

A. I. Nº - 206891.0019/10-0
AUTUADO - VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO,
JOAQUIM MAURICIO DA MOTTA LANDULFO e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 20.06.2011

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0161-04/11

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 dos produtos fabricados por estabelecimento de mesmo titular deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção assim definido em lei: o custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento (art. 13, § 4, II, LC 87/96). Infração comprovada. Não acatada a preliminar de nulidade suscitada. Indeferido o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir o ICMS de R\$ 478.606,31, referente ao período outubro a dezembro de 2006, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, em razão da utilização indevida de crédito fiscal nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar. Ou seja, nas transferências interestaduais originárias de outras unidades, o autuado se apropriou de crédito fiscal com base de tributação superior ao custo de produção, correspondente ao somatório de matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra. Consta, ainda, que foram excluídos os elementos não previstos no art. 13, § 4º, II, LC 87/96 quando da composição da base de cálculo nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados, que teve fundamento na planilha de custos apresentada pela própria sociedade empresária, sendo expurgadas as rubricas depreciação, manutenção e energia elétrica, entre outras.

Através de advogado regularmente constituído (procuração e substabelecimento à fls. 102/103), o sujeito passivo apresenta defesa às fls. 80 a 101, na qual, após sintetizar os fatos ocorridos e requerer nulidade, solicita a realização de diligência para evitar “*bis in idem*”, em razão da coincidência entre os períodos ora fiscalizados e os já contemplados em outros lançamentos, especificados na fl. 81.

No mérito, com arrimo em jurisprudência e na Súmula 166 do STJ, por não configurar mercancia, aponta a não incidência do tributo no deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte.

Transcrevendo ensinamentos doutrinários e o art. 146, III, “a”, CF/1988 (“*a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e forma de direito privado, utilizados (...) para definir ou limitar competências (...)*”), diz que não prospera o entendimento do fisco, uma vez que a Carta Magna não estabeleceu limitações ao direito de crédito (princípio da não cumulatividade), salvo no que tange às operações isentas ou não tributadas (art. 155, § 2º, “a” e “b”). A previsão da Lei Kandir é meramente exemplificativa, e não taxativa.

Exatamente por isso é que o conceito de custo de produção deve ser extraído da contabilidade (itens 01 e 02 das Normas de Procedimentos Contábeis, IBRACON) e do direito empresarial, não

comportando restrição na legislação tributária, sob pena de violação ao princípio da não cumulatividade e à teleologia constitucionalmente imposta à exação em tela.

Em seguida, com fundamento nas sobreditas Normas Contábeis, em doutrina, no art. 290 do Regulamento do Imposto de Renda c/c art. 13, § 4º, LC 87/96, nas Soluções de Consultas números 136 e 174, de 05/05/2009 e 22/05/2009, da Receita Federal, e na Decisão Normativa CAT 05/05, do Estado de São Paulo, destaca aquilo que entende ser custo de produção: todos os gastos efetuados até a elaboração completa do produto, tornando-o integralmente apto para a venda, inclusive energia elétrica, frete CIF, manutenção, amortização e depreciação.

Registra ser excessivo o valor da multa cominada, por infringir os princípios da proibição do confisco, da proporcionalidade e da garantia à propriedade privada, citando doutrina e jurisprudência, em razão de que requer a redução para 10% do imposto pretensamente devido.

Conclui pedindo o acolhimento da preliminar, a improcedência do lançamento de ofício ou a redução da penalidade.

Os autuantes, às fls. 111 a 158, prestaram informação fiscal, esclarecendo que realizaram auditoria objetivando verificar a base de cálculo utilizada nas operações interestaduais com produtos transferidos de outra unidade da Federação.

Buscando uma análise de todas as normas que envolvem a matéria sob discussão, transcrevem e citam os artigos 155, § 2º, XII, 'i', 146, III, 'a' da Constituição Federal de 1988 e 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/1996, os quais dão respaldo à Lei Estadual nº 7.014/96 (art. 17, § 7º, II), bem como ao RICMS/BA (art. 56, V, 'b'), para estabelecer os elementos constitutivos dos custos de produção a serem considerados na apuração da base de cálculo das operações de transferência interestadual.

Esclarecem que do corpo do Auto de Infração constam as informações para verificação da base de tributação 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. Afirmam que o comando contido no art. 13, §4º da LC 87/96 é específico, não admitindo alargamento na sua interpretação. Assim, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia – entre outros - devem ser expurgados para efeito da determinação da base de cálculo.

Acerca do frete, dizem que os valores foram excluídos porque, sendo cláusula CIF, trata-se de despesa operacional, e não custo de produção. Portanto, é juridicamente inaplicável às transferências, já que nesse tipo de operação não existem as figuras do remetente e do destinatário como pessoas jurídicas distintas.

Ressaltam que o Auto de Infração foi baseado na planilha de custo de produção apresentada pela própria sociedade empresária autuada, que o fez tanto em meio físico quanto em meio eletrônico, onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção, por código de produto, quais sejam: matéria-prima; material secundário ou indireto (água, energia elétrica etc.); mão-de-obra direta; almoxarifado (inclusive embalagem) e outros (inclusive depreciação).

Assim, aduzem os autuantes que, em consonância com a mencionada LC 87/1996 e com julgados citados, em especial a decisão do STJ, foi considerado, para definição 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. Foram expurgados da rubrica “Material Secundário ou Indireto” os insumos água, energia etc., pois não são considerados pela ciência contábil como material secundário ou matéria-prima secundária; da rubrica “Almoxarifado” os materiais de almoxarifado, materiais auxiliares e leasing/locação; da rubrica “Outros” a depreciação.

Com relação à peça defensiva, registram, preliminarmente, que não foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexados ao presente processo.

No tocante à alegação preliminar, sustentam os autuantes que no próprio corpo do lançamento de ofício consta todo o detalhamento e a devida fundamentação que serviu de suporte para a constituição do crédito tributário. Os Autos de Infração mencionados pelo contribuinte à fl. 81 são relativos a estabelecimentos filiais distintos do fiscalizado.

No mérito, quanto à alegação de que todos os custos deveriam compor a base de cálculo, ressaltam os autuantes que o sujeito passivo procura confundir os conceitos ou definições da ciência contábil, visto que materiais secundários nada mais são que matéria-prima secundária, nada tendo a ver, portanto, com insumos ou produtos intermediários ou materiais de uso e consumo. Sublinham que, para ser considerado matéria-prima ou material secundário, faz-se necessário que ocorra a integração ao produto final, de forma preponderante (para matéria-prima) ou de modo complementar ou subsidiária (matéria-prima secundária ou material secundário).

Com relação ao item de custo denominado energia elétrica, ressaltam que só pode ser considerado matéria-prima ou material secundário se for incorporado ao produto, o que não ocorreu.

Esclarecem que bem – ou bens - de capital é o conjunto de terrenos, edificações, instalações etc. Classificam-se como matérias-primas aqueles recursos que são transformados fisicamente - através de alteração de forma - ou quimicamente - através de composição – no processo produtivo. Sendo totalmente incorporados na formação do produto.

Já como insumos, englobam-se os recursos necessários ao provimento das condições ambientais para que o produto possa ser realizado segundo padrões tecnológicos previamente especificados, a exemplo de combustíveis, para a produção de calor e movimento, lubrificantes para a redução de atrito nos equipamentos, catalisadores em processos químicos, água para refrigeração e eletricidade, o mais versátil de todos, os quais são consumidos no processo, mas não incorporados ao produto propriamente dito.

Assim, defendem que esses insumos são imprescindíveis a qualquer processo industrial, uns com uma presença maior e outros com uma presença menor no processo produtivo, a depender do tipo de produto final que se deseja obter. Aduzem que a mesma análise deve ser considerada para os demais itens questionados. No entanto, o fato de alguns desses insumos serem preponderantes para a obtenção do produto final, não faz com que eles se transmudem para enquadramento como matéria-prima ou como material secundário.

Citam legislação, doutrina e jurisprudência, no sentido de esclarecer que não se 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.

Mencionam 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, por se tratar de questão de limitação constitucional ao poder de tributar.

Em relação à definição dos efeitos tributários e à interpretação das normas de direito, mencionam doutrinadores como Luciano Amaro, Sacha Calmon Navarro Coelho, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleeiro, para fundamentar o entendimento de que o direito tributário, sempre que quiser determinar alguma obrigação, deve fazê-lo de modo expresso, e que o art. 110 do CTN veda que o legislador infraconstitucional altere os conceitos e institutos de direito privado, objetivando expandir a competência tributária prevista no texto constitucional, preservando a rigidez do sistema de repartição das competências tributárias entre os entes da Federação. A decisão, portanto, quanto aos conceitos de custos de produção, deve ser tomada a partir da doutrina e das normas gerais do direito tributário, nos termos dos artigos 109 e 110 do CTN.

Dizem que, nessa linha de pensamento, 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 guarida 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 Constituição, 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 e para a ciência contábil.

Constroem, assim, o seguinte pensamento: a LC nº. 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 institutos de direito privado.

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

A ciência contábil é também apta a afirmar que a parcela de frete CIF 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 à questionada utilização do custo de energia elétrica, citam e transcrevem a Súmula nº. 12 do Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), 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*”. No mesmo sentido, citam: AgRg no RE 731885-PR; RESP 518656-RS; AGRG AG 623105-RJ e AG no RE 826689-RJ.

Transcrevem respostas das Consultas de nº.s 090/2000 e 56/2002, cujos Pareceres foram proferidos pela Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná. Estes se mostraram taxativos, no sentido de que a base de cálculo nas saídas interestaduais de mercadorias pertencentes ao mesmo titular deveria obedecer ao disposto no art. 13, § 4º da LC 87/96 (art. 6º, § 4º da Lei Estadual nº. 11.580/96 do Estado do Paraná).

Discorrem sobre a impropriedade contida na legislação do Estado de Minas Gerais, que também modifica os itens de custos previstos na LC 87/96 nessas operações de transferências, criticada pelo Ministro Luiz Gallotti no voto que proferiu no julgamento do RE 71.758. Observam similar impropriedade na Decisão Normativa CAT-05, de 15/06/2005, do Estado de São Paulo, observada sob a ótica do professor Alexandre Freitas.

Reproduzem jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, Tribunais Regionais e Superiores, além de Acórdãos oriundos do CONSEF/BA, com relação ao mesmo tema.

Trazendo julgados proferidos pelo STF, destacam que o tribunal maior do País firmou jurisprudência no sentido de que as leis complementares devem definir os fatos geradores e fixar as bases de cálculo dos impostos de forma expressa, o que, em regra, nada tem a ver com normas meramente exemplificativas. Ou seja, os temas tratados em leis complementares são prescrições taxativas, especialmente aquelas que versam sobre a definição ou fixação de base de cálculo dos impostos.

Sugerem que o Auto de Infração deva ser julgado totalmente procedente.

VOTO

O Auto de Infração foi lavrado para exigir tributo devido à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias produzidas e remetidas pelo estabelecimento industrial, localizado em outra unidade da Federação, para o estabelecimento filial no Estado da Bahia, com base de cálculo superior ao custo de produção, correspondente ao somatório de: matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra, conforme estabelecido no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar 87/96.

Não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, pois os autuantes expuseram com clareza a fundamentação de fato e de direito, descreveram a infração, fundamentando com a indicação dos documentos e demonstrativos, bem como de seus dados e cálculos, assim como indicaram o embasamento fático e jurídico.

Não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizada nos aspectos abordados na impugnação e na informação fiscal.

Não foi trazido ao processo, pela parte interessada (o defendente) prova incontestada de que o lançamento em exame contempla imposto já exigido em outro Auto de Infração, pelo que aplico o comando do art. 143, RPAF/99.

Desse modo, fica rejeitada a preliminar de nulidade suscitada pelo impugnante.

Indefiro o pedido do autuado de realização de diligência, de acordo com o artigo 147, I, “a” do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, uma vez que considero suficientes para a formação da convicção do julgador os elementos contidos nos autos.

Esta Junta de Julgamento Fiscal não possui atribuição legal para apreciar pedido de redução de penalidade por descumprimento de obrigação tributária principal, de acordo com os ditames dos artigos 158/159, RPAF/BA, motivo pelo qual não aprecio o pedido.

Quanto ao mérito, observo que, para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS, quando das transferências interestaduais de produtos fabricados e remetidos pelo estabelecimento industrial para estabelecimentos filiais da mesma empresa, deve ser adotado o custo de produção, definido no art. 13, § 4º, II da LC nº. 87/96, norma esta reproduzida na Lei nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, como também no art. 56, V, “b” do RICMS/BA, assim entendida como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, sendo legítima a glosa decorrente de valores lançados a maior nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

Há que se ressaltar que a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, “a” da Constituição Federal, sendo que o comando contido no art. 13, § 4º da Lei Complementar 87/96 é bastante específico, e não admite nenhum outro tipo de custo além dos elencados.

Logo, 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 subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, conforme procederam os autuantes, os quais, para apuração do valor creditado indevidamente, cotejaram, por produto, os custos unitários nos termos legais em relação aos custos de transferências consignados nas notas fiscais.

Ou seja, após expurgar os itens depreciação, manutenção, amortização, frete (CIF), energia, combustível, etc., por não se enquadrarem nas rubricas especificadas como custos de produção, conforme delimitado no referido dispositivo legal, apurando o valor da base de cálculo da infração, fizeram incidir a alíquota de 12%, aplicada à operação de transferência, alcançando assim o crédito fiscal utilizado a mais pelo contribuinte, ora autuado.

Desse modo, concluo que caso o remetente tenha destacado o ICMS em valor superior ao devido, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias na esfera do limite legal estabelecido, consoante previsto no art. 93, § 5º, incisos I e II do RICMS/97.

Portanto, a própria Lei Complementar nº. 87/96, ao estatuir e determinar, para esse tipo de operação, os itens que devem compor a base de cálculo, limitados a alguns componentes dos custos de produção, é taxativa ao especificar literalmente a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não cabendo interpretação extensiva.

Logo, por não se incorporar ao produto final do autuado, os materiais objeto da glosa não podem ser classificados como secundários, e, conseqüentemente, não estão compreendidos na base de cálculo legal de transferências interestaduais, prevista na LC nº. 87/96, o que difere da situação de direito de crédito no processo industrial.

Da mesma forma, os custos de manutenção, depreciação, materiais auxiliares e leasing/locação não compõem a base de cálculo legal nas transferências interestaduais, no caso concreto, visto que não estão contemplados na previsão legal. Mão-de-obra compreende os gastos com o pessoal que trabalha no estabelecimento, envolvendo salários, encargos sociais etc. Por outro lado, são considerados como “Custos Indiretos de Fabricação” os demais gastos necessários para a industrialização dos produtos, como aluguéis, energia elétrica, serviços de terceiros, manutenção da fábrica, depreciação, seguros diversos, material de limpeza, óleos e lubrificantes para as máquinas, pequenas peças para reposição, telefones e comunicações etc.

Do exposto, meu voto é 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 **206891.0019/10-0**, lavrado contra **VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 478.606,31**, acrescido da multa de 60%, prevista, no art. 42, inciso VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de junho de 2011.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

JORGE INÁCIO DE AQUINO - RELATOR

PAULO DANILO REIS LOPES – JULGADOR