

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0017/10-7
RECORRENTE - VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0148-04/11
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 04/10/2012

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0289-12/12

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 pelo mesmo titular, entre estabelecimentos da mesma empresa, 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. Infração comprovada. Não acatada a preliminar de nulidade suscitada. Indeferido o pedido de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da Decisão primária que julgou Procedente o Auto de Infração, exigindo do autuado imposto no valor total de R\$270.017,55, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96; e multa por descumprimento de obrigação acessória no valor R\$1.272,52, além dos acréscimos legais.

O Auto lavrado contra o recorrente em 16/11/2010 decorre de uma única infração, objeto do presente Recurso Voluntário, que tem como acusação fiscal a 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.

Consta da descrição dos fatos, exposta nas fls. 03/07, em apertada síntese que houve apropriação de crédito fiscal com base de tributação superior ao custo de produção nas transferências interestaduais originárias de outras unidades, correspondente ao somatório de matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra. Consta também que foram excluídos da composição da base de cálculo do imposto, nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados, os elementos não previstos no art. 13, § 4º, II, LC 87/96, tudo com fundamento na planilha de custos apresentada pela própria sociedade empresária, sendo expurgadas as rubricas depreciação, manutenção e energia elétrica, entre outras.

Da apreciação dos argumentos defensivos trazidos pelo autuado, além das contra razões do fiscal autuante, a 4ª JJF, à unanimidade, decidiu pela procedência da autuação com os argumentos que transcrevo abaixo:

VOTO

(...)

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, deverá 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 7%, 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.

Protocolizado Recurso voluntário tempestivo, colacionados às fls. 182 a 202, o contribuinte retorna aos autos e após breve síntese dos fatos adentra ao mérito e, com supedâneo na Súmula 166 do STJ, aduz que não há incidência do ICMS em operações de deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte.

Diz que o fato gerador do ICMS se concretiza na circulação de mercadorias, o que constitui o ato de mercancia a demandar, para sua caracterização, a efetiva ocorrência de transferência de domínio. Pondera que inexistindo transferência de propriedade, como no caso em tela onde há apenas o deslocamento de mercadoria de um estabelecimento a outro de um mesmo contribuinte, não há que se falar em incidência de ICMS, muito menos em crédito em favor do fisco passível de execução. Cita e transcreve o texto da Súmula 166 do STJ, além de julgados do mesmo Tribunal.

Referindo-se à legislação de regência quanto à determinação da base de cálculo do ICMS nas Operações de Transferência Interestadual, diz que o art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 elenca rol exemplificativo do custo da mercadoria produzida e, nesse diapasão, também com fundamento no art. 146, III, “a” da Constituição Federal/88, diz que inexistente irregularidade na sua conduta.

Aduz que as restrições ao creditamento conferidas por legislações infraconstitucionais colidem com a Constituição Federal. Assevera que as hipóteses taxativas de restrição ao creditamento ou de anulação dos créditos gerados restringem-se àquelas previstas no art. 155, § 2º, II, “a” e “b”, da CF, e que lá, no referido artigo, lê-se que “a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores”. Por isso, assevera que a inteligência do dispositivo constitucional apenas “... determinou o cancelamento de crédito de ICMS – limitando, assim, a regra da não-cumulatividade – às hipóteses em que as operações de aquisição de mercadorias forem

gravadas por isenção ou não-incidência". Cita e transcreve lição do prof. Roque Antonio Carrazza, além de comentário ao art. 20, da LC 87/96 feito por José Eduardo Soares de Melo.

Voltando-se à discussão do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, diz que apesar de o autuante entender que a lista prevista no referido preceito normativo é taxativa, tal inteligência é contrária o ordenamento pátrio, porque contraria o princípio da não-cumulatividade no ICMS, e porque o próprio CTN indica solução no sentido de que a previsão no dispositivo acima indicado é meramente exemplificativa, englobando, em seus conceitos, um conjunto de espécies advindas das ciências contábeis e de outras normas.

Diz que o comando constitucional contido no art. 146, III, "a", deve ser interpretado sistematicamente com o princípio da não-cumulatividade e suas restrições, de modo que se conclui que *"... a LC deve dispor sobre a base de cálculo do ICMS, sem, contudo, se imiscuir em limitações às disposições constitucionais e, em especial, à não-cumulatividade, sob pena de subversão à ordem jurídica"*. De outro lado, assevera que o CTN, em seu art. 110, consigna que *"a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados (...) para definir ou limitar competências tributárias"*. Discorre sobre a lógica do Direito Tributário e ressalta que a norma que rege a matéria deve ser interpretada de modo a impedir que a legislação tributária possa alterar conceitos de outras áreas do conhecimento.

Entende que o conceito de *"custo de produção"*, utilizado na definição da base de cálculo do ICMS, deve ser retirado de campo próprio das ciências contábeis e do direito privado (comercial), não comportando restrição pela legislação tributária, sob pena de violação ao princípio da não-cumulatividade e da própria inteligência da Constituição Federal derredor da matéria. Cita e transcreve a os itens 8 e 11 da Norma de Procedimento Contábil (NPC) n. 02, do IBRACON, para dizer que se enquadra no conceito de *"custo de produção"* aqueles incorridos e necessários à produção de determinado bem até a etapa em que o mesmo se encontrar em condições de ser comercializado.

Por tudo isso, diz que quanto aos *"bens em estoque produzidos pela própria empresa, considera-se 'custo de produção' o somatório de todos os gastos com matéria-prima, mão-de-obra direta e quaisquer outros gastos fabris (como mão-de-obra indireta, energia, depreciação, etc), excluídos apenas e tão-somente aqueles cuja ocorrência seja imprevisível"*. Relaciona e descreve os itens listados no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, aduzindo que são meramente exemplificativos.

Reitera seu entendimento de que os gastos efetuados pela empresa até a conclusão e perfeição final o produto, tornando-o integralmente pronto para a venda, incluem-se no conceito de *"custo de produção"*. Entendendo, pois, que não há dúvidas de que *"os gastos com energia elétrica consumida no processo fabril, combustíveis para operação de maquinários, aluguéis e arrendamentos, depreciação e todos os outros glosados pelo auditor fiscal compõem o 'custo de produção' e, por isso, integram o preço de transferência indicativo da base de cálculo do ICMS a ser creditado no processo de transferências interestaduais"*.

Avançando, diz que os custos de produção variam de acordo com o tipo de atividade exercida, e que incumbe ao fisco definir e restringir quais os elementos que sempre serão considerados como custos de produção e os que não serão. Para corroborar sua tese cita e transcreve Decisão Normativa CAT 05/05, da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, cuja conclusão destaca:

"9. Concluímos, portanto, que o disposto no artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 não deve ser interpretado como a discriminação taxativa dos itens que integram o custo da mercadoria produzida (custo da produção industrial), objetivamente definido como a base de cálculo das transferências interestaduais de mercadorias fabricadas pelo contribuinte, entre estabelecimentos de sua titularidade, 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." (g.n.)

Registra que, com base no que foi dito, a extensão do custo de produção é definido por outras legislações tributárias. Cita e transcreve o art. 290, do Decreto n. 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99). Conclui, diante da dita norma, que o conceito de *"custo de*

produção” deve ser uno para fins tributários, não permitindo variação de ente político para ente político, sob pena de total afronta ao princípio da segurança jurídica.

Diz que no caso em tela, onde o recorrente atua no setor fabril de cimentos, concreto e agregados, resta claro que a energia elétrica é consumida em seu processo produtivo, e, portanto, deve ser considerado como custo de produção, o que gera direito a crédito de ICMS.

Assevera que a partir da própria legislação tributária, o autuante laborou em equívoco quando procedeu à glosa dos créditos, pois, os combustíveis foram adquiridos para uso no maquinário de produção, os materiais e serviços de manutenção foram contratados para recompor os desgastes sofridos pelas máquinas e utensílios consumidos no processo produtivo, aluguéis e arrendamentos de máquinas estão vinculados ao processo de produção, bem como as depreciações, etc. Cita e transcreve consulta feita à RFB referente a créditos de PIS/COFINS não-cumulativos.

Insurge-se também em relação ao frete CIF, que fora glosado sob os argumentos de que não encontram amparo na legislação tributária e porque é imprescindível à transferência de propriedade do bem. Assevera que o CIF (custo com seguro e frete), é custo de produção englobado na interpretação extensiva imprimida ao art. 13, § 4º, II, da LC 87/96. Cita e transcreve 13, § 1º, II, “b”, da LC n. 87/96, para dizer que o custo do frete deve ser levado em conta pelo contribuinte caso o transporte seja efetuado a conta do próprio remetente, sobretudo no caso em tela, em que remetente e destinatários são estabelecimentos de um mesmo contribuinte.

Faz colar resposta à consulta formulada à RFB relativa a dúvidas quanto ao crédito de PIS/COFINS não-cumulativos, em que a Receita Federal foi peremptória quanto à extensão do conceito de insumos.

Quanto à glosa dos créditos relativos à “manutenção, amortização e depreciação”, entende tais rubricas estão albergadas pela interpretação extensiva e sistemática do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 a partir dos preceitos constitucionais e infraconstitucionais acima referidos, em especial do disposto no art. 290, do RIR/99, aduzindo também que “... *não se pode perder de mira que ‘condicionamento’ é padrão mais extenso que alberga todos os custos diretos e indiretos necessários ao condicionamento de produtos, inclusive os relativos à mão-de-obra, tecnologia e pessoal*”.

Conclui que o Auto de Infração é ilegítimo, pois, o procedimento de apuração dos custos de produção levada a cabo pelo recorrente, para fins de determinação do preço de transferência de mercadorias entre seus estabelecimentos para fins de determinação do ICMS devido e geração de créditos, ocorreu de modo perfeito e lícito, com amparo na legislação que rege a matéria.

Quanto à multa pelo descumprimento de obrigação tributária principal, insurge-se o recorrente aduzindo que violam os princípios do não-confisco, da proporcionalidade e da garantia constitucional à propriedade privada. Cita e transcreve decisões do STF, STJ e do TRF 5ª Região, além da doutrina, para dizer que para que não se configure confiscatória, a multa deve guardar relação de razoabilidade e proporcionalidade com a violação da norma jurídica tributária. Refere-se também ao art. 5º, *caput* e XXII, da Constituição Federal, para dizer da ofensa flagrante e direta à garantia constitucional à propriedade privada.

Conclui dizendo que a multa deve ser de pronto afastada, ou ao menos reduzida a patamar razoável, não superior a 10% sobre o valor principal do tributo pretensamente devido.

Por fim, pugna pelo provimento do Recurso Voluntário interposto para que seja “anulado/reformado o acórdão recorrido para anular/julgar improcedente, em sua totalidade, o Auto de Infração em discussão”. Subsidiariamente, requer que seja reduzida a multa imposta a patamar razoável, não superior a 10% do valor do tributo pretensamente devido.

A PGE/PROFIS, pela Dra. Maria Dulce Baleeiro Costa, fls. 216, exara Parecer opinando pelo improvimento do Recurso Voluntário, aduzindo que às regras para apuração do custo de produção, aplicadas ao caso são as previstas na LC 87/96, que estabelece as regras gerais de ICMS, exatamente para dirimir divergências entre as leis estaduais, e a Lei estadual nº 7.014/96. Quanto a

esta última, diz que está fundamentada na Lei complementar e por essa razão é perfeitamente aplicável a exequível.

Quanto ao crédito fiscal lançado e glosado, diz que seria utilizado frente ao Estado da Bahia, motivo pelo qual o contribuinte deve se submeter às regras ditadas por esse Estado que suportará o ônus do crédito.

VOTO

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar a Decisão da 4ª JfJ deste CONSEF, acórdão 0148-04/11, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do quanto lhe é exigido.

De início, registro, que não são suscitadas questões preliminares, motivo pelo qual passo diretamente às questões de mérito levantadas no Recurso Voluntário do Sujeito Passivo, além da multa pelo descumprimento da obrigação principal.

Cinge-se o Recurso Voluntário interposto pelo recorrente a contrariar a acusação de ter procedido à 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.

A essência da discussão travada neste PAF está na 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. A legislação de regência da matéria, consubstanciadas no art. 13, § 4º, II da LC nº. 87/96, bem como no art. 17, § 7º, II, Lei nº. 7.014/96 e no art. 56, V, “b” do RICMS/BA, diz que deverá ser adotado o custo de produção, assim entendido como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, permitindo, inclusive a glosa decorrente de valores lançados a maior nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, como bem asseverou o relator de primo grau e a representante da PGE/PROFIS.

A tese recursal repousa, basicamente, na inexigência do ICMS fulcrada na Súmula nº 166 de edição do Superior Tribunal de Justiça. Quanto à matéria que envolve a referida Súmula, entendo que devo tecer algumas considerações.

Nas transferências entre estabelecimentos da mesma Empresa, a questão da exigência de ICMS é controversa, sobretudo quando se trata de transferências interestaduais. O fato é que o STJ editou a súmula 166 que diz textualmente que *“NÃO CONSTITUI FATO GERADOR DO ICMS O SIMPLES DESLOCAMENTO DE MERCADORIA DE UM PARA OUTRO ESTABELECIMENTO DO MESMO CONTRIBUINTE”*.

O fundamento essencial da Súmula 166 está no fato de que a caracterização da exigibilidade do ICMS está na circulação de mercadorias, aí entendido que circulação de mercadoria implica necessariamente na sua mercancia, transferência de titularidade, donde se conclui que o fato de inexistir transferência de titularidade das mercadorias, sendo a operação de mera transferência entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte, faz com que a operação seja exatamente aquela prescrita na Súmula nº 166 do STJ.

Ainda que a Súmula nº 166 do STJ não tenha caráter vinculante, não se pode negar que decisões recorrentes vêm sendo emanadas dos tribunais, inclusive superiores. De mais a mais, não se pode compreender que uma operação que não gere qualquer riqueza, como a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, possa vir a ser fato gerador do ICMS. Nesse mesmo sentido, é que o entendimento da chamada *“circulação de mercadorias”* de que trata o fala o art. 155 da Constituição Federal refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de comércio, com a clara finalidade de obter-se lucro, transferindo-se a titularidade. Assim é que o deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa não implica incidência do ICMS, porque não se verifica a imprescindível circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade, inexistindo, portanto fato gerador do ICMS.

Voltando ao caso em apreço, o mérito da questão envolve, em verdade, a apropriação indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações de transferências interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar.

Bem, sendo apropriação de crédito fiscal, o que resta provado nos autos, o próprio contribuinte, de maneira clara, entende que é exigível o ICMS nas operações que deram azo à autuação, justamente porque tal aproveitamento nega a eficácia da Súmula nº 166 para o caso em tela. Em verdade se o entendimento é de que o ICMS nas operações subexame é indevido, não se poderia pensar em aproveitar o crédito sobre tais operações, o que seria um contrassenso.

Assim, uma vez aproveitado o crédito do imposto, a análise recai sobre a possibilidade e o alcance desse aproveitamento, à luz da legislação de regência da matéria. Nessa esteira é que este CONSEF tem decidido recorrentemente no sentido de que não se pode admitir que outros custos além daqueles elencados na legislação possam incorporar a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais. *In casu*, a aplicação da legislação expurga da apuração da base de cálculo do imposto os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível, etc., que não estejam diretamente (em contato) ligados à produção do produto objeto da discussão, mesmo que a discussão perpassasse as transferências entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte.

Assim, ante ao exposto e calcado na conduta típica do Sujeito Passivo, entendo que nenhum reparo merece a Decisão recorrida.

Quanto à desejada inserção do conceito de custo de produção tracejado pela NPC nº 02 da IBRACON, entendo que se pode trazer ao julgamento norma estranha à norma tributária, sobretudo porque para o caso em questão existe norma própria, bem por isso não vejo como aplicar a norma e conceito pretendido pelo Recorrente ao caso em tela.

Quanto ao pedido de redução da multa, vejo que se trata de multa por descumprimento de obrigação principal. Quanto a este quesito, por determinação legal, não cabe a este julgador apreciar tal matéria, pois, é de competência exclusiva da câmara superior deste CONSEF.

Quanto à questão de inconstitucionalidade suscitada pelo Recorrente, também deixo de apreciar por impeditivo legal.

Pelo exposto e com fundamento nas considerações feitas acima, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto para manter inalterada a Decisão Recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0017/10-7**, lavrado contra **VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$270.017,55**, 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, 19 de setembro de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS