

A. I. N° - 206891.0005/09-5
AUTUADO - COOPERATIVA CENTRAL DOS PROD. RURAIS DE MINAS GERAIS LTDA.
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA S. CARNEIRO, PAULO CESAR DA S. BRITO, JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO JORGE e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 23.11.09

4^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0383-04/09

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deve ser adotado como valor da base de cálculo no custo de produção, conforme definido na legislação tributária em vigor: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 03/04/09, para exigir ICMS no valor de R\$498.423,23, acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. Consta na descrição dos fatos que a empresa apresentou planilha de custos de produção relativos aos produtos transferidos objeto da autuação que serviram de base no levantamento fiscal.

O autuado apresentou defesa (fls. 134 a 139), esclarecendo que industrializa leite e derivados em Minas Gerais, transferindo parte para comercialização na Bahia, cuja base de cálculo a fiscalização entendeu ter sido indevidamente majorada, apropriando crédito do ICMS acima do legalmente admitido. Comenta que o lançamento foi feito mediante expurgo dos itens referentes à energia e depreciação constante da planilha de custos apresentada pela empresa.

Afirma que a autuação, não pode prosperar, em virtude de diversos vícios e ilegalidades que a acometem, conforme argumentos que passou a expor.

Afirma que os autuantes se equivocaram ao promoverem a glosa dos créditos do estabelecimento autuado sob o argumento de que nos custos de transferências foram acrescidos os custos de depreciação.

Ressalta que a Lei Complementar 87/96 no seu art. 13, §4º, II é clara ao autorizar a inclusão dos dispêndios com mão-de-obra na base de cálculo das transferências de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado e o art. 43 do Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais, cujo teor transcreveu às fls. 136/137, estabelece que o custo de produção envolve despesas com pessoal, máquinas, inclusive manutenção e depreciação.

Diz que agiu como determina a legislação vigente no Estado de Minas Gerais, que inclui a mão-de-obra tecnológica dentre os custos de produção, entendimento este que, além de estar de acordo com as normas contábeis, não encontra qualquer oposição no RICMS/BA e LC 87/96, que 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 fica patente que prevalece o conceito contábil amplamente admitido de que tal despesa incluiria a depreciação.

Com relação aos valores incluídos da energia elétrica, que a fiscalização entendeu não se enquadrar nos conceitos de matéria-prima, nem de produtos intermediários, tampouco de

materiais secundários, afirma que no processo industrial a energia elétrica é indispensável na combinação de fatores de produção, na condição de insumos, concorrendo para a formação do produto.

Ressalta que a LC 87/96, no seu artigo 33, II, “b”, com a redação da LC 102/00, admite aproveitamento do crédito de ICMS da energia consumida no processo industrial, bem como a energia, combustível e outros custos industriais são consumidos no processo produtivo por meio das máquinas que são movidas, abastecidas ou mantidas por tais itens.

Aduz que os autuantes cometem um equívoco em fundamentar o seu ponto de vista na Súmula 12 do Segundo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, tendo em vista que o crédito presumido de IPI previsto na Lei 9.363/96 prevê cálculo do imposto tomando como base a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, ao passo que a base de cálculo nas operações de transferências é calculada 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”.

Por fim, requer o cancelamento integral do Auto de Infração.

Os autuantes, em sua informação fiscal (fls. 171 a 190), inicialmente apresentam um resumo do enquadramento, fatos, decisões administrativas e judiciais acerca da matéria que fez constar no Auto de Infração.

Contestam a alegação defensiva de que agiu em conformidade com o RICMS do Estado de Minas Gerais, tendo em vista que o art. 43, §2º, incisos I a IV denomina a figura estranha de “mão-de-obra tecnológica” que corresponde a custos de locação, manutenção, reparo, prevenção e os encargos de depreciação dos bens utilizados direta ou indiretamente na produção, inclusive impostos sobre a propriedade e seguros.

Da mesma forma, em relação ao conceito de acondicionamento, o citado Regulamento denomina que corresponde a “custos diretos e indiretos necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive mão-de-obra, pessoal e tecnológica”.

Transcrevem parte de texto publicado em artigo (jus2.uol.com.br), de autoria de Márcio Alexandre Freitas, no qual aborda-se que a legislação do Estado de Minas Gerais criou uma definição própria para mão-de-obra “tecnológica”, incrementando a base de cálculo ao arrepio do art. 13, §4º, II da LC 87/96. Invocam observações do Ministro Luiz Gallotti na decisão do REsp 71.758/RJ, acentuando que não se pode modificar as definições contidas nas leis.

Da mesma forma, ressaltam o posicionamento do mesmo autor (Alexandre) em relação às impropriedades contidas na DN CAT 05/2005 do Estado de São Paulo, que é um ato normativo que se enquadra como norma complementar (art. 100 do CTN), não podendo ir de encontro ao que determina a LC 87/96.

Nesta situação alegam que a LC 87/96 (art. 13, §4º, II da LC 87/96) determina com precisão os elementos constitutivos para formar a base de cálculo nas operações de transferências de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação, em consonância com o disposto na Constituição Federal (art. 155, §2º, XII, “i” e art. 146, III, “a”).

No que tange a interpretação de normas de Direito Tributário, transcrevem parte de textos de autoria de diversos doutrinadores, a exemplo de Sacha Calmon Navarro Coelho, Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleiro (fls. 141 a 145) para tentar demonstrar que na interpretação das normas, deve se definir o conteúdo e o alcance sem qualquer expansão ou ampliação, que não venha ser feita de modo expresso, com a modificação das normas, preservando a rigidez do limite de competência tributária.

Transcrevem às fls. 145 a 152, normas de contabilidade, com ênfase em custos, de diversos professores, a exemplo de Paulo H. Teixeira, George e Rodrigo Leone, Eliseu Martins e Creso

Cotrim, definindo os conceitos básicos de custo industrial: materiais (matéria-prima, material secundário e de embalagem), mão-de-obra e custos indiretos de fabricação, custo de produção, etc.

Seguindo a mesma linha de raciocínio, transcrevem a Súmula 12 do Conselho de Contribuintes da Receita Federal que possui a seguinte redação:

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.

Ratificam que a LC 87/96 define os elementos integrantes do custo de transferência e a inclusão da energia elétrica na composição da base de cálculo do ICMS só será possível se houver alteração da legislação vigente, posicionamento este firmado no STJ, enquadrando como “bens de uso e consumo”, conforme decisões contidas no AgRg no RE 731885-PR; REsp 518656-RS; AgRg 623105-RJ e AgRg no RE 826689-; 623105-RJ AgRg e AgRg no RE 826689.

Citam as consultas 090/2000 e 056/2002 formuladas à Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná, cuja resposta após discorrer sobre a hierarquia das normas do ICMS, reconhece a supremacia da LC 87/96, concluindo que a enumeração dos itens que compõem o custo da mercadoria produzida é taxativa, ou seja, a soma do “custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento” e que não cabe à legislação estadual interpretar de outra forma.

Transcrevem também, às fls. 186/187 diversas decisões prolatadas pelos Conselhos de Fazenda dos Estados da Bahia, Minas Gerais e Paraná, nas quais foi firmado o entendimento de que nas operações de transferências interestaduais, a base de cálculo do ICMS é “o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento” (ACÓRDÃO CJF Nº 1794/00 – Bahia; CCRF/PR - PAF: 60891010 Acórdão 93/2001 - 08/03/2001 – Paraná; CJF Nº 0409-11/03 – Bahia; CJF Nº 0210-11/04 – Bahia; CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 085/2000 – Minas Gerais; PTA Nº 16.000045894-55 - MG de 05/07/2000 e CJF Nº 0340-11/06 – Bahia).

Ressaltam que o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul decidiu no Processo nº 70002778157, de 06/06/07, que nas operações de saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, com base na regra do art. 9º do Convênio ICMS 66/88 a qual foi repetida no art. 13, §4º e incisos da LC 87/96.

Ressaltam que a decisão do REsp 707.635-RS de novembro/05 foi neste mesmo sentido de que a definição de base de cálculo é matéria reservada a Lei complementar (art. 146, III, “a” da CF), bem como no AgRg no REsp 1002693/RS, de 25/03/2008; RE 361829 RJ e RE 91737/MG.

Transcrevem textos de diversos autores (Aliomar Baleiro, Ministro Antonio Neder, Min. Marco Aurélio, Ministro Gilmar Mendes, atual presidente do STF) para reforçar o posicionamento de que nas operações de transferência interestadual entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, a base de cálculo é fixada pela LC 87/96, não admitindo outro tipo de interpretação quanto aos elementos de custo de produção elencados: matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento. Requerem a procedência total do Auto de Infração

VOTO

O Auto de Infração acusa a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo superior a estabelecida em lei complementar.

Na defesa apresentada o contribuinte não questionou os valores e quantidades levantados pela fiscalização, que culminou na base de cálculo apontada na infração. A discussão em lide trata da não ocorrência dos fatos geradores pela exclusão de elementos na composição do custo de

transferência e da legalidade em relação ao direito de utilização do crédito fiscal pago no Estado de origem.

O autuado alegou que a LC 87/96 no seu art. 13, § 4º, II em conformidade com o RICMS/MG (art. 43) amparam o procedimento adotado pela empresa na constituição da base de cálculo aplicada nas operações de transferências interestaduais, o que foi contestado pelos autuantes na informação fiscal afirmando que conforme disposto na hierarquia das leis, a CF/88 determina que cabe 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”), e 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 art. 13, § 4º, II da LC 87/96, ou seja, matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não admitindo nenhum outro tipo de custo.

Da análise dos elementos contidos no processo, verifico que os autuantes:

- 1) Elaboraram demonstrativo de ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, composto de 149 páginas, contido no CD à fl. 10, cuja cópia foi fornecida ao autuado, tendo juntado ao processo (fls. 12 a 26) folha impressa da primeira e a última página de cada mês;
- 2) No mencionado demonstrativo, foram relacionadas as notas fiscais emitidas pelos estabelecimentos industriais localizados nos Estados de MINAS GERAIS e GOIÁS, de mercadorias transferidas para o estabelecimento do titular, localizado no Estado da Bahia, tendo sido excluído os valores relativos à “energia elétrica” e “depreciação”;

Conforme dito inicialmente, o recorrente não questionou os valores apontados como devidos que foram apurados pela fiscalização, tendo questionado a forma como foi apurada a base de cálculo, que entende estar em desacordo com a legislação do ICMS.

Com relação ao argumento defensivo de que nas transferências interestaduais cumpriu a determinação contida no RICMS/MG não pode ser acatada, tendo em vista que em se tratando de operações de transferência de mercadorias para estabelecimento da mesma empresa localizado neste Estado, deve ser aplicada a regra contida no art. 13, § 4º, II da LC 87/96 (custo de produção, como definido na mencionada Lei), não contemplando a depreciação e energia elétrica por não constituir custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Com relação à energia elétrica é certo que a mesma é componente imprescindível ao processo produtivo admitindo-se inclusive o aproveitamento do crédito do ICMS quando utilizada no processo industrial. Entretanto, não integra o produto final, movimenta máquina, motores, promove iluminação, refrigeração, etc. mas não é consumida em contato direto com o produto. Logo, ao contrário do que foi afirmado na defesa, a Súmula 12/07 do Conselho de Contribuintes traz a definição de que “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”, interpretação da qual me coaduno com aplicação à situação em questão.

Convém ressaltar que em diversas decisões do Superior Tribunal de Justiça, aquela Corte decidiu que “A energia elétrica não pode ser considerada como insumo”, a exemplo do RE 782.074 - DF (2005/0153135-0); REsp n.º 638.745/SC; RMS 19176 / SC, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon; AgRg no AG n.º 623.105/RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21/03/2005; REsp n.º 518.656/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 31/05/2004 e AgRg no RE 731.885 - PR (2005/0039203-7).

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 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 com objetivo de promover a partilha do imposto entre os entes tributantes.

Por sua vez, a Constituição Federal/1988, no seu art. 146, determinou que:

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, a interpretação da regra estabelecida no art. 13, § 4º, da LC 87/96, reproduzida no art. 17, § 8º, 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:

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;

Entendo 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, objetivando promover uma justa partilha do imposto entre o Estado produtor e o Consumidor.

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 à lei complementar. No presente caso, o disposto no art. 13, § 4º, II da LC 87/96 não pode ser modificado por lei estadual e muito menos por Decisões Normativas, tendo em vista que são regras hierarquicamente inferiores à mencionada LC. Caso se entenda ao contrário, cada Estado poderia interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, o que certamente importaria em insegurança jurídica significativa.

Enfatizo que este posicionamento (interpretação literal do art. 13, § 4º da LC 87/96), não é um posicionamento isolado, haja vista que conforme anteriormente apreciado, foi manifestado pelo STJ (RE 707.635-RS). Constatou 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 (art. 2º da Port. 607/2006 da SUFRAMA; art. 3º do Dec. 6008/2006), bem como já foi manifestado em decisões de segunda instância deste Conselho, a exemplo dos Acórdãos CJF 210-11/04; CJF 409-11/03 e CJF 340-11/06.

Na situação presente, ao constituir base de cálculo de forma não prevista na LC, respaldada na Constituição Federal, o autuado assumiu o risco e a responsabilidade pela exigência do crédito tributário ora exigido, bem como de suportar o ônus financeiro.

Por tudo que foi exposto, 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, incluiu valores que não constituem matéria-prima, mão-de-obra, material secundário ou acondicionamento, como previsto no art. 13, §4º, II da LC 87/96. Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a prevista no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior que o previsto na legislação no estabelecimento remetente e um crédito utilizado a mais do que o previsto em Lei, o que constitui um crédito fiscal indevido.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0005/09-5**, lavrado contra a

*GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA
SECRETARIA DA FAZENDA
CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF)*

COOPERATIVA CENTRAL DOS PROD. RURAIS DE MINAS GERAIS LTDA., devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$498.423,23**, 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, 05 de novembro de 2009.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – JULGADOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - JULGADOR