

A. I. N° - 2068913061/16-6
AUTUADO - VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO,
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA e JOILSON SANTOS DA FONSECA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 02.08.2017

2^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0112-02/17

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para 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. Indeferido o pedido de diligência e perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 30/01/2016, refere-se à exigência ICMS no valor de R\$859.656,30, mais multa de 60%, imputando ao autuado a seguinte acusação: “*Infração 01 - 01.02.23. Utilizou indevidamente 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*”. Fato ocorrido nos meses de janeiro a dezembro de 2012.

De acordo com a descrição dos fatos, foi efetuada auditoria apenas para o exercício de 2012, tendo apurado base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência de produtos industrializados que foram tão-somente produzidos pelos respectivos remetentes, superior ao estatuído no inciso II do § 4º do artigo 13 da Lei Complementar 87/96 (LC 87/96).

Consta, ainda, que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa 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, acondicionamento ou embalagem, mão-de-obra direta e indireta, depreciação e/ou amortização, manutenção, energia elétrica e térmica, outros custos de produção. Foram expurgadas as seguintes rubricas por não serem parte integrante nem de matéria-prima; nem de mão-de-obra; nem de material secundário; tampouco acondicionamento: depreciação e/ou amortização; manutenção; energia elétrica, térmica etc. e outros custos de produção. Para a correção dessa situação, foram elaborados demonstrativos, os quais foram anexados ao presente processo, tanto em meio físico quanto em meio eletrônico, objetivando permitir o contraditório e a ampla defesa por parte do autuado.

Tempestivamente, o autuado apresentou a defesa de fls. 31 a 59, na qual alega que o débito tributário discutido é indevido, porque os autuantes incorreram em grave equívoco, na medida em que consideraram que o autuado teria inserido no seu preço de transferência outros valores além daqueles previstos na LC 87/1996, quando na verdade esse fato jamais ocorreu.

Assevera que não inseriu na composição do preço de transferência interestadual entre estabelecimentos do mesmo contribuinte quaisquer valores que não representem, efetivamente, o custo que teve em cada etapa do seu processo produtivo, tendo sempre agido tal como disciplina

o artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96, cujo teor transcreveu. Aduz que a legislação do Estado da Bahia limita-se a repetir, no art. 56 do seu Regulamento do ICMS, exatamente o que dispõe a LC 87/96.

Afirma que na ação fiscal foi ignorado o fato de que os produtos fabricados pelo impugnante passam por um complexo processo produtivo, no qual são consideradas diversas variáveis para composição do preço de custo, o qual não está adstrito tão somente à matéria-prima, material secundário, mão-de-obra ou acondicionamento.

Frisa que o conceito de “custo de produção” encontra-se há muito pacificado na Ciência Contábil e na Ciência Econômica consoante se pode verificar do “Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações”, dos Mestres Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke, editados pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras da Universidade de São Paulo (FIPECAFI) um dos Institutos mais respeitados do País.

Também destaca o que dispõem as Normas de Procedimento Contábil nº 02 emitido pelo Instituto Brasileiro de Contabilidade (IBRACON) em abril/1999, acerca do conceito de “custo de produção”. Afirma que o conceito de “custo de produção” (ou custo da mercadoria produzida) foi definido como aqueles incorridos no processo de fabricação, como mão-de-obra indireta, energia, depreciação e manutenção dos edifícios, instalações, máquinas e equipamentos, do custo da direção e administração da fábrica e outros vinculados ao processo produtivo. Diz que, nesse sentido, entende que é possível afirmar, em síntese, que a expressão “custo de produção” comprehende todos os gastos envolvidos no processo, que podem ser específicos, ou seja, valorados em cada unidade produzida, ou ainda, custos gerais, como de manutenção, mão-de-obra e energia, os quais estão vinculados ao processo produtivo, mas cuja identificação com o produto final se faz através do rateio destes custos gerais pelo número total de unidades.

Pontua que segundo os trechos que transcreveu, o “custo de produção” é um conceito afeto ao Direito Privado, relacionado aos institutos das Ciências Contábeis e Ciências Econômicas. Assegura que o preço de transferência utilizado, nas remessas efetuadas do Estado de Sergipe para o Estado da Bahia foi composto exclusivamente pelos custos efetivamente suportados pela empresa no processo produtivo de suas mercadorias, de modo que se afigura completamente ilegal a glosa de créditos de ICMS que ensejou a autuação fiscal ora guerreada, tendo por base suposta violação ao dispositivo do artigo 13, § 4º, II, da LC 87/1996.

Destaca que a norma do artigo 13, §4º, II, da LC 87/1996, procurou definir limites quando da composição do preço (base de cálculo do ICMS) quando da transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo contribuinte, com o único objetivo de não ser possível incluir nesse preço qualquer outro componente que não propriamente um custo, evitando, com isso, se fazer transferências com preço equivalente ao preço final.

Frisa que os autuantes restringem, e muito, o conceito de “custo de produção” na medida em que consideram ilegal a inserção, no preço de transferência, os custos que efetivamente ocorreram, o que não foi refutado nas explicações juntadas ao Auto de Infração. Diz que tomando por base uma interpretação teleológica do art. 13, § 4º, II, da LC 87/1996, o objetivo visado pelo legislador era que incidisse o imposto somente sobre a riqueza gerada com a produção, de forma que o benefício econômico obtido com a comercialização dos produtos fosse tributado pelo Estado de situação da venda.

Menciona que existe um impedimento legal à interpretação dada pelo Fisco Baiano quanto ao que seria o significado do termo “custo de produção”. Afirma que o próprio Código Tributário Nacional define em seu art. 110 que a lei tributária não pode alterar o significado, a definição, o alcance, o conteúdo, os conceitos e as formas do Direito Privado. Afirma que a aplicabilidade do art. 110 do CTN em casos onde houve, por parte da legislação tributária, alteração de conceitos do Direito Privado, é recorrente no Egrégio Supremo Tribunal Federal, consoante ementas de julgados que transcreveu. Diz que se vê claramente que os autuantes acabaram por restringir um conceito de Direito Privado quando excluíram determinados custos do preço de transferência

definido pelo autuado e quando consideraram que aqueles custos não poderiam ser computados no preço, em razão de suposta restrição perpetrada pelo art. 13, § 4º, II, da LC 87/1996.

Diz que abrindo ainda mais o espectro de análise do conceito de “custo de produção” objetivando deixar patente que o Fisco do Estado da Bahia efetivamente utilizou-se de um conceito restritivo do que vem a ser referido instituto, destaca que a legislação federal, Decreto nº 3.000/1999 - Regulamento do Imposto de Renda (RIR), utilizou-se dos conceitos tal como definidos pela Ciência Econômica e Ciência Contábil. Para embasar seu argumento, transcreve o disposto nos artigos 290 e 291 do RIR e, em seguida, afirma que, tanto das Normas de Procedimento Contábil do IBRACON como do Decreto nº 3.000/99, o entendimento consensual é que não se pode entender de maneira restritiva a determinação contida no art. 13, §4º, II, da LC 87/1996, uma vez que não se pode excluir do cálculo de custos de produção os valores que efetivamente foram um custo para a obtenção do produto final. Diz que em questão semelhante à ora discutida, já foi decidida e firmada no Supremo Tribunal Federal a posição de que, para efeito de crédito do ICMS até os produtos intermediários que se consumem no processo de fabricação, como lixas, feltros, etc, devem ser computados no preço da mercadoria.

Transcreve dispositivo da Decisão Normativa (DN) do Conselho de Administração Tributária nº 05/2005 e, mais adiante, assegura que não pairam dúvidas de que o disposto no art. 13, §4º, II, da LC 87/1996 não deve e nem pode ser interpretado restritivamente quanto aos itens que integram o custo da mercadoria produzida face às peculiaridades intrínsecas a cada um dos processos produtivos de cada contribuinte e que, conforme comprovado, não podem ser excluídos da composição do custo da produção. Diz que, por isso, a autuação deve ser julgada improcedente, viabilizando-se o aproveitamento do crédito e impedindo a glosa pretendida pela Fiscalização.

Ao tratar da possibilidade de aproveitamento do crédito fiscal, afirma que a LC 87/96, no seu art. 13, §4º, 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”.

Informa que o Fisco Paulista, com o fito de delimitar o alcance da regra mencionada, fez publicar a Decisão Normativa CAT nº 05/2005, determinando que a base de cálculo nas indigitadas operações deveria corresponder ao custo contábil de produção apurado pelo contribuinte, posto que a LC 87/96, neste quesito, seria meramente exemplificativa, não exaurindo o conteúdo da base de cálculo nas transferências interestaduais.

Menciona que em face dessa interpretação, nasceu a concreta possibilidade de conflitos entre São Paulo e outros Estados. Diz que vive uma insegurança jurídica, quando alguns órgãos administrativos praticam mudanças reiteradas à orientação de determinações normativas, afastando situações já reconhecidas, como no presente caso, da referida Decisão Normativa CAT nº 05/2005 consolidada pelo Estado de São Paulo, acompanhada por alguns outros Estados.

Também entende que há incoerência do próprio Estado da Bahia, em algumas decisões, a exemplo do ACÓRDÃO CJF Nº 0082-12/12, transcrevendo parte do voto discordante. Caso seja mantido o entendimento do fisco, alega que há uma imprescindibilidade de apurar a possibilidade de aproveitamento de crédito das mencionadas rubricas expurgadas, por supostamente não serem parte integrante nem da matéria-prima, nem da mão-de-obra, nem de material-secundário, tampouco de acondicionamento.

Em relação às rubricas expurgadas - energia elétrica, depreciação e/ou amortização, manutenção e outros custos de produção -, alega que se deparou com algumas divergências entre os Tribunais de todo o país diante desse tema, cabendo uma atenção e um questionamento especial quanto à veracidade do entendimento do Fisco do Estado da Bahia. Reproduz decisões de Tribunais e, em seguida, questiona por que o Fisco não considera essencial para o custo de produção, os itens energia elétrica, depreciação e/ou amortização, manutenção e outros custos de produção?

Diz que no presente caso, não há que se falar na matéria-prima final, ou seja, na fabricação do cimento. Explica que o cimento “É formado por uma mistura de argila e calcário (rocha de carbonato de cálcio), que por sua vez é levada ao forno a uma temperatura de 1450°C, onde fica até os dois elementos se fundirem”, segundo o químico Carlos Eduardo Tango, do Instituto de Pesquisas Tecnológicas (IPT), em São Paulo.

Indaga: Como obter o produto final, razão da existência da empresa, se não contar com a energia elétrica dentro da fábrica para fundir os elementos citados? Como poderia gerar o produto, sem a utilização do forno de alta temperatura, ou mesmo revestir o produto com as devidas embalagens, sem a utilização das máquinas necessárias? Como dar continuidade ao processo industrial sem prestar a manutenção do seu maquinário, rubrica que, se ausente, pode paralisar o processo fabril gerando perdas imensuráveis?

Quanto à “Depreciação e/ou Amortização”, alega que, como tantas outras pessoas jurídicas que atuam no mesmo ramo do impugnante, estas sofrem a referida depreciação ou desvalorização sendo este o custo ou a despesa decorrente do desgaste ou da obsolescência dos ativos imobilizados, a exemplo máquinas, veículos, móveis, imóveis ou instalações. Diz que ao longo do tempo, com a obsolescência natural ou desgaste com uso na produção, os ativos vão perdendo valor, e essa perda é apropriada pela contabilidade até que esse ativo tenha valor reduzido a zero. Aduz que a depreciação do ativo imobilizado assim como a amortização diretamente empregada na produção será alocada como custo.

Informa que traz questionamentos irrefutáveis, possibilitando que se analise o processo de composição do produto até sua conclusão, atrelado à imprescindibilidade da energia elétrica neste processo, assim como a manutenção, depreciação e/ou amortização, necessárias ao seu processo produtivo, constituindo desta forma, custos componentes da base de cálculo do ICMS.

Diz que após extensa análise sobre os cálculos realizados pelo Fisco, constatou que houve um arbitramento na composição dos valores para efetuar os cálculos conclusivos, tais quais: fato gerador, base de cálculo, custo-de-produção, matéria-prima, entre outros.

Ressalta que os valores que compõem os cálculos apresentados pelo Fisco, não foram em sua totalidade discriminados. Questiona a origem dos valores expostos, afirmando que diante da análise interna da empresa, juntamente com a tabela de abertura de custos, demonstrativos de cálculos, e relação de custo de transferências de fábrica, constatou algumas divergências quanto aos valores utilizados pelo Fisco.

Afirma que por se tratar de matéria que não diz respeito somente à Ciência Jurídica, entende que neste caso, cabe a realização de diligência com auxílio de um *expert* para que possa descortinar o tema no que tange à prova de que o preço de transferência praticado pelo impugnante é composto exclusivamente de custos oriundos do seu processo industrial. Diz que é necessário se aclarar a natureza dos valores que compuseram o preço de transferência praticado pelo impugnante. Assegura que não resta dúvida acerca da necessidade de produção de prova pericial, requer, desde já, que seja deferido o pedido efetuado, para que se possa melhor esclarecer e dirimir quaisquer dúvidas existentes acerca do tema em apreço.

Em relação à multa indicada na autuação, tece considerações sobre o princípio da vedação ao confisco, encartado no art. 150, inc. IV, da Constituição Federal. Aduz que são diversos os precedentes do Supremo Tribunal Federal em que se estatui a aplicabilidade do princípio às multas tributárias por inadimplemento, sendo este o entendimento mais acertado dentro da perspectiva da teoria do Direito Tributário, que deve ser regida, precípua mente, pelo princípio da capacidade contributiva.

Afirma que no presente Auto de Infração a multa se reveste de caráter flagrantemente confiscatório, posto que fixada no percentual de 60%. Requer a minoração da multa aplicada, para que, na eventualidade de se entender pela procedência da autuação, determine sua diminuição a um patamar razoável, assim considerado não superior a 10% (dez por cento) sobre o valor do débito.

Por fim, o defendantre requer seja o presente Auto de Infração julgado improcedente. Pede que as intimações aceca dos feitos sejam realizadas em nome dos patronos que subscrevem a defesa, no endereço que declina. Protesta pela produção de todas as provas em Direito admitidas, especialmente prova pericial, conforme razões de defesa.

Os autuantes prestaram a informação fiscal conforme fls. 103 a 140 dos autos.

Nas considerações iniciais, esclarecem que o objetivo da informação fiscal é procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS na hipótese de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação, de modo que, didaticamente, se compreenda os lindes da controvérsia instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal.

Afirma que para uma construção lógica sobre a questão objeto deste Processo Administrativo Fiscal, é imprescindível analisar as diversas nuances que envolvem essa matéria, a começar pelo veículo normativo que o legislador deve utilizar para se encontrar ou apurar o valor monetário objeto de tributação nessas situações.

Transcrevem o art. 155, § 2º, XII, “i”, e art. 146, III, “a” e “b”, da Constituição Federal e dizem que em obediência ao contido na Carta Magna, a LC 87/96, no art. 13, § 4º, 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.

Entendem que se pode concluir, sem resquício de dúvidas, que a lei complementar listou (fixou) os elementos de composição do valor tributável para efeito do ICMS, ou seja, definiu e elegeu os elementos de custos de produção que devem ser somados para se encontrar a base de cálculo do ICMS nessas operações. Dizem que em função da clareza da dicção do texto normativo inserto na referida Lei Complementar, não escapando, portanto, a qualquer tipo de interpretação ampliativa, a legislação do Estado da Bahia, por exemplo, tanto na Lei instituidora do ICMS de nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, quanto no Regulamento do ICMS do Estado da Bahia (art. 56, V, “b”), traz essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da LC 87/96. Afirmam que não é possível duvidar do acerto dos legisladores estaduais que assim atuaram, em face da clareza com que se apresenta a redação da norma esculpida no inc. II do §4º do art. 13 da LC 87/96.

Registram que as empresas que transacionam em mais de um Estado não podem olvidar da compreensão do real sentido e alcance da regra prevista no art. 13, §4º, II da LC 87/96, para não destacar ICMS a mais (quando da emissão das notas fiscais de transferências interestaduais) e recolher aos cofres do Estado de origem valor maior que o devido, pois, no conjunto das operações entre os mesmos titulares e em decorrência do princípio constitucional da não-cumulatividade, o contribuinte sempre pagará o mesmo valor de imposto. Se pagar imposto a menos para qualquer ente tributante, possíveis implicações financeiras poderão ocorrer, haja vista que o Fisco tenderá a utilizar os meios ao seu alcance para ter de volta o que lhe pertence.

Comentam sobre o papel da lei complementar no campo do ICMS; da mais adequada interpretação acolhida pelo CTN – Código Tributário Nacional; bem como do que está disposto na Ciência Contábil, nas legislações dos Estados, na doutrina e na jurisprudência dos tribunais administrativos e judiciais.

Reproduzem os termos da imputação fiscal e as informações prestadas na descrição dos fatos, salientando que em nenhum momento, foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal. Dizem que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa 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: valor da matéria-prima total; material secundário ou indireto; acondicionamento ou embalagem; mão-de-obra (direta e indireta). Também informam 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: Depreciação e/ou amortização; Manutenção; Energia (elétrica, térmica etc.); Outros custos de Produção

Dizem 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. Citam decisões deste CONSEF sobre os aspectos relacionados à matéria em questão, transcrevendo as ementas. Afirmam que a Lei Complementar no 87/96, em seu art. 13, § 4º, 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". 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, concluindo que o comando contido no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo (além dos elencados anteriormente). Dessa forma, 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.

Com relação ao frete, esclarecem que a cláusula CIF é, juridicamente falando, inaplicável às transferências, pois não existem as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador (pessoas jurídicas distintas). Dizem que o valor (despesa com frete - CIF), quando incluído na base de cálculo objeto das transferências, também foi expurgado, não foi considerado para fazer parte da base de cálculo prevista no citado art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, pois não diz respeito a custo de produção e sim a uma despesa operacional para a realização da operação de transferência do produto já fabricado.

Transcrevem posicionamento da doutrina em relação ao tema em questão, inclusive, quanto à interpretação dos diversos dispositivos constitucionais que estabeleceram reserva de matéria à disciplina da Lei Complementar, considerando que a CF/88 reservou para a Lei Complementar a tarefa de fixação e de definição da base de cálculo do ICMS. Dizem que o exame dos estudos doutrinários revela-se bastante expressivo no ponto de suprir a lacuna deixada pelo legislador infraconstitucional, assim como para facilitar a percepção dos termos ou expressões utilizadas pela LC 87/96 (art. 13, §4º, II).

Salientam que o instituto de direito privado é “importado” pelo direito tributário, com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações. Aduzem que a compra e venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente etc. têm conceitos postos no direito privado, que ingressam na cidadela do direito tributário sem mudar de roupa e sem outro passaporte que não o preceito da lei tributária que os “importou”. Dizem que se pode inferir que se o direito tributário, através da LC 87/96 por permissão explícita da Carta Maior, tivesse a intenção de alterar a identidade do instituto da Ciência Contábil ou de direito privado (especificamente com relação à definição do que seja matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento), teria que fazê-lo de modo expresso para poder surtir e operar os efeitos fiscais.

Frisam que o exame dos estudos doutrinários revela-se bastante expressivo no ponto de suprir a lacuna deixada pelo legislador infraconstitucional, assim como para facilitar a percepção dos termos ou expressões utilizadas pela LC 87/96 (art. 13, §4º, II). Dizem que a importância do estudo desta matéria reside no fato de que, em trabalho realizado pelo Fisco da Bahia (não divulgado por força do sigilo fiscal), foi constatado que a maioria das empresas, nas operações de entradas de mercadorias industrializadas em transferência interestadual, faz a inserção da parcela do frete denominado “frete CIF” quando da composição da base de cálculo do ICMS, pois está consignada nas notas fiscais das empresas remetentes a expressão “frete pago pelo emitente” (código “1”), i.e., o valor do frete está incluso no “preço” da mercadoria.

Afirmam que esse procedimento adotado pelas empresas não tem amparo legal e, da mesma forma, não é o mais adequado tecnicamente, pois, pela Ciência Contábil, a parcela desse frete

não é elemento de 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.

Voltam a mencionar que os elementos de custo formadores da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 estão claramente identificados: 1) matéria-prima (materiais de produção principais); 2) materiais secundários (materiais de produção suplementares ou secundários); 3) Acondicionamento (material de embalagem); e 4) Mão-de-obra (direta e indireta). Dizem que estes seriam sem sombra de dúvida os quatro elementos de custo de produção que, somados os seus valores, formaria a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência de produtos industrializados. Os demais componentes do custo de produção ficariam excluídos dessa base de cálculo por imposição taxativa da LC 87/96.

Quanto à energia elétrica, dizem que é necessário enfatizar que o STJ, em vários julgados, reafirmou a orientação e 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”. Asseveram que 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.

Concluem que as várias concepções teóricas existentes sobre o tema, nos leva ao mesmo ponto comum: que energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação etc. não são enquadráveis pela Ciência Contábil nos elementos de custo denominados de matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento.

Apresentam o entendimento de que há impropriedades na legislação do Estado de Minas Gerais (art. 43, §2º, incisos I do a IV do Regulamento ICMS). Dizem que na mencionada legislação encontramos a estranha figura da “mão-de-obra tecnológica” que corresponde aos 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. O mesmo ocorre com relação ao conceito de “acondicionamento”, onde o citado Regulamento prescreve que o mesmo corresponde aos “custos diretos e indiretos necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica”.

Também entendem que há impropriedades na legislação do Estado de São Paulo (Decisão Normativa CAT Nº 05, de 15/06/2005). Informam que um reduzido número de unidades federadas já enfrentou o tema objeto deste lançamento, e os Estados da Bahia, Paraná e Minas Gerais são considerados exceções. Transcrevem acórdãos de Conselhos de Contribuintes, Tribunais Regionais e Tribunais Superiores, citando, ainda, Parecer da Procuradoria Fiscal da Procuradoria Geral do Estado da Bahia.

Sobre a Instrução Normativa 52/13, dizem que é conhecimento de todos que as Portarias, em algumas situações, e as Instruções Normativas são normas complementares ao Decreto. Afirma que a mencionada Instrução Normativa esclarece a matéria disciplinada, e que se trata de norma expressamente interpretativa.

Quanto à multa aplicada, dizem que a auditoria realizada obedeceu literalmente ao contido na Instrução Normativa 52/13. Fazem alusão ao disposto nos artigos 100, 106, I, e 96, todos do CTN, e, em seguida, afirma que cabe ao CONSEF apreciar a dispensa da penalidade indicada na autuação à luz dos citados dispositivos do CTN.

Nas considerações finais, os autuantes dizem que a questão debatida neste PAF 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. Aduzem que é vedado às legislações ordinárias dos Estados

(como o fizeram São Paulo e Minas Gerais, via Decisão Normativa e Decreto, respectivamente) ampliarem a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para outras unidades da Federação, pois estarão violando o disposto no artigo 155, § 2º, XII, “I”, (para o ICMS), bem como no art. 146, III, “a”, (para todos os impostos), ambos da CF/88, combinado com o art. 13, §4º, II, da LC 87/96. Concluem que não pode um ente político utilizar o seu poder de império para alterar a base de cálculo do ICMS ao seu talante, sob pena de grave ofensa ao pacto federativo, principalmente nas operações interestaduais tratadas neste modesto trabalho. A título ilustrativo, apresentam rol de pagamentos efetuados pelo deficiente na anistia ocorrida em 2013, ressaltando que a CIMESA é a empresa que foi sucedida pela Votorantim. Finalizam pedindo a procedência do Auto de Infração.

VOTO

Conforme já relatado, o Auto de Infração em epígrafe trata da exigência de ICMS, pela 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.

Não ação fiscal, os autuantes efetuaram o estorno de crédito de ICMS na forma da LC 87/96, em virtude de a base de cálculo do imposto utilizada nas transferências de produto industrializado, cimento oriundo do Estado de Sergipe, para filial localizada na Bahia ser maior que a prevista no art. 13, § 4º, II, da mencionada Lei Complementar.

Indefiro a solicitação de perícia ou de diligência com base no art. 147, I e II, do RPAF/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide, bem como a matéria em análise não depende de conhecimentos especiais de técnicos. Além disso, observo que a matéria em lide trata de fato que está vinculado a livros ou documentos fiscais que estão na posse do autuado e, cuja prova, poderia ter sido trazida aos autos na defesa.

Adentrando ao mérito da lide, observo que o autuado em sua defesa alega que o preço de transferência utilizado nas suas remessas efetuadas do Estado de Sergipe para o Estado da Bahia foi composto exclusivamente pelos custos efetivamente no processo produtivo de suas mercadorias, de modo que se afigura completamente ilegal a glosa de créditos de ICMS que ensejou a lavratura do Auto de Infração.

De acordo com o art. 155, § 2º, XII, “I”, da Constituição Federal, cabe à lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre. Dessa forma, ao tratar da base de cálculo nas saídas interestaduais de mercadorias para estabelecimento de uma mesma empresa, a Lei Complementar nº 87/96, no seu art. 13, § 4º, assim 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:

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.

Tendo em vista que o caso em análise trata de crédito fiscal relativo às operações interestaduais envolvendo produtos industrializados, transferidos para filiais localizadas neste Estado, aplica-se ao caso em comento o disposto no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, acima reproduzido. Desse modo, o levantamento fiscal foi realizado no sentido de apurar se a base de cálculo estava de acordo com o estabelecido no citado art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, ou seja, se a base de cálculo utilizada nas transferências interestaduais relacionadas na autuação correspondia ao custo da mercadoria

produzida, assim entendida como sendo a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

O defensor que também alegou que os valores que compõem os cálculos apresentados pelos autuantes não foram discriminados em sua totalidade. Questiona a origem dos valores expostos, afirmando que diante da análise interna da empresa, juntamente com a tabela de abertura de custos, demonstrativos de cálculos e relação de custo de transferências de fábrica, tem algumas divergências quanto aos valores utilizados pela Fiscalização, contudo, o defensor não indica quais foram essas alegadas divergências.

Nesse ponto, saliento que a ação fiscal foi desenvolvida com base em planilha de custo de produção apresentada pelo próprio autuado, na qual constavam os itens que integraram o custo de produção. A partir desses dados, foi efetuado o expurgo das parcelas relativas a depreciação e/ou amortização, manutenção, energia (elétrica, térmica etc.) e outros custos de produção, conforme descrição dos fatos, constante deste Auto de Infração. Foi elaborado o demonstrativo “Estorno de Crédito - Custo de Transferência - Fábricas - Produção do Estabelecimento - 2012” (fls. 08/09, por amostragem) e CD à fl. 06 com a integralidade dos demonstrativos, apurando-se, assim, o valor do crédito utilizado a mais pelo autuado.

Não há como se aplicar ao autuado o entendimento da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, externado por meio da Decisão Normativa CAT-5, de 15/06/2005, haja vista que se trata de um ato normativo específico daquele Estado, sendo que essa citada decisão não possui o condão de modificar o expressamente disposto na LC 87/96. As normas complementares e a legislação tributária estadual devem estrita obediência às regras estabelecidas na Constituição Federal e na Lei Complementar (LC 87/96), a qual relaciona de forma taxativa os elementos constitutivos da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais.

Da análise efetuada a partir do texto constitucional, passando pela lei complementar, que traça as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à coerência do ordenamento jurídico nacional, não há dúvida que a base de cálculo nas saídas interestaduais de mercadorias, oriundas de estabelecimento industrial, para outro estabelecimento da empresa está disposta no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96, *in verbis*:

Art. 17. A base de cálculo do imposto é:

[...]

§ 8º Na saída de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado em outra unidade da Federação 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;

Na hipótese de o remetente dos produtos destacar o ICMS em valor superior ao previsto na legislação, o estabelecimento destinatário deve utilizar o imposto calculado corretamente, sob pena de glosa, uma vez que o ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias dentro do limite legalmente estabelecido, conforme prevê o art. 93, § 5º, II, e art. 97, VII, do RICMS-BA/97, e art. 309, §7º, do RICMS-BA/12.

Efetivamente, não se pode dizer que a apuração dos custos efetuada pela empresa remetente do produto que foi transferido esteja incorreta do ponto de vista contábil. Contudo, no caso em exame, para fins de fixação da tributação na origem e no destino do produto em questão, a legislação estabelece uma base de cálculo própria, que prevê apenas os componentes listados no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, ou seja, a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, cabendo, devendo-se calcular o imposto sobre estas parcelas nas operações interestaduais, relativas a transferências entre estabelecimentos da mesma empresa.

Ressalto que a matéria discutida neste Auto de Infração já foi objeto de algumas decisões deste CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJF Nº 0351-12/13, CJF Nº 0404-11/13, CJF Nº 0493-13/13 e CJF Nº 0231-12/12. Assim, tomo como parâmetro as decisões das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nas quais foi apresentada a conclusão de que a base de cálculo nas transferências interestaduais de produtos fabricados pelo remetente deve se restringir ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento nos termos do art. 13, § 4º, II, da LC Nº 87/96, não admitindo nenhum outro tipo de custo, diante da interpretação literal do referido dispositivo.

A exigência fiscal consubstanciada no presente Auto de Infração está lastreada nos dispositivos legais citados neste voto, encontrando-se em consonância com os princípios constitucionais, inclusive em relação à não-cumulatividade do ICMS. Assim, concluo pela subsistência da autuação, pois restou comprovado que o estabelecimento remetente proporcionou ao destinatário (autuado) um crédito fiscal maior do que o previsto na legislação, o que constitui um crédito fiscal indevido de acordo com a legislação adrede citada.

Em relação à multa indicada na autuação, não vejo como aplicar ao caso em tela o disposto nos artigos 100, 106, I, e 96, todos do CTN, como foi citado pelos autuantes na informação fiscal, uma vez que a autuação está fundamentada na Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, vigente à época dos fatos, a qual está em perfeita consonância com a Lei Complementar 87/96.

Saliento que não há como se aplica ao caso em tela o disposto no §7º do art. 42, da Lei nº 7.014/96, pois a multa indicada na autuação é decorrente de descumprimento de obrigação tributária principal e, portanto, a análise de tal pedido está além das competências das Juntas de Julgamento Fiscal deste Conselho de Fazenda.

Pelo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **2068913061/16-6**, lavrado contra **VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$859.656,30**, 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, 18 de julho de 2017.

JOSÉ CARLOS BACELAR - PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA - JULGADOR