

. I. Nº - 206891.0015/08-2
AUTUADO - COOPERATIVA CENTRAL DE PRODUTORES RURAIS DE MINAS GERAIS.
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO e
JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO JORGE
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 13.11.08

4^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0341-04/08

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 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 tributária em vigor: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração caracterizada. Não acatadas as preliminares de decadência e nulidade suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 16/06/08, para exigir ICMS no valor de R\$ 157.155,72 relativamente as seguintes infrações:

01 - 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, acrescido da multa de 60%, no valor de R\$ 73.273,14 e que teve fundamento na planilha de custos apresentada pela própria empresa, para expurgo do item referente a energia elétrica, no período jan / dez-03.

02 - 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, acrescido da multa de 60%, no valor de R\$ 83.882,58, apurado mediante arbitramento e relativos ao expurgo dos elementos do custo, itens depreciação e manutenção registrados na DIPJ ano calendário 2003.

O autuado, através de advogado, legalmente constituído, apresentou impugnação (fls. 112 a 123), inicialmente discorre sobre a infração, alegando que a impugnante promove industrialização de leite e derivados em suas fábricas localizadas no Estado de Minas Gerais, parte da produção é transferida para estabelecimento situado no Estado da Bahia, responsável pela comercialização.

Diz que a fiscalização entendeu que a base de cálculo utilizada nas transferências interestaduais entre os estabelecimentos da impugnante teria sido indevidamente majorada, implicando apropriação de crédito de ICMS a maior na unidade desse Estado. O lançamento de glosa foi feito mediante expurgo do item referente à energia elétrica constante da planilha de custos apresentada pela empresa e do item depreciação e manutenção, tomado por arbitramento da DIPJ ano calendário 2003. Feitos os cálculos, a fiscalização glosou 3,541% dos créditos do estabelecimento na Bahia.

Assevera, porém, que a autuação não merece prosperar em virtude dos vícios e ilegalidades que a acometem, impondo-se seu cancelamento.

Sobre decadência, diz que o auto de infração foi lavrado em junho de 2008 para alcançar fatos geradores ocorridos no ano de 2003, transcorridos mais de cinco anos. Cita e transcreve o artigo 150, § 4º, CTN. Afirma que para tributos lançados por homologação, a exemplo do (ICMS), o prazo de decadência inicia-se, não do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (173, I), mas da data da ocorrência do fato gerador do tributo (150, § 4º), razão pela qual os valores referentes ao período anterior a 16 de junho de 2003 foram alcançados pela decadência.

Nesse sentido, colaciona-se decisão - Resp 733915/SP, do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e pede que sejam desconsiderados os fatos geradores anteriores a 16 de junho de 2003, vulnerados pela decadência.

Acerca do arbitramento, diz que é ilegal o procedimento feito pelo Auditor sob a alegação de que não foram apresentadas planilhas de custos de produção no ano calendário de 2003, contendo as despesas de manutenção e depreciação. Contudo, a fiscalização encaminhou intimação apenas para o estabelecimento comercial da Impugnante na Bahia, que não possui tais dados. Tais informações poderiam ser prestadas unicamente pelas unidades fabris localizadas no Estado de Minas Gerais, responsáveis pela industrialização.

Diz ainda que os estabelecimentos são autônomos, nos termos da LC 87/96, razão pela qual as intimações devem ser endereçadas para aquelas unidades que efetivamente detenham condições de cumprir com os requerimentos formulados, o que não ocorreu no presente caso, pois é evidente que o centro de distribuição da Bahia, responsável apenas pela comercialização dos produtos, não teria nenhum dado referente aos custos de produção. Cita o art. 11, da LC.

Afirma, citando a art. 199, CTN, que os estabelecimentos mineiros, em virtude da competência territorial dos entes da fiscalização estaduais, devem fornecer dados apenas à Secretaria da Fazenda de seu Estado. Na hipótese caberia ao fisco baiano pedir formalmente o auxílio aos seus pares mineiros para obter as informações que precisava. Cita e transcreve, Convênio 93/97, que diz tratar de uma situação análoga no que se refere ao credenciamento de um agente fiscal de um Estado na Secretaria da Fazenda de um outro Estado.

Assente que sempre manteve contabilidade regular, sendo perfeitamente possível aos entes fiscais analisarem as informações de seu interesse. Bastaria o Auditor ter buscado os documentos em sintonia com os trâmites legais para verificar os custos incorridos pela impugnante na produção de seus produtos. Ficando, assim desautorizado o arbitramento levado a efeito, eis que não verificadas na espécie as circunstâncias autorizadoras desta modalidade de lançamento, nos termos do art. 148, CTN. Não houve justificativas que amparasse este procedimento.

Diz ainda que o Auditor presumiu a própria ocorrência dos fatos que deram ensejo ao lançamento, pois não é possível afirmar que as mercadorias transferidas efetivamente continham em seu custo importâncias relativas à manutenção, depreciação, amortização e exaustão. Este fato macula o trabalho fiscal, já que não é permitido presumir a ocorrência do fato imponível, tornando ilegítimo o arbitramento efetuado.

No mérito, diz que o auditor se equivocou ao promover a glosa dos créditos do estabelecimento da Bahia sob a alegação de que nos custos de transferência teriam sido indevidamente acrescidos os gastos com manutenção e depreciação. A fiscalização verificou o percentual destas despesas frente ao total do custo dos produtos fabricados, não sendo efetuada a análise com relação aos produtos transferidos para a Bahia, e sim com referência ao total de produtos fabricados pela Impugnante.

Insiste que no custo de cada produto individualmente considerado existe um valor certo referente aos gastos com máquinas e equipamentos, que poderia ter sido aferido pela fiscalização, uma vez que sua contabilidade é regular e possibilita tal cálculo. Ocorre que o auditor presumiu a partir do custo total dos produtos fabricados pela Impugnante que no custo dos produtos transferidos para a Bahia existia uma parcela de 3,541% de despesas com manutenção, depreciação, amortização ou exaustão.

Ressalta ainda que a Lei Complementar nº 87/96, citando art 13, § 4º, II, é clara ao autorizar a inclusão dos dispêndios com mão-de-obra na base imponível considerada na transferência de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado da Federação. Ressalvando que o Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais, que é a norma aplicável para a definição da base de cálculo nas transferências originadas do Estado de Minas Gerais, esclarece o que se entende por mão-de-obra, destacando que esta parcela envolve o custo com pessoal e o custo com máquinas, sendo que no caso das máquinas devem ser consideradas as despesas com manutenção, depreciação, amortização e exaustão. Cita o art. 43, RICMS/MG. Este mesmo dispositivo ao descrever material secundário diz “o custo de todos os materiais e insumos consumidos direta e indiretamente na produção, inclusive energia elétrica”.

Insiste que a Impugnante nada mais fez do que se submeter à legislação vigente no Estado de Minas Gerais, que inclui a mão-de-obra tecnológica dentre os custos de produção, entendimento este que não encontra qualquer oposição no RICMS/BA, muito menos da Lei Complementar nº. 87/96. Ambos os dispositivos admitem que os custos sejam formados pela mão-de-obra, e na medida em que não especificam o que se entende por mão-de-obra, entende que prevalece o conceito amplamente admitido de que tal despesa incluiria as de manutenção, depreciação. Não podendo, assim, o Auditor criar limitação não constante na lei de regência.

Sobre energia elétrica, entendeu o Auditor que, juntamente com os combustíveis, não se enquadraram nos conceitos de matéria-prima, produtos intermediários, tampouco de materiais secundários, entretanto, no processo industrial a energia é indispensável na combinação dos fatores de produção, na condição de insumo, concorrendo para a formação do produto. O aproveitamento do crédito no processo industrial é admitido através da LC 102/00, que alterou redação da própria Lei Complementar 87/96.

Assevera que o agente fiscal cometeu um equívoco ao fundamentar o seu ponto de vista na Súmula 12 do Segundo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda. Uma vez que o crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363/96 é calculado apenas sobre a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, ao passo que a base de cálculo na operação de transferência é calculada também sobre o material secundário, assim considerado como o custo de todos os materiais e insumos consumidos na produção, dentre os quais se inclui a energia elétrica.

Conclui, pedindo reconhecimento da decadência do período anterior a 16 de junho de 2003 e cancelamento do auto de infração.

Os autuantes, em sua informação fiscal (fls. 142 a 189), inicialmente esclarecem que apresentam Informação Fiscal na forma do art. 127, Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF BA e que constam no corpo do próprio auto de infração as informações para verificação da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação, transferidos para filiais localizadas neste Estado, discorrendo sobre a legislação que rege a matéria, a partir do artigo 155, § 2º, XII, “i”, combinado com o art. 146, III, “a”, ambos da CF /88, que transcrevem.

Afirmam, seguindo a hierarquia do ordenamento jurídico nacional, que o comando contido no art. 13, §4º da LC 87/96, CTN, por sua vez, é específico, não admitindo nenhum outro tipo de custo. Assim, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF) devem ser expurgados para efeito da determinação da base de cálculo.

Nesse passo, o art. 56, V, “b”, do RICMS /BA foi infringido e este dispositivo 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 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.

Assim, dizem, que os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subseqüente estorno do respectivo crédito fiscal. A auditoria fiscal foi feita utilizando como parâmetro para definição da base de cálculo o somatório dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Explicam que na primeira infração foi expurgado o item referente a ENERGIA constante da planilha de custos apresentada pelo autuado, uma vez que a mesma não está enquadrada em nenhum desses quatro elementos listados pela LC 87/96, consoante demonstrativos anexos fls. 13/26 e fls. 11, 72/73 e 75. Cita para corroborar seu entendimento a Súmula 12 do 2º Conselho de Contribuintes.

Na segunda infração, foram expurgados os itens atinentes à DEPRECIAÇÃO e a MANUTENÇÃO registrados na DIPJ do ano-calendário de 2003, através arbitramento, tendo em vista que mesmo depois de reiteradas intimações, a empresa não forneceu corretamente a planilha de custo de produção do exercício de 2003. Apresentou com valores zerados para o item DEPRECIAÇÃO e sem nenhuma informação para o item MANUTENÇÃO. O arbitramento foi feito com fundamento no art. 938, § 6º, RICMS-BA.

Com base na DIPJ ano-calendário 2003 fizeram o somatório dos gastos com MANUTENÇÃO, DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO (R\$ 23.419.423,60), confrontado com total do CUSTO DOS PRODUTOS FABRICADOS (R\$ 661.407.625,91), encontraram o percentual de 3,541%, que foi utilizado para a realização dos estornos mensais dos respectivos créditos fiscais indevidamente apropriados mensalmente na apuração do ICMS, conforme demonstrativo de fl. 28.

Dizem que os Tribunais Superiores pacificaram o entendimento de que deve ser aplicado o princípio da legalidade tributária estrita (art. 97, IV, CTN), quanto à definição da extensão da base de cálculo dos tributos, de forma que o intérprete deve ater-se ao disposto na lei, no caso LEI COMPLEMENTAR, não lhe sendo lícito, através de criativa construção hermenêutica, estender ou reduzir a base imponível do tributo. Por isso, as exclusões das rubricas ENERGIA, DEPRECIAÇÃO e MANUTENÇÃO, que não fazem parte dos elementos listados pela LC 87/96 (art. 13, § 4º, II) para a formação da base de cálculo do imposto. Nesse sentido, citam e transcrevem RECURSO ESPECIAL Nº 707.635 – RS, decisão transitada em julgado (11/ 95); RE 79452 – RS, Julgamento em 05/ 97.

Com relação à defesa apresentada, dizem que em nenhum momento foram contestados os cálculos e valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo.

Quanto às preliminares arguidas:

1 – Decadência.

Sobre a decadência, dizem que está por demais pacificado na jurisprudência administrativa que o prazo decadencial para o exercício do direito de constituição do crédito tributário deve ser analisado com base no estatuído no art. 173, I do CTN.

Citam e transcrevem os arts. 107-A e 107-B do COTEB (Código Tributário do Estado da Bahia), Lei 3.956/81, para assegurar a não prevalência da tese da decadência mensal, uma que a mesma fixou expressamente um prazo para a homologação. Trazem artigo publicado no SITE www.jus.com.br no qual defende seu autor que o lançamento e a homologação desse lançamento são direitos potestativos da Fazenda Pública, mas são distintos. Sendo assim, possuem regras também distintas. A regra da decadência está contida no artigo 173; a de homologar, no art. 150, § 4º, CTN, esta regra, portanto, trata tão somente da decadência do direito subjetivo de homologar. Tal homologação diz respeito à ocorrência do fato jurídico tributário previsto na hipótese legal, para os tributos em que o contribuinte tem a obrigação de antecipar o correspondente pagamento antes de qualquer intervenção do fisco. Em relação a tais tributos, o contribuinte quita, paga parte dele ou não paga nada. Pagando-o integralmente, extinguindo, por consequência lógica, o direito subjetivo do fisco de efetuar qualquer lançamento em razão da inexistência de crédito tributário a ser constituído. Verificando-se pagamento apenas parcial ou

ausência de pagamento, não se extingue o direito do fisco de efetuar o lançamento, seja por inexatidão, seja por omissão e, nesse caso, o lançamento não mais se enquadra na modalidade por homologação, mas feito de ofício, por regra contida no art. 149, V, CTN. “*sempre que se comprove omissão ou inexatidão por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere, o lançamento é feito de ofício*”. Completa tal entendimento com síntese do professor Luciano Amaro que ensina “*o lançamento por homologação não é atingido pela decadência*”

Explicam ainda o mencionado artigo “em se verificando o pagamento integral do tributo, permanece apenas a faculdade do fisco de homologar a atividade praticada pelo contribuinte. O prazo para que a Fazenda Pública faça expressamente essa homologação é de cinco anos a contar da ocorrência do fato jurídico tributário. Transcorrido o prazo sem a homologação expressa dá-se a homologação tácita em relação ao pagamento efetuado. Lição do art. 150, § 4º, CTN.”

2 – Ilegalidade do arbitramento.

Dizem os Auditores que não confere a alegação do autuado de que não encaminhou os custos de produção de 2003 porque a intimação foi feita ao estabelecimento comercial localizado no Estado da Bahia, não possuindo este tais dados, tendo em vista o Ofício nº 297/2007-AFC, de 10.08.07, fl. 33. No supracitado ofício consta que a própria cooperativa solicitou prorrogação de prazo para atendimento da intimação, assinado por Marcos Elias, Vice Presidente Administrativo.

Como deixou de ser atendida a solicitação, não restou alternativa diversa do arbitramento, sob pena de operar o instituto da decadência de o fisco constituir o crédito tributário.

Ainda assim, reiteram que tal procedimento tem amparo legal, consoante pode ser constatado na decisão do processo 70002778157, de 06 jun 07, do Tribunal Regional do Rio Grande do Sul, cujo teor é transscrito, fls. 155/156 “na medida em que a empresa se apropriava de crédito fiscal a maior na operação de transferência de São Paulo para este Estado, pois, como visto, o valor não seguia os ditames previstos na legislação de regência. O fisco, diante disso, adotou, para fins de arbitramento, que foi corretamente levado a efeito, na medida que a empresa não prestou os esclarecimentos oportunos”.

No mérito, afirmam os Auditores que acerca da alegação da ilegalidade na glosa dos créditos, inicialmente, que existem impropriedades na legislação mineira, além da legislação de São Paulo, tendo em vista sua inadequação aos dispositivos da Lei Complementar 87/96.

Na legislação de Minas Gerais (art. 43, §2º, incisos I a IV, Regulamento do ICMS) surge a figura da “mão-de-obra tecnológica” que corresponde a gastos 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”.

Citam o texto elaborado pelo professor Márcio Alexandre Freitas, contrapondo tal entendimento e que leciona estar o fisco mineiro em desvio da orientação da LC 87/96, longe da interpretação restritiva que o artigo 13, § 4º, II requer. Completa que o a expressão mão de obra está ligada direta e necessariamente ao trabalho manual, feito com as mãos humanas, sendo que, na ciência contábil (que fornece os subsídios técnicos para a adequada compreensão do termo “custos”), os gastos com mão-de-obra compreendem os dispêndios vinculados aos trabalhadores, não às máquinas. Finaliza o professor que as contas de depreciação, não se confundem, conforme as boas técnicas de contabilidade, com as contas que encampam os custos com pessoal.

Robustece as críticas à legislação de Minas Gerais, no Voto Preliminar que proferiu no julgamento do RE nº 71.758/GB, Min. LUIZ GALLOTTI, ao afirmar “(...) se a lei pudesse chamar de

compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição”. Com relação às improvidades contidas na legislação do Estado de São Paulo, citam a Decisão Normativa CAT-5, de 15/06/2005. Afirmam que a mesma é uma norma complementar, nos termos do art. 100, CTN e que, enquanto a LC 87/96, em seu artigo 13, § 4º, II, determina, com precisão, os elementos constitutivos da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, a DN CAT 05/2005 oficializa o entendimento fiscal de que o disposto na lei complementar é meramente exemplificativo, admitindo a adição, para fins de composição da base de cálculo, de outros elementos além daqueles enumerados de forma expressa na LC.

Chamam atenção, os Auditores para o papel da Lei Complementar no campo do ICMS. Discorrem sobre o art. 155, § 2º, XII, “i” e 146, III, “a”, da CF/88, no que se refere ao valor tributável, bem como o art. 13, § 4º, II da Lei Complementar (LC) 87/96 que prescreve que a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte e que de acordo com os citados dispositivos a base de cálculo do ICMS é determinada pela citada LC cujo teor é reproduzido no art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, respaldado no art. 17, § 7º, II Lei nº 7.014/96. Manifestam que é 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, e consequentemente, destaque e utilização a mais do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Resumem, então, que o comando contido no art. 13, §4º, II, da Lei Complementar 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo, além dos elencados na própria norma. Assim, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível, etc. devem ser excluídos para efeitos da determinação da base de cálculo, nas operações de transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular. Completa que o frete com cláusula CIF é uma despesa operacional e não custo com produção, além de juridicamente inaplicável, pois faltam as figuras de remetente e destinatário como pessoas jurídicas distintas.

Transcrevem parte de texto de autoria do professor Márcio Alexandre Freitas (fl. 118), afirmando que “A base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias deve se constituir dos elementos dispostos NUMERUS CLAUSUS no artigo 13, § 4º, II, da LC no 87/96 (...)"

Repetem o Recurso Especial nº 707.635, cuja decisão é nesse sentido, ao esclarecer que nenhuma lei estadual pode alterar o sentido e o alcance do que está expressamente definido na LC 87/96, sobre a composição da base de cálculo nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades federadas, por ser mesmo questão de limitação constitucional ao poder de tributar para manter o equilíbrio entre as Federações.

Com relação especificamente a exclusão dos itens relacionados à depreciação, manutenção e energia elétrica, insistem os auditores sobre a “taxatividade” da definição contida na LC. 87/96 no que se refere ao custo de produção para efeito de formação da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais situadas em outras unidades da Federação.

Dizem que tomando como pressuposto válido o fato de que a Lei Complementar 87/96 fixou ou elegeu taxativamente, literalmente, os elementos de custo de produção (matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento), que, somados, formarão a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados, resta-nos, nesta oportunidade, colher o que existe na doutrina e nas normas gerais de Direito Tributário, em especial nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional, com o fito de construir a melhor exegese quanto ao conceito desses elementos de custo de produção.

Dizem que, nessa linha de pensamento, em surgindo controvérsias e dúvidas, busca-se a solução nas normas tributárias. Havendo silêncio destas, como pode parecer no presente caso (LC 87/96),

procura-se então guarda nas normas de direito privado, atentando, sempre, para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas no texto da Carta Magna, nem mesmo o Direito Tributário infraconstitucional pode alterá-los. Nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado. Nesse caso, em especial na Ciência Contábil.

Constroem assim o seguinte pensamento: a Lei Complementar 87/96, por mandamento da CF /88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu e fixou os elementos de custo de produção que deverão compor ou formar a Base de cálculo, mas não conceituou o que seria cada um deles, isto é, o que se entende por matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento. Para tanto, o correto é recorrer às normas da Ciência Contábil, da Contabilidade ou de outros institutos de Direito Privado.

Discorrem então sobre os elementos básicos do custo industrial, transcrevendo textos da Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, que definiu num trabalho de pesquisa importante os quatro elementos listados na LC 87/96 (materiais, material secundário; mão-de-obra; custos indiretos de fabricação), reafirmada tal definição em outros trabalhos na seara contábil, dos quais foram citados. De autoria do Professor Paulo H. Teixeira, “O conceitos de custo de produção” (portaldeauditoria@portaldeauditoria.com.br); Conceitos de depreciação, despesas com vendas, mão-de-obra, matéria-prima em consulta ao Dicionário de Custos (professores George Sebastião e Rodrigo Guerra Leone); Conceitos idênticos descritos no livro de Contabilidade de Custos do professor Eliseu Martins.

A ciência contábil é também apta a afirmar que a parcela desse frete não é elemento de custo de produção, pois que despesas de vendas são os gastos relacionados à atividade de venda. Portanto, o frete nas operações subsequentes de vendas ou transferência, após a produção industrial, é uma despesa, não existindo nenhum vínculo com o 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.

Com relação a questionada utilização do custo de energia elétrica, cita e transcreve a Súmula nº 12 do Conselho de Contribuintes (26/09/97), que preconiza: “Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidas em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário”.

Enfatizam que o STJ, em vários julgados, reafirmou essa orientação e firmou jurisprudência no sentido de que a energia elétrica, bem como combustíveis e lubrificantes não representam insumos, 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” (AgRg no RE 731885 – PR – Rel. Ministro Luiz Fux, DJ de 20/03/2006; RESP 518656-RS – Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 31/05/2004; AgRg no AG 623105-RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21.03.2005; AgRg no RE 826689-RJ – Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 22/06/2006).

Assim, asseveraram que a energia elétrica (além das 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.

Transcrevem, em seguida, respostas das Consultas nº 090/2000 e 56/2002 (fls. 176/177), feitas pelas empresas MAXION – Componentes Estruturais Ltda e Sadia S/A, cuja resposta foi taxativa de que a base de cálculo nas saídas interestaduais de mercadorias pertencente ao mesmo titular, devia obedecer ao disposto no art. 13, § 4º da LC 87/96 (art. 6, § 4º da Lei Estadual 11.580/96 do Estado do Paraná).

Reproduzem jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, Tribunais Regionais e Superiores, além de acórdão envolvendo a própria empresa autuada e com relação a esse mesmo tema.

Destacam, por fim, o RE 361829 /RJ, quando o STF firmou jurisprudência no sentido de que as leis complementares devem definir os fatos geradores e fixar as bases de cálculos dos impostos de forma expressa e, em regra, nada tem a ver com normas meramente exemplificativas. Ou seja, os temas tratados em leis complementares são, sim, prescrições taxativas, especialmente aquelas que tratam sobre a definição ou fixação de base de cálculo dos impostos, “verbis”:

Por fim, questiona a licitude de um Estado ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de vias legislativas exclusivas e de interpretações que lhes sejam favoráveis em detrimento dos demais entes federativos, agredindo o pacto federativo.

Consoante intelecção das normas balizadoras contidas no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar 87/96, o legislador adotou um comando bastante específico, a não admissão de qualquer outro tipo ou elemento de custo de produção além dos relacionados no dispositivo acima (matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento).

Afirmam que como demonstrado e comprovado o acerto do presente PAF, solicitam que julguem pela procedência total do Auto de Infração.

VOTO

Cuida o presente Auto de Infração da exigência de ICMS por utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar.

Antes, cabe tecer comentário acerca das preliminares invocadas pelo sujeito passivo:

I – Decadência. É instituto aplicado ao sistema tributário como forma extintiva de direito subjetivo da Fazenda Pública, constante numa relação jurídico tributária. Nasce em razão da omissão do sujeito ativo em proceder ao lançamento tributário. O prazo de decadência existe para que o sujeito ativo constitua o crédito tributário, não sendo atingido pela perda do direito de lançar. Os dois comandos vinculados normalmente à temática geral da decadência tributária foram trazidos pelo sujeito passivo, o do art. 173, I e o outro do art. 150, § 4º, ambos do CTN (Código Tributário Nacional), que o invoca a seu favor.

A rigor, o dispositivo que trata de decadência se expressa no art. 173, I CTN e prevê como marco inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. O art. 150, por sua vez, trata do lançamento por homologação. Seu parágrafo 4º estabelece o prazo para a prática desse ato, que é de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. Advertindo para a circunstância de que, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado considera-se definitivo o lançamento.

Nos lançamentos por homologação, em que haja antecipação de pagamento do tributo, aplica-se o exposto no art. 150, § 4º e o prazo para a decadência será de cinco anos a contar do fato gerador, exceto quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Não havendo pagamento antecipado pelo contribuinte, é cabível o lançamento direto (de ofício), previsto no art. 149, V, CTN, e o prazo decadencial rege-se pela regra geral do art. 173, I, CTN (RESP 445.137/MG agosto 2006).

Noutras palavras, não há falar em homologação tácita ou expressa, no período de janeiro/junho de 2003, conforme defendido pelo autuado, tendo em vista que o que se homologa é a apuração feita pelo sujeito passivo com base na qual foi antecipado o respectivo pagamento e, no caso concreto, não houve antecipação, não havendo assim o que homologar, dando azo ao lançamento de ofício, como se verificou.

Por sua vez o art. 107-B da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), que incorporou o art. 150 do CTN, no seu parágrafo 5º dispõe:

Art. 107-B

§ 5º - Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Assim, tendo a legislação tributária do Estado da Bahia também fixado prazo para homologação do lançamento do crédito tributário, não pode ser argüido o prazo do comando homologatório estabelecido no art. 150, § 4º do CTN, que somente se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação, conforme reprodução do texto.

Art. 150

§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Portanto, não acato a argüição de decadência por parte do autuado, uma vez que a decadência ocorrerá cinco anos contados do primeiro dia seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a teor do artigo 173, I, CTN, no caso, em 01.01.2008. Os créditos constituídos foram relativos ao exercício de 2003, ou seja, os fatos geradores ocorreram entre o período de 01/01/03 a 31/12/03 e só seriam desconstituídos se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/09.

Rejeito assim a preliminar de decadência suscitada.

No caso em comento, a ação do Fisco foi dirigida à glosa de determinados valores que foram utilizados ao arrepio da legislação que rege o ICMS e que, portanto, não podem ser apropriados a título de crédito. Assim, o presente processo, no que se refere à infração nº 02, foi abordado pelo autuado como se ilegal o arbitramento levado a efeito. Tal questão será apreciada mais adiante por se tratar de mérito.

Duas infrações estão sendo exigidas no presente Auto de Infração e ambas decorrem do mesmo fato (crédito fiscal decorrente de operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar), separadas unicamente porque para verificação da primeira infração (ENERGIA ELÉTRICA) as planilhas dos custos de produção do autuado foram apresentadas. Na segunda (MANUTENÇÃO e DEPRECIAÇÃO), o mesmo não ocorreu, sendo utilizado, então, os dados constantes na Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (DIPJ), do ano calendário da respectiva ação fiscal, capturados ali os créditos considerados indevidos, no percentual de 3,541% com relação aos custos totais dos produtos fabricados. Expediente utilizado tendo em vista que as planilhas de custos oferecidas pelo autuado não continham as informações necessárias para a execução do procedimento fiscal.

Verifico, então, que na primeira infração, os Auditores, de posse da planilha de custos do autuado, identificaram na composição do custo de produção a rubrica ENERGIA (ELÉTRICA, COMBUSTÍVEIS), que não está enquadrada entre os quatro elementos listados no art. 13, §4º, II da LC 87/96 (matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra).

Tais valores compunham o preço de transferência dos produtos e esta distorção foi corrigida através do demonstrativo ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, conforme fls. 13/26, sendo estornados os valores relativos consignados nas notas fiscais de transferência, referentes aos impostos diretos e com a inclusão do valor correto do ICMS equivalente à alíquota de 7% (sete por cento) da unidade federada de origem de MINAS GERAIS, com relação ao período janeiro/dezembro de 2003, em um total de R\$ 73.273,14.

Na hipótese, não se está a discutir a indispensabilidade da energia no processo industrial ou a existência de legislação que permita o crédito do ICMS referente à energia consumida. A atestar esse permissivo destacamos as Leis Complementares 102/00; 114/02, 122/06, que veio a alterar redação a Lei Complementar 87/96, base do ICMS. No entanto, a utilização do crédito de ICMS sempre foi cercada de variadas restrições, separando o que envolve ou não processos industriais. O próprio Estado de Minas Gerais, em todas respostas às consultas tributárias, tem recomendado explicitamente que o crédito deve ser comprovado por meio de Laudos Técnicos emitidos por peritos, podendo ser os mesmos contestados.

Também não vislumbro qualquer equívoco na utilização da Súmula 12 do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, na fundamentação contrário à utilização de energia elétrica, tendo em vista que a Lei nº 9.363/96 dispõe sobre crédito presumido de IPI. O que se está a afirmar naquela decisão é que a energia não se inclui no conceito de matéria-prima, tampouco de produto intermediário.

É também no sentido de afirmar que 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, pois, no conceito de bens de consumo, as decisões do STJ, no RE 731885/06 e Resp 518656/04. Não sendo, assim, possível, a inclusão de energia elétrica na composição da base de cálculo do ICMS para efeito dos custos de transferência organizado pelo art. 13, §4º, II da LC 87/96.

Na segunda infração, os itens objetos do estorno foram a DEPRECIAÇÃO e MANUTENÇÃO, que também constavam do custo de produção do estabelecimento e que igualmente compunham o preço das transferências interestaduais para o Estado da Bahia. Nesse caso, os valores relativos às rubricas em questão foram identificados na Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, DIPJ ano-calendário 2003, uma vez que nas planilhas de custo de produção de 2003 fornecidas, constavam valores zerados para o item DEPRECIAÇÃO e sem nenhuma informação para o item MANUTENÇÃO.

Diante desse fato, não restou alternativa aos Auditores, senão arbitrar, proporcionalmente, o que representa os itens de depreciação e manutenção em relação ao custo dos produtos vendidos também consignado na mencionada DIPJ. Assim, gasto com MANUTENÇÃO, DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO totalizou R\$ 23.419.423,60 e o CUSTO DOS PRODUTOS FABRICADOS - R\$ 661.407,625,91 implicando proporção equivalente a 3,541%, que foi utilizado nos estornos mensais dos respectivos créditos fiscais, conforme demonstrativo de fl. 28, no valor total de R\$ 83.882,58, no período de janeiro/dezembro de 2003.

Em vista da dificuldade provocada pelo próprio autuado foi feito o aludido arbitramento da base de cálculo dos valores estornados nesta infração 02, o mesmo tem fundamento no art. 937, I, RICMS BA, que o prevê para os casos em que se comprove falta de apresentação ao fisco de documentos necessários à comprovação de registros ou lançamento em livros fiscal ou contábil, conforme mostram as cópias de e-mails juntados às fls. 100/101. Acertada também a utilização dos dados da DIPJ 2003, conforme orientação ao art.938, § 6º, RICMS-BA, a seguir transcrito:

Art. 938 - § 6º - O arbitramento poderá basear-se em documentos de informações econômico-fiscais do mesmo exercício ou de exercício anterior, bem como em outros dados apurados dos quais disponha a fiscalização estadual.

Assim, diante de tais circunstâncias, devidamente comprovadas, o procedimento realizado pelos Auditores Fiscais tem amparo legal, a exemplo do ocorrido no processo 70002778157, de 06.06.07, do Tribunal Regional do Rio Grande do Sul.

Na defesa apresentada, o impugnante alegou que ao determinar o custo de transferências das mercadorias entre os estabelecimentos, o fez de acordo com o Decreto 43.050/02 (RICMS MG, art. 43, V) do Estado de Minas Gerais, a cuja legislação está subordinado o estabelecimento remetente e que essa norma não se restringiu tão somente a reproduzir a regra geral da LC 87/96, mas especificou o que estaria contido nos termos matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

Alega que a empresa nada mais fez que se submeter a legislação vigente do Estado de Minas Gerais e esta inclui, por exemplo, a mão-de-obra tecnológica dentre os custos de produção. O Regulamento baiano e mesmo a Lei Complementar, na medida em que não especificam o que seja esta mão-de-obra, estariam a admitir que tal despesa inclui manutenção e depreciação.

Percebe-se aqui que a empresa efetuou transferências de estabelecimento localizado no Estado de Minas Gerais para estabelecimento localizado na Bahia, utilizando a base de cálculo do custo

de produção, nos termos do art. 43, V, Decreto 43.050/02 (RICMS MG) e a fiscalização entende que nas transferências para estabelecimentos do mesmo titular, a base de cálculo deve se restringir ao custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento (art. 13, §4º, II da LC 87/96).

Pelo exposto, partindo-se do princípio que os custos de manutenção e depreciação, não integram a base de cálculo das transferências, o percentual apurado do custo de produção aplicado ao montante do débito gerado pelas transferências, pela interpretação literal do art. 13, §4º, II da LC 87/96, configura um valor de crédito utilizado a mais que o previsto no estabelecimento autuado.

Ponto relevante na lide é o entendimento do autuado de que ao determinar o preço de custo utilizado como base para a transferência das mercadorias entre os estabelecimentos o fez não ao seu exclusivo critério, mas sim com base na legislação do Estado de Minas Gerais, estando subordinado a essa (legislação) o estabelecimento remetente.

No caso em tela, por se tratar de transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, é a Lei Complementar 87/96 que fixa os parâmetros dessa específica operação que envolve entes federados independentes, mas que não pode, em absoluto, significar alteração de direitos nem a concessão de privilégios para quaisquer umas das partes federação. Assim, é a norma geral que estabelece os critérios como essa transferência ocorrerá, de sorte que não se amesquinhe toda a sistemática pensada para o ICMS, o que o fez através do art. 13, §4º, II, reproduzido no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96 (ICMS BA).

Por óbvio, fico prejudicado o questionamento defensivo de que ao determinar o preço de custo utilizado como base de cálculo das operações de transferências interestaduais de mercadorias o fez com respaldo na legislação do Estado de Minas Gerais e que o regulamento de ICMS daquele Estado descreve expressamente quais itens compõem as rubricas enumeradas no art. 13, §4º, II, LC 87/96. Existem, no entanto, regras particulares determinadas na mesma Lei Complementar, aplicáveis nas operações interestaduais de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado pertencente ao mesmo titular.

Com relação, inclusive, à mão de obra tecnológica, uma estranheza. A expressão mão-de-obra, no léxico, está ligada direta e necessariamente ao trabalho manual - feito com as mãos humanas, sendo que, na ciência contábil (que fornece os subsídios técnicos para a adequada compreensão do termo "custos"), os gastos com mão-de-obra compreendem os dispêndios vinculados aos trabalhadores, não às máquinas.

Incabível, portanto, que o Estado de Minas Gerais, faça sua própria interpretação de uma norma dotada de tamanha particularidade e que envolve interesses diversos, tencionando impor tal entendimento a um outro Estado Federado e igual em hierarquia e direitos.

É cediço, outrossim, que a base imponível constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário por conter a dimensão da obrigação quantificando o objeto da imposição fiscal. Relativamente às operações com mercadorias aplicam-se as regras da Lei Complementar 87/96 que, em comando da própria Constituição Federal diz caber à lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais definindo os fatos geradores e contribuintes (art. 155, § 2º, XII, "i" e art. 146, III, "a").

Art. 146. Cabe à lei complementar:

...

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.

Assim sendo, as regras para o estabelecimento da base de cálculo do ICMS, devem ser buscadas a partir do texto constitucional. Este remete para a Lei Complementar, que traçará linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e coerência do ordenamento jurídico nacional. A base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por

transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96 (texto reproduzido no Estado da Bahia no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96).

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.

Assim, A Lei Complementar a seu turno, veicula regras de estrutura que se projetam sobre as demais normas do ordenamento, exceto, óbvio, a Constituição Federal, porque dela recebeu o papel de estabelecer os pilares que serão fundamentos da materialidade (fato gerador, base de cálculo) e arrecadação do ICMS. De notar que a LC 87/96 ao fixar que a base de cálculo do ICMS nas transferências seria o “custo da mercadoria produzida”, especificou o que seria entendido por tal custo.

O Estado de Minas Gerais, por sua vez, à guisa de interpretar o disposto no inciso II, § 4º, art. 13 da mencionada norma, dispôs sobre a matéria na sub alínea b.2, inciso IV c/c §§ 2º e 3º, art. 43, Parte Geral do RICMS /MG, da forma seguinte:

§ 2º - (...) considerar-se-á, como integrantes do custo da mercadoria produzida relativamente:

I - à matéria-prima: o custo da matéria-prima consumida na produção, nele incluídos os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção;

II - ao material secundário: o custo de todos os materiais e insumos consumidos direta e indiretamente na produção, inclusive energia elétrica;

III - à mão-de-obra:

a - humana: o custo da mão-de-obra pessoal, própria e de terceiros, utilizada direta e indiretamente na produção, acrescido dos encargos sociais e previdenciários;

b - tecnológica: os 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;

IV - ao acondicionamento: todos os custos, diretos e indiretos, necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica.

O regulamento mineiro extrapola ao dizer o que não está contemplado na Lei Complementar, mudando-lhe o texto. Entre outros itens, estranhamos, sobremodo, a divisão de mão-de-obra humana e mão-de-obra tecnológica, incluindo nesse sub item os impostos sobre a propriedade. Comungamos com o pensamento já antes emitido de que os gastos com mão-de-obra relacionam-se com os dispêndios vinculados aos trabalhadores e não às máquinas.

O legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como “o custo da mercadoria produzida”, dando sua interpretação para o que significa este custo. Não foi dada liberdade ao intérprete para adotar conceito diverso ou para integrar o texto de modo a completar-lhe o sentido. O custo ao qual faz referência o legislador não é o custo contábil, mas um conceito específico para uma finalidade também específica: base de cálculo das transferências interestaduais. Sendo assim, a definição da base de cálculo matéria reservada à Lei Complementar, não pode ser modificada por lei estadual, seja de Minas Gerais, São Paulo ou da Bahia. Permitido fosse a cada Estado interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, importaria em grande insegurança jurídica e com prejuízos ao pacto federativo.

Isto posto, a matéria em questão, operação de transferência de mercadorias produzidas em um Estado e remetidas para estabelecimento localizado em outro Estado, ainda que pertencendo ao mesmo titular, deve ser tratada necessariamente da forma prevista na Lei Complementar.

Logo, ao constituir base de cálculo de forma não prevista na mencionada LC respaldada, como sabemos, na Constituição Federal, o autuado assume o risco e a responsabilidade pela exigência do crédito tributário, além de suportar o conseqüente o ônus financeiro. Ainda que tenha agido em cumprimento à orientação dada pela própria legislação do Estado de Minas Gerais, a obrigação tributária existente com o Estado da Bahia, deve ser preservada.

Tanto é assim, que o Decreto 6.284/97 (RICMS BA) prescreve em seu art. 93, § 5º:

§ 5º Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado:

I - (...)

II - quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou quando o imposto houver sido recolhido com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.

No caso concreto, nas operações de transferências de mercadoria entre o Estabelecimento Fabricante remetente e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o custo da mercadoria produzida, e entendida conforme o mandamento expresso da Lei Complementar, a soma do custo da matéria-prima, matéria secundária, mão-de-obra e acondicionamento, segundo disposto no inciso II da norma supracitada. Tal regra de tributação não pode ser desprezada em função da imposição de outros diplomas legislativos, no caso em tela, o Decreto 43.050/02 (RICMS MG). Caso isto se admitisse, estaria descaracterizada toda a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual.

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

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

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

Sendo o ICMS um imposto sobre o consumo, o encargo dele decorrente é, a final, suportado, pelo consumidor final. Produtor, distribuidor e comerciante se resolvem mediante o sistema de crédito do imposto pago na etapa anterior e aqui, sim, diante do princípio não cumulativo do imposto. Mantido o entendimento do autuado, a lógica do ICMS estaria comprometida, uma vez que o Estado onde localizado está o consumidor final, tendo recebido transferência superfaturada, deixaria de receber parcela do produto que lhe competia no sistema de repartição engendrado pelo ICMS.

Isto não bastasse, tal situação fere o pacto federativo que é princípio constitucional expresso (art. 18 e 60, § 4º, CF 88) - além do princípio da autonomia distrital - a não admitir que Estados e Distrito Federal se locupletem uns às custas dos outros. Em contrário, que possa existir igualdade entre os Estados membros. Ademais, a Constituição Federal veda expressamente a União de “instituir tributo que implique distinção ou preferência em relação a Estado, em detrimento de

outro” (art. 151, I). Como consequência lógica, vedado o favorecimento de qualquer unidade da Federação, no exercício de sua competência legislativa concorrente (art. 24, I, CF /88).

Assim é que a Lei Complementar a sujeitar todas as pessoas políticas da Federação tem a função impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo do ICMS. Mesmo tendo a competência legislativa estadual, os Estados e Distrito Federal devem estrita obediência às regras gerais emanadas do texto complementar. Nessa política tributária é que o legislador procurou delimitar a base de cálculo nas operações de transferências, elegendo os itens de valores mais relevantes, tributados pelo ICMS (matéria-prima, material secundário e acondicionamento), além da mão-de-obra, objetivando promover uma justa partilha do imposto entre o Estado produtor e o Consumidor.

Por tudo que foi exposto, concluo que nas operações interestaduais de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado pertencente ao mesmo titular não podem ser incluídos na base de cálculo quaisquer materiais que façam parte da estrutura de custo, a exemplo dos itens de energia elétrica, despesas de manutenção e depreciação, glosados nesse trabalho fiscal, conforme determina o art. 13, § 4º, II da LC 87/96.

Na hipótese, deve a base de cálculo ser limitada à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não podendo ser acrescido de outros itens não previstos expressamente, sob pena de vulnerar o princípio federativo que assegura igualdade entre os membros da Federação. O propósito do legislador é definir um critério de repartição da receita tributária entre o Estado de origem da mercadoria e o Estado de destino.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

VOTO DISCORDANTE

Peço vênia para discordar do voto do nobre colega Relator deste PAF. Inobstante meu posicionamento, já manifestado em outras autuações, sobre a mesma matéria, ter sido pela procedência dos lançamentos fiscais, em casos de transferências interestaduais com base de cálculo superior à prevista na LC 87/96, resultando em utilização indevida de crédito fiscal, o presente caso possui uma peculiaridade que não me permite acompanhar a sua procedência.

É que os próprios autuantes, afirmam na informação fiscal, ratificando o procedimento que adotaram, que devido à não entrega do custo de produção das unidades industriais, pelo contribuinte, lançaram mão do arbitramento da base de cálculo, com base na declaração do IRPJ. Assim da cópia da declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica ano calendário de 2003, extraiu os custos industriais excluídos em ajustes para a apuração da base de cálculo arbitrada.

Portanto, apesar do procedimento adotado pelos autuantes, de realizarem o arbitramento da base de cálculo, verifico que a acusação fiscal refere-se à utilização indevida de crédito fiscal, e neste caso, entendo que há discrepância entre a acusação e o arbitramento efetuado pela fiscalização, que encontrou o percentual de 8,47%, referente a custos de manutenção e depreciação, obtidos na DIPJ.

Verifico que no demonstrativo de fl. 10, o autuante utilizou o percentual uniforme de 8,47%, mensal, para considerar como custos de manutenção e depreciação, obtidos na DIPJ, aplicando-o como utilização indevida de crédito fiscal. Mas, na verdade, arbitrou um percentual em cada documento fiscal, procedimento que reitero não encontrar amparo na legislação fiscal. É que o arbitramento da base de cálculo constitui-se em método de apuração de base de cálculo, previsto no art. 937 do RICMS/97, cujos métodos estão disciplinados no art. 938 daquele diploma regulamentar. Observo que se tratando de estabelecimento industrial, o art. 938, discrimina o método no inciso IV, e em caso de estabelecimento comercial, a previsão está contida no inciso I, ambos não aplicados na presente situação.

Ora, o arbitramento tem por objetivo estimar a base de cálculo do ICMS quando o contribuinte incorrer na prática de sonegação do imposto ou quando não for possível apurar a base de cálculo

real, mas os preceitos regulamentares limitam a aplicação desta medida, o que não foi seguido, nesta ação fiscal.

Tratando-se de utilização indevida de crédito fiscal, e tendo como dispositivo legal infringido os arts. 93, § 5º, II, 97, inciso VIII do RICMS/BA, penso que os demonstrativos deveriam estar lastreados nos documentos fiscais, que individualmente indicassem os valores relativos aos custos de produção que não correspondessem aos custos das matérias-primas, dos materiais secundários, da mão-de-obra e do acondicionamento, tal como previsto no art. 13 § 4º da LC 87/96, e não da maneira uniforme em que foi aplicado um percentual de 8,47%, o que se constituiu em arbitramento da base de cálculo.

Pelo exposto concluo que não houve legitimidade na aplicação do arbitramento para apuração da utilização indevida de crédito fiscal, nas transferências interestaduais, com base de cálculo superior à prevista, tal como consta na acusação fiscal, o que macula de nulidade o presente lançamento.

Voto pela NULIDADE do lançamento.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206891.0015/08-2, lavrado contra **COOPERATIVA CENTRAL DOS PRODUTORES RURAIS DE MINAS GERAIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 157.155,72, 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, 04 de novembro de 2008.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADORA/VOTO DISCORDANTE