

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0042/08-0
RECORRENTE - CIMENTO SERGIPE S/A. - CIMESA
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0211-01/10
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 27/12/2011

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0362-11/11

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fins 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 Lei Complementar nº 87/96: custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Infração caracterizada. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Indeferido o pedido de perícia técnica. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versam os autos sobre Recurso Voluntário interposto em face da Decisão da Primeira Instância que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 21/08/08, para exigir ICMS no valor de R\$610.377,71, acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

A 1ª JF decidiu a lide administrativa sob os seguintes fundamentos, *verbis*:

“(…)

Cumpra, preliminarmente, apreciar o pedido de realização de perícia técnica para avaliar se resta ou não a diferença apontada pela fiscalização.

Prova Pericial. Perícia, conforme indica o art. 150, II RPAF, implica realização de vistoria ou exame de caráter técnico e especializado que se presta ao esclarecimento de certos fatos, efetuada por pessoa de reconhecida habilidade ou experiência técnica na matéria questionada. Não vislumbro, entretanto, tal necessidade, tendo em vista que a solução da matéria em questão, avaliar a diferença apontada pelo fisco, independe de tal providência, nem mesmo de qualquer outra diligência, tendo em vista que as provas materiais representadas pelos diversos demonstrativos e documentos foram juntados aos autos. Por outro lado, sequer o autuado informou quais pontos suscitariam a providência pericial. Indefiro, portanto, tal pedido, conforme art. 147, §2º, II, RPAF.

No mérito, alega o autuado que inexistente a infração e que a base de cálculo está de acordo com a soma das rubricas presentes na legislação para a operação de transferência interestadual para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Relaciona os componentes desse custo de transferência, sob a justificativa de tratar-se de números abertos, a exemplo do enunciado pela Decisão Normativa CAT-5, da Secretaria da Fazenda de São Paulo, concluindo que o contribuinte tem o direito de transferir o bem pelo custo contábil integral.

Defende ainda o autuado que o termo acondicionamento inclui todos os custos necessários ao acondicionamento dos produtos, além de manutenção, amortização e depreciação relativa ao prédio e maquinário; diz que havendo circulação de mercadorias, esta provoca o frete CIF, indevidamente glosado pelos Auditores.

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 poderiam ser apropriados a título de crédito.

Com relação ao primeiro argumento, de que “o preço de transferência está condizente com a legislação e vigor”, verifiquemos que o trabalho fiscal foi dirigido no sentido inverso, apurando que a base de cálculo prescrita na Lei Complementar 87/96 (art. 13, § 4º, II), nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma de custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, de forma específica, não admitindo nenhum outro tipo de custo.

A autuação foi feita com base na planilha de custo de produção apresentada pelo autuado (fls. 41/42, em amostra), onde consta de forma discriminada os itens do custo de produção. Desses, foram separados os custos que estão de acordo com a LC 87/96 (matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento), expurgado os demais itens.

Após a apuração do custo de produção unitário, foi confrontado com a base de cálculo consignada em cada nota fiscal de transferência (fls. 15/27), determinando a diferença entre o valor previsto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 e o que foi consignado a maior, de acordo com o demonstrativo ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, aplicando a alíquota interestadual prevista na legislação sobre a diferença apurada, para calcular o valor do crédito utilizado a mais que o que seria de direito (fls. 15/27, em amostra).

Considerando que os sacos de cimento estão em embalagens de 25 e 50 quilos, a fiscalização transformou numa mesma unidade para possibilitar o comparativo do custo de produção e os valores registrados nas notas fiscais de transferências (fl. 13).

Assim, a discussão, no caso concreto está centrada na base de cálculo a ser corretamente utilizada nas transferências das mercadorias relacionadas nos demonstrativos de fls. 15/27.

A base impositiva 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, ao contrário do que concluiu, antes, o contribuinte, as regras para o estabelecimento da base de cálculo do ICMS, deve ser buscada a partir do texto constitucional. Este remete para a Lei Complementar, que traçará linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência a 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, nas operações interestaduais de transferências, sendo a definição da base de cálculo matéria reservada à Lei Complementar, não pode ser modificada por lei estadual, seja de Sergipe, seja de Minas Gerais ou da Bahia, muito menos pela Decisão Normativa CAT-5, da Secretaria da Fazenda de São Paulo. 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. 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 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. Muito menos ainda, poderiam ser feitas alterações, em atenção ao regramento da hierarquia presente em nosso ordenamento jurídico, mediante a imposição de decretos ou mesmo normas ditas complementares, art. 100, CTN, à semelhança da antes mencionada DN CAT-5/05, citada em sua defesa pelo autuado.

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

Com relação à rubrica condicionamento destacado pelo autuado, entendendo não possuir o alcance querido pelo sujeito passivo, uma vez a LC 87/96, não faz tal prescrição, não podendo o interprete incorporar no seu conceito os “custos diretos e indiretos necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica”.

De igual forma, o frete com cláusula CIF é uma despesa operacional e não custo com produção. Até porque surge num momento posterior à formação do custo quando o produto já está formado. Além disso, é juridicamente inaplicável, pois não estão presentes as figuras de remetente e destinatário como pessoas jurídicas distintas.

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 administração do Estado de Sergipe, a obrigação tributária existente com o Estado da Bahia deve ser preservada.

Logo, no caso presente, 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 não o custo total, assim entendida a soma do custo da matéria prima, matéria secundária, mão de obra e acondicionamento, segundo disposto no inciso II da norma supra citada. Tal regra de tributação não pode ser desprezada em função da imposição de outros diplomas legislativo, caso isto se admita, 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.

É sabido que o ICMS é um imposto sobre o consumo, o encargo dele decorrente é, no final, suportado pelo consumidor final. Produtor, distribuidor e comerciante se resolvem mediante o sistema de crédito do imposto pago na etapa anterior (não cumulatividade). 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 com valor a maior, deixaria de receber parcela do produto que lhe competia no sistema de repartição engendrado pelo ICMS.

Caso toda a explanação 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.

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, no caso em tela, 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 Lei Complementar 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 à LC 87/96, de acordo com os seus interesses, o que certamente geraria uma enorme insegurança jurídica.

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). Constatado 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, conforme ressaltado pelos autuantes (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 do Acórdão CJP 210-11/04; CJP 409-11/03, CJP 234/12-04 e CJP 340-11/06.

Entendo que o legislador ao estabelecer regra limitativa de componentes do custo de produção para estabelecer uma base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferências interestaduais, entre estabelecimentos pertencente ao mesmo titular, quis promover uma partilha mais justa entre os Estados produtores e consumidores, tendo em vista que o consumidor final é que arca com o montante do ICMS pago em todas as operações de circulação, cujos valores pagos em determinadas fases, são compensados nas operações subsequentes.

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 previstos na LC 87/96. Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a estabelecida 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, o que constitui um crédito fiscal indevido de acordo com o disposto no art. 93, §5º, II c/c art. 97, VIII do RICMS/BA.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”

Irresignado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário reiterando os argumentos já apresentados em sua impugnação, em síntese:

Inicialmente, pede a nulidade da Decisão recorrida e do Auto de Infração:

1. por cerceamento ao seu direito de defesa, porque a Junta de Julgamento Fiscal indeferiu seu pedido de prova pericial, a qual considera indispensável para a demonstração da veracidade de suas alegações;
2. por ter sido proferida Decisão em violação flagrante e expressa ao disposto no artigo 167, inciso I, do RPAF/99.

No mérito, alega que os julgadores decidiram, de forma equivocada, que os custos que não compõem o rol do artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96 devem ser expurgados da base de cálculo do tributo, quando, em seu entendimento, a norma em deslinde não é fechada, passível, portanto, de complementação. Por essa razão, argumenta que se revela irretorquível a Decisão Normativa CAT-5 de 15/06/2005, exarada pela Secretaria da Fazenda de São Paulo que transcreve.

Diz que a glosa de créditos advindos de “manutenção, amortização e depreciação”, decorreu de restrição do conceito de acondicionamento, o qual engloba “os custos diretos e indiretos necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica” e se “todos os custos diretos e indiretos do local do acondicionamento são abrangidos por tal conceito, como os relativos ao prédio e ao maquinário, faz-se mister o necessário reconhecimento, como se faz contabilmente, dos custos com “manutenção, amortização e depreciação”, os quais geram crédito em razão do princípio da não-cumulatividade, sistemática esta subvertida em caso de interpretação diversa à ora conferida”.

Prossegue dizendo que o mesmo posicionamento se aplica em relação ao frete CIF como componente da base de cálculo do ICMS na transferência interestadual de mercadorias, uma vez que o frete aumenta os custos da produção da mercadoria, consoante se depreende do seu próprio conceito.

Argumenta, ainda, que a multa de 60% viola frontalmente o princípio constitucional limitador do Poder de Tributar, qual seja, o do não confisco, consagrado no art. 150, IV, da Constituição Federal, conforme a jurisprudência que cita.

Por último, requer a improcedência do lançamento de ofício ou, ao menos, a realização de perícia técnica e, subsidiariamente, a redução da penalidade para percentual não superior a 20% do valor do imposto.

A PGE/PROFIS apresentou seu Parecer opinando pelo Improvimento do Recurso Voluntário, inicialmente rejeitando as preliminares aduzidas pelo recorrente, pelas razões a seguir delineadas:

1. deve ser afastada a preliminar de nulidade, por indeferimento do pedido de perícia, pois, a seu ver, a Junta de Julgamento Fiscal, “utilizando seu poder discricionário, não vislumbrou a necessidade de realização de perícia para a solução da matéria questionada”, nos moldes previstos no artigo 147 do RPAF/99;
2. a Decisão recorrida, em seu entendimento, não ofendeu o artigo 167, inciso I, do RPAF/99, “*pois o julgador a quo tão somente afirmou que a matéria discutida nos autos é matéria reservada a lei complementar*”, não havendo nenhuma declaração de inconstitucionalidade de lei estadual como pretende fazer crer o recorrente;

No que tange às argumentações recursais relativas ao mérito, diz que:

1. a apuração do custo de produção para a adoção da base de cálculo nas transferências interestaduais encontra-se prevista no artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar 87/96, com autorização expressa da Constituição Federal, sendo o rol taxativo, como, aliás, corroboram as decisões judiciais trazidas pelo contribuinte;
2. o trabalho realizado pelos autuantes lastreou-se na planilha de custo de produção apresentada pelo próprio autuado, excluindo-se as parcelas que não compunham o custo da matéria prima, do material secundário, da mão de obra e do acondicionamento;
3. a multa indicada no lançamento não assume caráter confiscatório, pois está prevista no artigo 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96 e observa que o artigo 159 do mesmo RPAF/99 prevê a possibilidade de o autuado, atendendo aos requisitos legais, requerer à Câmara Superior do CONSEF a dispensa ou redução da penalidade, ao apelo da equidade.

VOTO

Inicialmente, deixo de acatar as preliminares de nulidade suscitadas pelo recorrente, pelas razões seguintes:

1. o indeferimento, pela primeira instância, de realização de prova pericial é ato da competência daquele colegiado, desde que justificadas as razões para tal, de acordo com o artigo 147 do RPAF/99. No caso concreto, o órgão julgador não vislumbrou a necessidade de realização de perícia, pois entendeu que a solução da lide poderia ser encontrada no exame dos documentos juntados ao PAF;
2. a Decisão recorrida não violou o disposto no artigo 167, inciso I, do RPAF/99. Justamente ao contrário, a Junta de Julgamento Fiscal apenas afirmou que não possuía competência para declarar a inconstitucionalidade da legislação tributária estadual, nos termos do citado dispositivo.

Também considero desnecessária a realização de prova pericial, pois as provas carreadas aos autos já são suficientes para formar o meu convencimento e, ademais, o recorrente sequer informou que pontos necessitariam da avaliação de um perito técnico, nos termos do artigo 147, inciso II, do RPAF/BA.

No que concerne ao mérito da autuação, entendo que a Decisão recorrida está correta e muito bem fundamentada.

A base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias está delineada no artigo 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96 (texto reproduzido no Estado da Bahia no artigo 17, § 8º, inciso

II, da Lei nº 7.014/96) e encontra lastro nos artigos 155, § 2º, inciso XII, alínea “i”, e 146, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal. É entendimento deste CONSEF, em diversos julgados, que os elementos de custo apresentados no artigo 13, § 4º, da Lei Complementar 87/96 são taxativos e não podem ser alterados por ato normativo estadual, como fez o Estado de São Paulo.

A autuação, por sua vez, foi feita com base na planilha de custo de produção apresentada pelo autuado (fls. 41 e 42, em amostra), na qual constam os itens do custo de produção. Desses, foram separados os custos que estão de acordo com mencionada Lei Complementar (matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento), expurgados os demais itens.

Após esse trabalho, os autuantes confrontaram o custo de produção apurado com a base de cálculo consignada em cada nota fiscal de transferência (fls. 15 a 27, em amostra), aplicando-se a alíquota interestadual prevista na legislação sobre a diferença apurada, o que redundou no cálculo do valor do crédito utilizado a mais pelo contribuinte. Os demonstrativos elaborados pela fiscalização foram entregues ao contribuinte em meio magnético, devido ao volume de documentos, consoante os recibos acostados às fls. 44 e 45 dos autos.

Quanto ao conceito de acondicionamento trazido pelo recorrente, que englobaria “*os custos diretos e indiretos necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica*”, inclusive os custos de “*manutenção, amortização e depreciação*”, entendo que não merece ser acolhido, pois não encontra sustentação nas Ciências Contábeis.

Além disso, como bem pontuado na Decisão recorrida, o frete com cláusula CIF é uma despesa operacional e não custo de produção, até porque é realizada num momento posterior à fabricação do produto.

Quanto à multa de 60%, está prevista no artigo 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, não se caracterizando como confiscatória.

Aliás, cabe ressaltar, como o fez a ilustre Parecerista da PGE/PROFIS, que o artigo 159 do RPAF/99 prevê a possibilidade de o recorrente, atendendo aos requisitos legais, requerer à Câmara Superior do CONSEF a dispensa ou redução da penalidade, ao apelo da equidade, não se encontrando no espectro de competência desta Câmara de Julgamento Fiscal a apreciação de dispensa ou redução de multa por descumprimento de obrigação principal.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário mantendo na integralidade a Decisão recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0042/08-0**, lavrado contra **CIMENTO SERGIPE S/A. - CIMESA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$610.377,71**, 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, 29 de novembro de 2011.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – RELATORA

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ – REPR. DA PGE/PROFIS