto já fabricado.

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

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 dúvidas 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.

Mencionam 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 Nº 05, de 15/06/2005). Informam que um reduzido número de unidades federadas já enfrentou o tema objeto deste lançamento, e os Estados da Bahia, Paraná e Minas Gerais são considerados exceções. Transcrevem acórdãos de Conselhos de Contribuintes, 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.

Nas considerações finais, os autuantes dizem que a questão debatida neste PAF consistiu em saber se é lícito a um Estado ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações, via legislação tributária (Lei Ordinária, Decreto, Decisão Normativa etc.) exclusiva do ente político interessado em obter mais recursos de impostos, no caso ICMS, em detrimento das demais unidades da Federação. Ainda, se esse procedimento não estaria ferindo mortalmente o pacto federativo, pois, de forma oblíqua, ocorreria interferência na repartição de receitas tributárias prevista na Carta Magna, haja vista que uma unidade federada receberia mais recursos de ICMS e transferiria, de maneira inconstitucional, crédito de imposto para outro Estado, que, pelo princípio da não-cumulatividade, arcaria com o ônus de perceber uma parcela menor de tributos. Afirmam que é vedado às legislações ordinárias dos Estados (como o fizeram São Paulo e Minas Gerais, via Decisão Normativa e Decreto, respectivamente) ampliarem a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para outras unidades da Federação, pois estarão violando o disposto no artigo 155, § 2º, XII, “i” (para o ICMS), bem como no art. 146, III, “a” (para todos os impostos), ambos da CF/88, combinado com o art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96. 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.

Ao final, destacam pagamentos efetuados pela Impugnante de Autos de Infração lavrados pelos próprios autuantes e de idêntica natureza, e solicitam que o Auto de Infração seja julga Procedente.

VOTO

O presente Auto de Infração trata da exigência de ICMS no valor de R\$1.388.822,68, em face da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações de transferências 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).

Inicialmente, registro que o autuado requereu a realização de perícia e/ou diligência por considerar imprescindível para o deslinde da questão suscitada. Da análise dos fatos presentes nos autos, indefiro o pedido do autuado com base no Art. 147, incisos I e II, do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide, sendo desnecessária a necessidade de realização de diligência ou perícia, por se tratar de fatos vinculados à escrituração fiscal e se encontram amplamente delineados nos autos.

Registro, por oportuno, 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, salientando ainda 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 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 defendente qualquer prova que suscitasse dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelos autuantes, e por isso, indefiro o pedido de diligência e perícia formulado pelo autuado em sua impugnação.

Em relação ao mérito, o defendente 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.

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

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

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

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

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

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

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

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

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.

Nesta ótica, vejo que as decisões de Tribunais Superiores citados pelo autuado não lhe socorre pois o lançamento atendeu ao quanto previsto pela multicitada Lei Complementar, cuja a matéria discutida neste Auto de Infração já foi objeto de diversas decisões deste CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJF Nº 0351-12/13, CJF Nº 0404-11/13, CJF Nº 0493-13/13, CJF Nº 0231-12/12, e

289-12/12, razão pela qual, tomo como parâmetro as decisões das Câmaras de Julgamento Fiscal deste 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.

De maneira que a exigência fiscal consubstanciada no presente Auto de Infração está lastreada nos dispositivos legais já mencionados, 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, em valor superior ao 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.

Em relação a multa aplicada, objeto de contestação pelo autuado, destaco que se trata de penalidade decorrente de descumprimento de obrigação principal não tendo esta primeira instância de julgamento competência para processar sua redução ou cancelamento. Registro, entretanto, que a multa possui previsão legal e à luz da legislação tributária em vigor foi aplicada corretamente.

Quanto ao pedido para que os patronos da autuada sejam intimados acerca da data a ser designada para a sessão de julgamento, informo que as sessões de julgamento são publicadas no Diário Oficial do Estado e na internet no site da SEFAZ. Orientamos, entretanto, aos patronos da autuada, que através de petição com referência ao número do processo, informem ao CONSEF o e-mail dos mesmos, situação esta que possibilitará a comunicação da data do julgamento via mensagem eletrônica.

Em conclusão, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração **nº 206891.0001/15-4**, lavrado contra **VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.388.822,68**, 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, 17 de novembro de 2015

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE / RELATOR

ÁLVARO VIEIRA BARRETO - JULGADOR

VALTÉRCIO SERPA JUNIOR - JULGADOR