

A. I. Nº - 206891.0009/09-0
AUTUADO - CIMENTO SERGIPE S/A CIMESA
AUTUANTE - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO e
JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO JORGE
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 22/09/2009

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0292-03/09

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À 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 do imposto: custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Infração caracterizada. Rejeitado o pedido de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O lançamento de ofício em lide foi realizado em 29/04/2009 para exigir ICMS no valor de R\$1.322.591,08, acrescido da multa de 60%, em razão da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo, fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, no período de janeiro a dezembro do exercício de 2005, conforme detalhado no campo “Descrição dos Fatos”, às fls. 03 a 06 deste PAF, fls. 02 a 05 do Auto de Infração. Demonstrativo do levantamento fiscal às fls. 15 a 28.

Constam, à fl. 13, documento intitulado “CIMESA – Explicação Quanto à Transformação do Custo de Produção Apresentado Pela Empresa (R\$/TON – Reais por Tonelada) Para a Unidade Constante nas Notas Fiscais (Sacos de 25 kg e de 50 kg)”; à fl. 11, mídia CD; às fls. 15 a 29, Planilha denominada “Estorno de Crédito – Custo Transferência”; às fls. 32 a 34, Intimações para apresentação de livros e documentos fiscais relativos aos exercícios de 2002 a 2007; às fls. 36 a 48, cópias de notas fiscais de transferência; às fls. 50 a 52 e 57 a 60, Planilhas intituladas “Abertura dos Custos Unitários de Produção – Ano de 2005 / Custos Unitários em R\$/TON”; às fls. 54 e 55, Recibo de Entrega de Arquivos Eletrônicos ao contribuinte; às fls. 62 e 63, recibo de entrega, expedido pelo Ministério da Fazenda, e respectiva Declaração de Informações Econômico-Fiscais, relativas ao Ano-Calendário 2005, do estabelecimento matriz da empresa; às fls. 65 a 71, cópias de correspondência por meio eletrônico (*e-mails*) mantida entre o sujeito passivo e os autuantes; às fls. 73 e 74, cópia de diagrama intitulado Processo de Fabricação de Cimento”, em papel timbrado da empresa Votorantim Cimentos; às fls. 76 a 100, cópia de páginas do livro Registro de Entradas do autuado referentes aos meses de janeiro a dezembro/2005.

Votorantim Cimentos N/NE S/A, identificando-se como empresa sucessora, por incorporação, do autuado, impugna o lançamento de ofício às fls. 104 a 111, por intermédio de advogada com Procuração e Substabelecimento às fls. 112 a 115, inicialmente descrevendo a imputação e, em seguida, aduzindo que o preço de transferência praticado está consentâneo com a legislação em vigor, sendo a soma das rubricas nela presentes. Requer perícia técnica alegando inexistir a diferença imputada pelo Fisco.

Diz que a base de cálculo do imposto na saída de mercadoria, em virtude de transferência interestadual para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, é “o valor correspondente à

entrada mais recente da mercadoria” ou “o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”.

Discorre acerca dos componentes do valor de transferência mencionados acima, definindo-os como:

- a) matéria-prima: custo da matéria-prima consumida no processo de produção, nele incluídos os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção;
- b) material secundário: o custo de todos os materiais e insumos consumidos direta ou indiretamente na produção, inclusive energia elétrica;
- c) mão-de-obra:
 - humana: custo da mão-de-obra pessoal, própria e de terceiros, utilizada direta e indiretamente na produção, acrescido dos encargos sociais e previdenciários.
 - 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;
- d) acondicionamento: todos os custos diretos e indiretos necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive mão-de-obra, pessoal e tecnológica.

Argumenta que, desta análise, restariam duas questões:

- 1) se a enumeração é explicativa ou fechada, ou seja, se estes são seus componentes básicos, onde se pode acrescentar novas rubricas, ou se são números fechados;
- 2) se as rubricas impugnadas pela Fiscalização estão, ou não, dentro dos estritos termos da legislação.

Relativamente à base de cálculo – números abertos - expõe que a primeira questão é saber se a Lei Complementar, ao tratar do assunto, mantém descrição fechada, ou enumeração que pode ser acrescida. Diz ser ilustrativo, transcrevendo às fls. 107 a 109, Decisão Normativa (DN) CAT-5 de 15/06/2005, para demonstrar qual é o entendimento da SEFAZ do Estado de São Paulo acerca da apuração da base de cálculo nas operações interestaduais de transferências de mercadorias.

Afirma que “o contribuinte tem o direito de transferir o bem pelo seu custo contábil integral, não restando qualquer base ao auto de infração impugnado, mesmo que a impugnante tivesse cometido a infração impugnada”.

Aduz que, em sua autuação, o órgão fazendário glosou os créditos advindos de manutenção, amortização e depreciação, contudo tal análise teria sido equivocada, vez que esses se encontrariam dentro do conceito de acondicionamento.

Apresenta conceito de acondicionamento, sem identificação de autoria, definindo-o como “os custos diretos e indiretos necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica”. Assevera que “se temos todos os custos diretos e indiretos do local do acondicionamento, tal é relativo ao prédio e ao maquinário, sendo necessário o reconhecimento, como se faz contabilmente,” dos custos com “manutenção, amortização e depreciação”. Argumenta que interpretar de forma diversa seria perverter a sistemática da não-cumulatividade do ICMS, o que diz demonstrar a inviabilidade do Auto de Infração.

Expõe que os “autuantes glosaram os créditos de ICMS relativos ao frete, em virtude da impossibilidade de frete CIF em operação de transferência”, e que tal interpretação seria errônea. Que “Quando há incidência de ICMS, por óbvio, houve a circulação de mercadoria, circulação esta que faz nascer o preço CIF, onde a filial, mesmo pertencendo ao mesmo autor, configura-se como pessoa jurídica diversa, com CNPJ e Inscrição estadual diferentes. Tão óbvia quanto a demonstração anterior é a possibilidade de frete CIF em transferência, uma vez que tributado pelo ICMS”, pelo que diz que seria inviável o presente Auto de Infração.

Conclui afirmando estar comprovado “que a impugnante não infringiu os dispositivos legais apontados no auto de infração” e que estaria evidente não ser devido o imposto e, menos ainda, a multa aplicada. Requer que o Auto de Infração seja julgado improcedente, “por falta de qualquer amparo fático ou legal.”

Os autuantes, em sua informação fiscal às fls. 120 a 167, aduzem que consta do corpo do Auto de Infração que este diz respeito à verificação da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados que foram transferidos para filiais localizadas em outras Unidades da Federação. Dizem que, quanto ao valor tributável, o artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “i”, combinado com o artigo 146, inciso III, alínea “a”, que transcrevem, ambos da Constituição da República, determinam que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre, cabendo também, à lei complementar, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies, bem como a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Afirmam que a Lei Complementar nº 87/96, em seu artigo 13, § 4º, inciso 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”. Que, assim, por força de mandamento constitucional, a base de cálculo do ICMS, na situação em lide, está prevista na Lei Complementar nº 87/96. Que o artigo 56, inciso V, alínea “b”, do RICMS/BA, tido como infringido, está respaldado pelo disposto na Lei nº 7.014/96, no seu artigo 17, § 7º, inciso II, Lei estadual que, por sua vez, está respaldada na mencionada Lei Complementar nº 87/96, pelo 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 conseqüentemente, destaque e utilização a maior do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.”

Os autuantes informam que, 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. Que o comando contido no artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, é específico e não admite nenhum outro tipo de custo além destes.

Que assim, “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.” Aduzem, com relação ao frete, que “a cláusula CIF é, juridicamente falando, inaplicável às transferências, pois não temos as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador (pessoas jurídicas distintas). Ainda, como o FRETE, no caso com cláusula CIF, é uma DESPESA operacional e não custo de produção, esses valores também foram desconsiderados quando da formação da base de cálculo prevista na nominada LC 87/96.”

Aduzem que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, “que o fez tanto em meio físico (fls. 50/52) quanto em meio eletrônico (fls. 11, c/c fls. 54/55) onde consta a discriminação dos itens dos CUSTOS DE PRODUÇÃO, por código de produto, identificados como Códigos: CP - Matérias Primas e Embalagens; CP – Combustíveis; CP – Energia Elétrica; CP - Serviços de Terceiros; e CP – Outros; MP - Material de Manutenção; MP- Refratários; MP - Serviços de Manutenção; MP - Outros Materiais; LP – Salários e Remunerações; LP - Encargos Sociais; LP - Benefícios a Empregados; LP - Energia Elétrica – Demanda; LP - Energia Elétrica – Luz; LP – Fretes; LP - Aluguéis e Arrendamentos; LP - Impostos e Taxas; LP – Prêmios de Seguros; LP – Comunicações; LP – Contribuições e Doações; LP - Relações Públicas, Publicações e Publicidade; LP - Gastos Gerais; LP - Outros Serviços; Depreciação, Amortização e Exaustão.

Asseveram que, em consonância com a mencionada LC 87/96 e com os julgados citados, em especial a decisão do STJ, foi considerado, para a definição da correta base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, o somatório de matéria prima, acondicionamento, material secundário e mão de obra, e informando que definem tais rubricas como: CP - Matérias Primas e Embalagens, CP - Serviços de

Terceiros, CP – Outros; LP – Salários e Remunerações, LP - Encargos Sociais, LP - Benefícios a Empregados.

Expõem que foram expurgadas as seguintes rubricas, por não serem parte integrante nem de matéria-prima, nem de mão-de-obra, nem de material-secundário, tampouco de acondicionamento: CP – Combustíveis; CP – Energia Elétrica; MP - Material de Manutenção, MP – Refratários, MP - Serviços de Manutenção, MP - Outros Materiais, LP - Energia Elétrica – Demanda, LP - Energia Elétrica – Luz, LP – Fretes, LP - Aluguéis e Arrendamentos, LP - Impostos e Taxas, LP – Prêmios de Seguros, LP – Comunicações, LP – Contribuições e Doações, LP - Relações Públicas, Publicações e Publicidade, LP - Gastos Gerais; LP - Outros Serviços, e Depreciação, Amortização e Exaustão.

Dizem que “Para a correção dessa situação, foi elaborado demonstrativo de “ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA”, em meio físico (fls. 15 a 28), contendo a ciência da empresa (fl. 28) e em meio eletrônico (fl. 11), também com a assinatura de recebimento por parte da Autuada (fl. 54).

Explicam que, “Seguindo essa linha procedimental, consignado está no rodapé do citado demonstrativo (fls. 15 a 28 c/c de fl. 13 e fls. 57 a 60) que foi considerado o “custo de produção fornecido pela empresa, exceto as rubricas “Depreciação”, “Manutenção” e outros cfe. demonstrativo anexo”. Foi incluído o valor do ICMS, à alíquota de origem. Noutras palavras, foram excluídas as rubricas ref. a DEPRECIÇÃO, MANUTENÇÃO etc. (que não fazem parte dos elementos listados pela LC 87/96 (art. 13, § 4º, II) e incluiu-se o valor do ICMS com a alíquota correspondente à Unidade da Federação de origem.

Os prepostos do Fisco passam a analisar as razões da impugnação, aduzindo preliminarmente que o contribuinte, em nenhum momento, contestou os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexados a este processo. Que o autuado formou a base de cálculo para as operações de transferências de produtos industrializados para filiais localizadas em outras Unidades da Federação com a inclusão de todos os elementos de custo de produção, mas que deve obedecer ao prescrito na Constituição da República e na Lei Complementar nº 87/96, conforme o artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “i”, e inciso III do artigo 146, ambos da Constituição da República.

Expõem que, diante do disposto na Lei Complementar nº 87/96, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF, e outros nela não previstos, devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal. Que, com relação ao frete, a cláusula CIF é, juridicamente falando, inaplicável às transferências, pois não temos as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador (pessoas jurídicas distintas). Que, assim, tal valor (despesa com FRETE-CIF), quando incluído na base de cálculo objeto das transferências, também foi expurgado, i.e., não foi considerado para fazer parte da base de cálculo prevista no multicitado artigo 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, pois não mais diz respeito a custo de produção e sim a uma despesa operacional para a realização da operação de transferência do produto já fabricado.

Reprisam a decisão do STJ no Recurso Especial nº 707.635 - RS (2004/0171307-1), e trecho de publicação eletrônica do *site* <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10263>.

Tecem comentários acerca do papel da Lei Complementar no campo do ICMS, trazendo o entendimento do profº Alexandre Freitas e também de Márcio Alexandre Freitas, aduzindo que “a própria decisão do STJ esclarece essa questão ao dizer que Lei estadual não pode alterar o sentido e o alcance do que está expressamente definido na Lei Complementar 87/96 sobre a composição da base de cálculo nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades federadas. Essa é uma questão de limitação constitucional ao poder de tributar para manter o equilíbrio entre as Federações. Já imaginou se cada unidade federada resolvesse editar uma norma, da forma que bem entendesse, para definir ou conceituar o significado de MATÉRIA PRIMA, MÃO DE OBRA, MATERIAL SECUNDÁRIO e ACONDICIONAMENTO? Resultado: teríamos 27 legislações diversas, pois cada uma elaboraria a sua norma legal para aumentar o seu bolo na

arrecadação do ICMS. Por esse motivo que a CF/88 reservou para a LC a tarefa de definição da base de cálculo do ICMS.”

Citam legislação federal a respeito de base de cálculo, e ensinamento dos juristas Luciano Amaro, Sacha Calmon Navarro Coelho, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleeiro. Afirmam que a LC 87/96, por mandamento da CF/88 com relação à formação da base de cálculo do ICMS, fixou os elementos de custo de produção que deverão compor, ou formar, a base de cálculo, mas não definiu ou não conceituou o que seja matéria prima, mão de obra, acondicionamento e material secundário, pelo que tem-se que nos recorrer às normas da contabilidade ou de outros institutos de Direito Privado para tal mister.

Transcrevem texto de estudo realizado pela Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, endereço eletrônico (<http://fafitfacic.com.br>), definindo as quatro rubricas listadas na LC nº 87/96 (artigo 13, §4º, inciso II), que informam ser acessível através do link http://fafitfacic.com.br/curso/apoio/apoio060820075859_696.doc; resposta, emitida por Paulo H. Teixeira, a consulta eletrônica realizada ao site “Portal de auditoria (portaldeauditoria@portaldeauditoria.com.br)”; resposta a consulta formulada ao Presidente do CRC-SE (Conselho Regional de Contabilidade – Estado de Sergipe), Dr. Romualdo Batista de Melo (Romualdo.melo@se.sebrae.com.br). Copiam ensinamento acerca de contabilidade de custos na obra de autoria de George Sebastião Guerra Leone e Rodrigo José Guerra Leone (Dicionário de Custos, São Paulo : Atlas, 2004, pp. 190 e 192); e textos das lavras de Eliseu Martins (Contabilidade de Custos, 9ª edição – 6ª reimpressão – São Paulo: Atlas, 2006, p. 133) e de Creso Cotrim Coelho, acerca de mão-de-obra de inclusão de energia elétrica na composição da base de cálculo do ICMS.

Enfatizam que o STJ, em vários julgados, 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” (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). Asseveram que, pelo exposto, 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.

Os autuantes afirmam que diante do que foi amplamente demonstrado, o legislador infraconstitucional, via lei ordinária, decreto, decisão normativa, etc, com o objetivo de ampliar a sua participação no “bolo da arrecadação do ICMS”, não pode, e nem deve, contrariar o que o que a própria Ciência Contábil define e conceitua acerca de seus institutos, a exemplo de matéria-prima; mão de obra, material secundário e acondicionamento (embalagem), desvirtuando o sentido e o alcance do que está prescrito no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, ultrapassando os limites de sua competência e ferindo mortalmente os princípios da Federação.

Asseveram que os materiais de produção principais são as matérias-primas e os materiais de produção não-principais são os próprios materiais secundários. Afirmam que ambos, “matéria-prima e material secundário, são materiais diretos. Fazem parte, diretamente, do processo produtivo e se incorporam na mercadoria produzida. O mesmo poderia dizer para o material de embalagem ou acondicionamento, pois a mercadoria produzida não se apresenta para o mercado consumidor sem estar devidamente acondicionada ou sem a respectiva embalagem.”

Transcrevem manifestação da Secretaria da Fazenda paranaense, na Resposta às Consulta nº 056/2002 e 090/2000, e indicam o *link* (<http://www.legislacaotributaria.pr.gov.br/sefacre/lpext.dll?f=templates&fn=main-j.htm>).

Afirmam existirem impropriedades na legislação dos Estados de Minas gerais (Regulamento do ICMS de Minas Gerais, artigo 43, §2º, incisos I a IV) e de São Paulo (Decisão Normativa CAT de

15/06/2005), e tecem considerações a respeito. Copiam Ementas de contenciosos administrativos estaduais, inclusive deste CONSEF, às fls.156 a 162. Asseveram que o regramento do artigo 9º do Convênio ICMS nº 66/88 foi repetido com exatidão, no artigo 13, §4º e incisos da LC 87/96. Comentam decisões do STJ e do STF.

Aduzem que “A questão debatida neste P.A.F. 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. Nota-se que a Unidade que faz essa ampliação indevida da base de cálculo concede, em muitos casos, benefícios fiscais e conseqüentemente não arrecada, nessas operações de circulação de mercadorias, a totalidade do imposto que foi destacado na nota fiscal de origem. No entanto, o Ente Público que fica na outra ponta do sistema (destinatário) suporta integralmente o crédito fiscal de ICMS. Cumpre lembrar que o pleno do STF (RE 572.762-9/SC) reconheceu que as comunas têm o direito subjetivo de exigir a parte que lhes cabe na arrecadação daquele tributo, devendo tal raciocínio estender-se, pelas mesmas razões jurídicas, à parcela do ICMS a que têm direito, por força de expressa disposição constitucional que deferiu à Lei Complementar definir ou fixar a base de cálculo do ICMS. Ora, uma unidade federada está deixando de arrecadar o que lhe é devido e, segundo a clássica lição de Aliomar Baleeiro, receita pública “é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem qualquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.” (BALEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. 15ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 126). Isto é exatamente o que ocorre com o imposto a que se refere o art. 13, §4º, II, da Lei Complementar 87/96, visto que, com o inapropriado alargamento da base de cálculo pela legislação de uma unidade federada, a integralidade desse tributo (por força da ampliação indevida da base de cálculo) não constitui receita do Estado (origem) que assim procedeu, mas, sim, diz respeito, efetivamente, a parcela do ICMS (receita pública) que pertence de pleno direito ao Estado de destino das mercadorias industrializadas.”

Citam trabalho da lavra do Ministro Gilmar Mendes, do STF, e de Hans Kelsen. Aduzem que se uma empresa for selecionada pelo Fisco de determinada unidade federada “para a realização de auditoria fiscal-contábil e o preposto do Estado venha a identificar (como ocorreu neste caso dos autos) que, nas operações de transferência interestadual entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, o valor da base de cálculo do ICMS está maior que a fixada na LC 87/96, não seria legítima, portanto, a adoção de procedimento de fiscalização para efetivação da glosa ou estorno de crédito fiscal indevido?”

Expõem que, existindo a autonomia administrativa conferida aos Estados Membros pelo artigo 18 da Constituição da República, e lastreado no texto Constitucional e na LC 87/96, ao detectar operações interestaduais de transferência de produtos industrializados em que houve destaque de ICMS (pelo estabelecimento de origem) em valor acima do permitido e a conseqüente utilização a maior (como crédito fiscal) do imposto a que o estabelecimento destinatário teria direito, o Fisco de determinado Estado proceda, adote e utilize todos os meios e estratégias possíveis para efetuar a constituição do crédito tributário por meio de Auto de Infração, de sorte a eliminar essa parcela (indevida) do ICMS que, ao final, teria que suportar, evitando, destarte, um ônus financeiro inaceitável.

Aduzem que, conforme o artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, é inadmissível qualquer outro tipo ou elemento de custo de produção além matéria-prima; mão-de-obra; material

secundário; e acondicionamento. Que, isto posto, os gastos com os demais elementos de custo de produção, tais como manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível etc., podem e devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando ou possibilitando o subsequente estorno (em auditoria, ou fiscalização) do respectivo crédito fiscal que foi tomado indevidamente pelo estabelecimento destinatário das mercadorias.

Asseguram que o não cumprimento do regramento expresso na LC 87/96 pode gerar conflitos entre as unidades da Federação. Que os contribuintes que não se enquadrarem nos termos da LC 87/96 poderão sofrer sérios impactos financeiros que poderiam ser evitados, utilizando-se tão-somente do que está claramente estatuído na multicitada Lei Complementar, ignorando as legislações tributárias das unidades da Federação que contrariem a Lei Maior. Assim, uma análise do disposto no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, conduz à conclusão inequívoca de que um ente político não pode utilizar seu poder de império para alterar a base de cálculo do ICMS, sob pena de grave ofensa ao pacto federativo.

Os autuantes concluem aduzindo que, tendo demonstrado e comprovado o acerto da ação fiscal, solicitam o julgamento pela procedência integral do Auto de Infração.

VOTO

Preliminarmente, rejeito o pedido de realização de perícia, porque a prova do fato em comento não depende do conhecimento especial de técnicos, além do que, em vista de outras provas já produzidas neste processo, é também desnecessária a realização da perícia técnica, nos termos do artigo 147, inciso II, alíneas “a” e “b” do RPAF/99.

O presente Auto de Infração exige ICMS relativo à utilização indevida de crédito fiscal decorrente de operações interestaduais com base de cálculo, fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em Lei Complementar.

Assinalo que o contribuinte não indicou erro numérico nos levantamentos fiscais cujas cópias ao mesmo foram entregues pelo Fisco, conforme seus recibos de fls. 28 e 55, nem negou ter realizado as operações objeto dos levantamentos fiscais que embasam a imputação.

O autuado alega inexistirem as diferenças apresentadas pela Fiscalização, aduzindo que nas operações de transferências interestaduais para outro estabelecimento do mesmo titular a base de cálculo deve ser constituída pelo “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria” ou “o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”, tendo indicado os componentes destas rubricas, relacionando inclusive energia elétrica como material secundário e, além da mão-de-obra propriamente dita, os encargos sociais e previdenciários, custos de locação, manutenção, reparo, prevenção, depreciação dos bens e seguros, bem como os materiais de acondicionamento (custos diretos e indiretos necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive mão-de-obra, pessoal e tecnológica).

Questionou se a enumeração das rubricas indicadas no artigo 13, § 4º, inciso II da LC 87/96 é “explicativa ou fechada”, podendo-se acrescentar novas rubricas, e também se as rubricas impugnadas pela fiscalização estão, ou não, dentro dos estritos termos da legislação.

Para reforçar o seu posicionamento de que nas operações de transferências interestaduais em comento, devem ser acrescidas outras rubricas de elementos de custo de produção, além das elencadas na LC 87/96, transcreveu na íntegra a Decisão Normativa CAT-5/2005 (DN CAT), na qual a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo manifestou o entendimento de que o mencionado dispositivo “não deve ser interpretado como a discriminação taxativa dos itens que integram o custo da mercadoria produzida - custo de produção industrial – (...) cabendo ao próprio contribuinte apurá-lo, em conformidade com os princípios e a metodologia da Contabilidade de Custos, e à fiscalização verificar a sua correção”.

Ponderou que a Fiscalização se equivocou ao glosar os créditos de ICMS relativos a manutenção, amortização e depreciação, por estarem estes incluídos no conceito de acondicionamento, e também teria sido cometido equívoco quando da glosa dos valores relativos a frete.

Os autuantes contestaram os argumentos defensivos aduzindo que nas operações de transferências interestaduais de mercadorias para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, a base de cálculo deve se restringir ao somatório dos custos definidos no artigo 13, § 4º, inciso II, da LC 87/96, ou seja, matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não admitindo nenhum outro tipo de custo.

Esclareceram que expurgaram da base de cálculo das operações de transferências interestaduais gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), que foram computados indevidamente, o que resultou no apurado uso de crédito fiscal em valor superior ao previsto na legislação do ICMS.

Da análise dos elementos contidos no processo, verifico que os autuantes elaboraram demonstrativos às fls. 15 a 24, com base na planilha de custo de produção apresentada pelo contribuinte, no qual fizeram a indicação dos itens que foram excluídos da base de cálculo apurada relativa às operações de transferências e que, na impugnação apresentada, o contribuinte, conforme já expressado neste voto, não questionou os dados numéricos levantados pela fiscalização, e sim a forma como foram apurados os valores exigidos, com a exclusão, pelo Fisco, de elementos que o autuado entende constituírem custo de produção.

Observo que apesar de o contribuinte argumentar que, nas transferências interestaduais para estabelecimento da mesma empresa, a base de cálculo é o valor correspondente à entrada mais recente, ou ao custo da mercadoria produzida, na situação presente, em relação às operações objeto da autuação, por se tratar de operações de transferências de estabelecimento industrial localizado no Estado de Sergipe para estabelecimento distribuidor localizado na Bahia, não se aplica o primeiro argumento (entrada mais recente), o que implica na apreciação do segundo argumento (custo de produção).

Do ponto de vista da Ciência Contábil, existe a interpretação manifestada na DN CAT-5/2005, conforme descrito nos itens 5 a 8, transcrito às fls. 97 e 98, ou seja:

- a) Com base nos Princípios Contábeis e dos métodos desenvolvidos pela Contabilidade de Custos, cada estabelecimento industrial deve desenvolver um sistema de custos adequado ao seu processo produtivo;
- b) Uma vez apurado o custo de produção de um período, ao transferir unidades produzidas para outro estabelecimento do mesmo titular, do ponto de vista da Ciência Contábil ocorre apenas um deslocamento de mercadorias, não gerando qualquer receita para se contrapor aos custos, logo, em tese, o valor atribuído às unidades transferidas deve ser o mesmo que foi apurado no custo de produção;
- c) No momento da realização (venda) é contraposta a receita com os custos (produção, frete, armazenagem, comercialização, etc.) para apurar o resultado. Este resultado é o que interessa para a Contabilidade, tendo em vista que produz uma variação, positiva ou negativa, gerando acréscimo ou decréscimo patrimonial, que deve ser mensurado para atingir a finalidade objetiva da Contabilidade.

Entretanto, nem sempre a legislação tributária acompanha os preceitos estabelecidos pela Ciência Contábil. Assim, do ponto de vista da Ciência Contábil, as operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos, em tese, não deveriam constituir hipótese de incidência do ICMS, visto que nestas operações não ocorre transferência de titularidade das mercadorias; porém, considerando-se que o ICMS é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, tributado na origem (em alguns casos, no destino), estas operações são tributadas para promover a partilha do imposto entre os entes tributantes.

Por sua vez, a Constituição da República, em seu artigo 146, determina que:

Constituição da República:

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, ao contrário do que se concluiu no item 9 da mencionada DN CAT-05 (fl. 98) a interpretação da regra estabelecida no artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, reproduzida no artigo 17, §8º, inciso II, da Lei nº 7.014/96, na mensuração do custo, das operações de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, na apuração da base de cálculo do valor do ICMS, devem ser levados em conta, unicamente, os custos das matérias-primas, dos materiais secundários, da mão-de-obra e do acondicionamento, conforme textualmente dispõe:

Lei Complementar nº 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

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

Assinalo que o legislador procurou delimitar a base de cálculo nas operações de transferências, relacionando itens de valores mais relevantes, tributados pelo ICMS (matéria-prima, material secundário e acondicionamento), além da mão-de-obra.

Saliento ainda que, conforme decisão proferida pelo STJ no RE 707.635-RS/2004, a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada a Lei Complementar, no presente caso, o disposto no artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, cujo alcance não pode ser modificado por lei estadual, nem por Decisões Normativas, tendo em vista que estas são normas hierarquicamente inferiores à mencionada LC. Caso se entendesse o contrário, cada Estado poderia interpretar a LC 87/96 de acordo com os seus interesses, o que geraria insegurança jurídica.

Ressalto que a restrição imposta pela LC 87/96, referente a matérias-primas, materiais secundários e de embalagem (acondicionamento), estende-se a outros dispositivos e diplomas legais (artigo 2º da Port. 607/2006 da SUFRAMA; artigo 3º do Dec. 6008/2006, bem como já foi manifestado em decisões de segunda instância deste Conselho), a exemplo do Acórdão CJF 210-11/04; CJF 409-11/03 e CJF 340-11/06, tal como mencionado pelos autuantes.

Constato que, conforme demonstrativos juntados ao Auto de Infração, e relacionados na informação fiscal, foram expurgados da base de cálculo das transferências os valores relativos a material e serviços de manutenção, demanda e demanda de consumo de energia elétrica, fretes, aluguéis, impostos, serviços, arrendamentos, impostos e taxas, seguros, comunicações, doações, relações públicas, publicidades e gastos gerais, depreciação, amortização e exaustão. Concluo que os valores relativos a estes itens não se enquadram como matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, como prescrito no artigo 13, § 4º, inciso II, da LC 87/96.

Quanto à alegação defensiva de que “os autuantes glosaram os créditos de ICMS relativos ao frete, em virtude da impossibilidade do frete CIF em operação de transferência”, não ficou bem claro a que operação se referia. Verifico que, conforme afirmado pelos autuantes, estes expurgaram da base de cálculo do custo de produção das mercadorias transferidas os valores denominados “LP Fretes”, o que leva à condução dos seguintes raciocínios:

- 1) Se o autuado computou, no custo de produção, as operações de frete contratados para transporte dos produtos acabados, a computação deste valor é inadequada, tendo em vista que a despesa do frete só ocorrerá em momento posterior ao da produção e deve ser alocado como custo de distribuição, portanto fora do processo produtivo. Neste caso, se o frete foi pago pelo remetente dos produtos, é assegurado o direito ao crédito fiscal relativo ao transporte das mercadorias (operação CIF);
- 2) Se foi computado no custo de produção, o valor do frete pago para transporte dos insumos utilizados na produção, para efeito de crédito fiscal do ICMS é assegurado o direito de utilizar o crédito, se a operação subsequente for tributada. Entretanto, não pode ser computado o valor do frete como custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, conforme anteriormente apreciado.

Nestes termos, concluo que o estabelecimento produtor, situado em outra Unidade da Federação, ao transferir mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, nas operações objeto desta lide, incluiu, na base de cálculo do imposto a recolher, valores que não constituem matéria-prima, mão-de-obra, material secundário ou acondicionamento, únicos itens previstos no artigo 13, §4º, inciso II, da multicitada Lei Complementar nº 87/96. Este procedimento resultou na determinação, nas operações em foco, de uma base de cálculo maior do que a prevista no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior do que o previsto na LC 87/96 para o estabelecimento remetente, e um crédito fiscal utilizado a mais do que o legalmente previsto no estabelecimento destinatário, localizado no Estado da Bahia, situação que se caracteriza como utilização indevida de crédito fiscal, tal como corretamente apurado pelo Fisco deste Estado.

Por tudo que foi exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0009/09-0** lavrado contra **CIMENTO SERGIPE S/A- CIMESA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$1.322.591,08**, acrescido da multa de 60% prevista no artigo 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de setembro de 2009

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR