

PROCESSO - A. I. Nº 206891.3034/16-9
RECORRENTE - ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A. (CIMENTO NASSAU)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ETADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JF nº 0062-03/17
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 28/11/2018

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJE Nº 0281-11/18

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, quando o remetente for o estabelecimento fabricante, caso dos autos, 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. Razões recursais insuficientes à reforma da Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário impetrado pela Recorrente ante o julgamento proferido pela 3ª JF de relação ao Auto de Infração, lavrado em 25/08/2016 e dado ciência em 27.09.2016, através o Acórdão JF nº 0062-03/17, impondo o pagamento de ICMS no valor de R\$238.875.47, acrescido da penalidade de 60%, com base no que determina o artigo 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, referente à seguinte infração:

Infração 01 – 01.02.23

Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federativa de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

Trata-se de ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL DE ICMS em decorrência de ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO do ICMS nas operações de ENTRADA POR TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL, tudo em conformidade com detalhamento efetuado no próprio corpo do Auto de Infração.

Em face do exposto na peça defensiva apresentada pela Recorrente e as informações prestadas pelos autuantes, assim se manifestou a 3ª JF:

Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constato que os autuantes lavraram o Auto de Infração em tela para constituir o crédito tributário referente ao ICMS, em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal, em função de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade Federada de origem, em montante superior àquele estabelecido em Lei Complementar.

Observe que a Fiscalização destacou, entre outros pontos, que: O presente trabalho tem amparo nas decisões deste Conselho de Fazenda do Estado da Bahia (CONSEF), que, no caso presente, diz respeito à verificação da base de cálculo (custo da mercadoria produzida) nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados (em outras unidades da Federação) que foram fabricados exclusivamente pela empresa, através dos estabelecimentos remetentes, e transferidos para a filial localizada neste Estado.

Por força de disposição constitucional (artigos 155, § 2º, XII, ‘i’, e 146, III, ‘a’), a Lei Complementar 87/96, através do art. 13, § 4º, II, prescreve que nessa situação, a base de cálculo deve corresponder aos custos da mercadoria produzida, que equivalem à soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. A LC 87/96 dá amparo à Lei 7.014/96 (art. 17, § 7º, II) que, por sua vez, respalda o disposto no art. 310, § 7º do RICMS/2012, que exige a glosa de crédito fiscal decorrente de base de cálculo a mais, nas

situações aqui tratadas. Nesse diapasão, conclui-se 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, (matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento).

O defendente suscitou ilegitimidade ativa, sob a alegação de ter os Autuantes exercido procedimento de fiscalização em outro Estado, e supostamente extrapolado seu espaço territorial. Verifico que esta alegação não corresponde aos fatos aqui em análise. Vejo que o estabelecimento autuado localizado no Estado da Bahia comercializa mercadorias produzidas no Estado de Sergipe no seu estabelecimento matriz. No intuito de verificar se a base de cálculo das operações de transferências realizadas entre os estabelecimentos do mesmo titular encontrava-se em conformidade com o estabelecido em Lei Complementar, a fiscalização requisitou e fez uso de dados contidos na contabilidade do estabelecimento matriz, localizado no Estado de Sergipe.

A Lei Complementar, por ser lei nacional, abarca todos os estabelecimentos localizados no território nacional, que a ela se submetem, logo o procedimento fiscal encontra-se legitimado e não configura uma extrapolação de territorialidade.

Ademais, a ação fiscal empreendida fundamentou-se nas normas do Estado da Bahia, que estão amparadas pela Constituição Federal (art. 155, § 2º, XII, “i” e 146, III, “a”) que estabeleceu competências aos Estados para instituir o ICMS e o disposto no art. 146, III, “a” do mesmo diploma legal, determina que cabe à Lei Complementar estabelecer normas gerais, em relação aos fatos geradores, base de cálculo e contribuinte. Foram aplicadas as regras previstas no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar (LC) 87/96, em consonância com a Lei Estadual (7.014/96), cujas regras são aplicáveis em todo território nacional, o que confere legitimidade à ação fiscal. Ocorre que o imposto exigido pertence ao Estado da Bahia, e a fiscalização não se deteve em fiscalizar o recolhimento regular de tributo devido ao Estado de Sergipe.

O defendente arguiu que a fiscalização baiana teria cometido equívocos na apuração da matéria tributável, visto que não teria excluído do valor constante de cada nota fiscal os valores de frete e do próprio ICMS para determinar o valor do custo da mercadoria produzida. Disse ainda, que a metodologia utilizada pelo autuantes para aferir o custo unitário do cimento produzido, não corresponderia ao custo referenciado pela LC nº 87/96.

Não acolho esta alegação defensiva, pois, como destacou a equipe de Autuantes, os valores que compuseram a base de cálculo do imposto aqui exigido foram obtidos de planilhas a respeito de seu processo produtivo, elaboradas pelo próprio Autuado. O levantamento fiscal fls.11/25, o CD devidamente entregue ao autuado fls.10/11, contém os demonstrativos que consolidam valores relativos a matéria prima, material secundário, embalagens (acondicionamento) e o valor da mão de obra (custo de pessoal e encargos sociais) informados no livro Razão Analítico. Depois da apuração do custo de produção unitário, este valor foi confrontado com a base de cálculo consignada em cada nota fiscal de transferência, determinando a diferença entre o valor previsto no art. 13 § 4º, inciso II da LC 87/96 e o que foi consignado a maior, de acordo com o demonstrativo Estorno de Crédito – Custo de Transferência, aplicando-se a alíquota interestadual prevista na legislação sobre a diferença apurada para calcular o valor do crédito utilizado a mais do que aquele que seria de direito.

Dessa forma, não pode ser acolhida a preliminar de nulidade requerida pela defesa, pois não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, visto que os autuantes expuseram com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreve as infrações, fundamentando com a indicação dos fatos, normas e documentos, bem como, de seus dados, indicando assim, o supedâneo jurídico. Não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados pelos aspectos abordados na impugnação, bem como pela narrativa dos fatos e correspondente infrações imputadas.

No mérito, o Auto de Infração foi lavrado para exigir ICMS em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal do imposto, nas operações interestaduais com base de cálculo em valor superior à estabelecida em Lei Complementar, Convênios ou Protocolos.

Neste caso, a Constituição Federal atribui à Lei Complementar, papel importante na apuração dos valores do ICMS, estando previsto no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar 87/96, in verbis:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

(...)

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento;

Da análise efetuada a partir do texto constitucional, passando pela Lei Complementar, que traçam as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à coerência do

ordenamento jurídico nacional, entendo que a base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, § 8º, inciso II da Lei nº. 7.014/96:

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;

Por se tratar de crédito fiscal relativo às operações interestaduais envolvendo produtos industrializados, transferidos para filial localizada neste Estado, aplica-se o disposto no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, reproduzido. Portanto, observo que o levantamento fiscal foi realizado no sentido de apurar se a base de cálculo estava de acordo com o estabelecido na citada Lei Complementar 87/96, ou seja, o custo da mercadoria produzida, assim entendido como, a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.

Com relação a exclusão de valores referentes ao frete, a cláusula CIF é inaplicável às transferências, pois não temos as figuras do remetente-vendedor, e do destinatário comprador (pessoas jurídicas distintas). Ademais, os autuantes informaram que este valor, quando incluído na base de cálculo objeto das transferências, foi expurgado, não sendo considerado para fazer parte da base de cálculo do ICMS, porque não diz respeito a custo de produção, e sim a uma despesa operacional, para a realização da operação de transferência do produto já fabricado.

Quanto ao princípio da não-cumulatividade, a própria Lei Complementar 87/96, estabelece os critérios como a transferência ocorrerá, de sorte que seja respeitada toda a sistemática pensada para o ICMS, o que o fez através do art. 13, §4º, II da LC 87/96, reproduzido no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96 (ICMS/BA), e que deve ser cumprido pelo sujeito passivo.

Desse modo verifica-se que a ação fiscal calcada nos dispositivos legais supracitados encontra-se em perfeita consonância com os preceitos da não-cumulatividade do ICMS, não tendo tal alegação força para elidir a exigência fiscal.

Cabe registrar que o comando contido no artigo 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96 é específico e taxativo, não admite nenhum outro tipo de custo além dos elencados, por uma questão de política tributária entre os entes Federados. Logo, outros custos relativos, por exemplo, a manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia elétrica, combustível, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, conforme constante do lançamento tributário realizado.

Assim, nas operações de transferências de mercadorias produzidas em um Estado e remetidas para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, localizado em outra unidade da Federação, o tratamento a ser dispensado necessariamente deve ser aquele previsto na Lei Complementar.

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 dentro do limite legal estabelecido, consoante previsto no artigo art. 310, § 7º do RICMS/2012, sendo que, agindo da maneira como a autuada vem se pautando, impõe-se ao Estado da Bahia a absorção de um crédito fiscal superior àquele efetivamente devido, devendo adequar-se a tais artigos regulamentares que assim regem a matéria.

Nesta toada, não restam dúvidas de que se o remetente destacou ICMS em valor superior ao devido por ocasião da realização de operação de transferência de mercadorias em operações interestaduais, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o imposto devidamente destacado na nota fiscal, só pode gerar crédito ao destinatário das mesmas, respeitando-se o limite legal estabelecido.

Em suma, nas operações de transferências de mercadorias, entre o estabelecimento fabricante remetente e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, segundo dispõe o inciso II do § 4º do art. 13 da LC 87/96.

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

Assim, 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.

Cabe registrar que a matéria objeto do presente lançamento de ofício já foi exaustivamente debatida por este órgão julgador, inexistindo qualquer discordância quanto ao entendimento de que a Lei Complementar nº 87/96 de forma expressa e restritiva determina qual a base de cálculo a ser aplicada nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, podendo citar inúmeras decisões deste órgão, a exemplo dos Acórdãos nº C/JF 0239-02/12, C/JF 0231-12/12 C/JF 0289-12/12 e C/JF 0196-12/10.

Dessa forma, concluo pela subsistência da autuação, tendo em vista que foi apurado que o estabelecimento remetente proporcionou ao destinatário (autuado) um crédito fiscal a ser utilizado, maior do que o previsto na legislação, o que constitui um crédito fiscal indevido de acordo com o disposto no art. 310, § 7º do RICMS/2012.

No que diz respeito às multas e juros, estão legalmente previstas na legislação tributária estadual, e quanto à alegação de inconstitucionalidade dos atos normativos ou leis estaduais, cabe consignar que este órgão não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como não lhe cabe competência para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167, I do RPAF/BA.

Em relação à alegação da defesa, de inconstitucionalidade do percentual da multa aplicada de 60%, visto que a mesma foi fixada em patamares que tornam sua cobrança confiscatória, verifico que não pode ser acatada. Observo que a sua aplicação pelo descumprimento da obrigação principal neste processo é prevista em dispositivo legal, sendo que as alegações concernentes ao seu caráter confiscatório não devem ser apreciadas, em face do disposto no artigo 167, inciso I, do RPAF/99.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Ciente da decisão proferida pela 3ª JF, inconformada, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário, fls. 192/204, onde busca desconstituir a infração que lhe foi cometida.

Iniciando sua peça recursiva a Recorrente faz referência ao Acórdão, transcrevendo-o, para, em seguida, fazer um breve relato da empresa e sua atividade empresarial, destacando que tem sua sede no Estado de Sergipe, onde produz produtos que são comercializados por suas filiais, informando que as transferências efetuadas para sua filial no Estado da Bahia foram devidamente acobertadas por documentação idônea, tendo, corretamente, calculado os tributos incidentes, lançados nas notas fiscais correspondentes e recolhido os tributos devidos nestas operações.

Destaca que sua filial no Estado da Bahia, ao receber as mercadorias transferidas, registra-as em seus livros fiscais e, dentro do que determina a legislação, faz uso do crédito destacado nas notas fiscais de origem, com base no princípio da não comutatividade do ICMS.

Sequenciando relata o trabalho de fiscalização executado pelos autuantes ao se deslocarem para o Estrado de Sergipe com o objetivo de efetuar levantamentos de custos e ao fim lavrar autuação objeto do presente processo, que resultou em suposta apuração de avaliação errônea na determinação do preço de transferência entre o estabelecimento Matriz (Sergipe) e o estabelecimento filial (Salvador), o que resultaria em determinação da base de cálculo inferior à utilizada pela Recorrente.

Com relação a esta atividade dos autuantes, destaca:

*De fato, a fiscalização baiana resolveu examinar a tributação do ICMS normal ocorrida fora do seu espaço territorial – cuja obrigação decorrente **tem como credor o Estado de Sergipe – para verificar se estava correta ou não, em face da base de cálculo adotada para quantificação do tributo.***

Destaca mais ainda a Recorrente:

*Nesse desiderato, afirmou a autoridade lançadora que, com base no Livro Razão Analítico, comparativamente com o exame das notas fiscais emitidas no período de 2012 a 2015, teria constatado que a base de cálculo do ICMS adotada estava em desacordo com a legislação – isto é: em valor superior àquela que seria correta – **cujas consequências acarretou recolhimento do imposto a maior para o Estado de Sergipe em desfavor do Estado da Bahia.***

*Entretanto, dada à impossibilidade de fazer lançamento de crédito tributário **na modalidade de ICMS Normal contra estabelecimento situado fora do seu espaço territorial, se entendeu por fazer glosa de crédito do tributo***

no estabelecimento destinatário, situado no Estado da Bahia.

Ao comentar o suporte legal adotado pelos autuantes, a Lei Complementar 87/96, artigo 13, Parágrafo 4º, para sua apuração, contesta a mesma sob a alegação de que teriam ocorrido dois equívocos, ao não serem levadas em consideração:

- i) não excluiu do valor constante de cada nota fiscal os valores de frete e do próprio ICMS para determinar o valor do custo da mercadoria produzida, como base de cálculo do ICMS;*
- ii) o custo apurado através do balanço patrimonial e demonstrações financeiras, mediante divisão do valor total anual pela quantidade de cimento produzida, não corresponde ao custo parcial a que se refere à LC n.º 87/96, mas ao custo total que, além de matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, compreende outros componentes tais como exaustão, depreciação, amortização, etc.*

Referência a Recorrente que, em realidade, o presente processo prende-se ao recolhimento do tributo, não no seu valor total, mas o fato de os autuantes não entenderem como devido ao Estado de Sergipe a parcela que lhe foi destinada, sob a alegação que, pela forma como foi procedida pela Recorrente, restaria prejudicado o estado da Bahia, o que configura formas diferentes de apuração nas legislações dos dois Estados.

Considera a Requerente que a fiscalização efetuada não tendo participação do Estado de Sergipe, que deveria intervir como parte interessada, torna-se eivada de nulidade, sobretudo *por não apenas por ter sido desenvolvida por autoridade incompetente, mas por ausência de materialidade, entendida como evento ocorrido fora do espaço territorial (âmbito de validade) das normas baixadas pelo Estado da Bahia.*

Em sequência, a Recorrente descreve a forma pela qual os autuantes chegaram às suas conclusões:

- i) fez levantamento de todas as notas fiscais emitidas no período considerado e*
- ii) elaborou mapa demonstrativo do custo do estabelecimento Matriz, situado em Sergipe.*

Em seguida, fez o confronto entre os valores das bases de cálculo praticadas e o custo apurado e encontrou as diferenças de valores – igualmente demonstradas na citada listagem – sendo o resultado daí encontrado o valor que serviu para glosa dos créditos do ICMS e o estorno do crédito na escrita fiscal do estabelecimento filial – valor principal do Auto de Infração.

Desta forma, os autuantes chegaram a um custo médio de R\$2,61, por unidade de 50 quilos, salientando que neste preço estão incluídos o frete e o próprio tributo, ao que comenta a Requerente sobre as opções que poderiam ser utilizadas para se chegar ao custo pretendido, afirmando que, por qualquer uma das duas chegar-se-ia ao mesmo valor.

Destaca a Requerente que em não procedendo como determina a própria LC 87/96, no artigo 13, Parágrafo 1º, ou seja, excluir o ICMS da sua própria base, da qual faz parte, o resultado do custo apurado resta distorcido, sendo este o motivo da diferença encontrada pelos autuantes, afirma.

Relata ainda a Requerente que ao utilizar os dados do livro Razão para apuração do preço de transferência, incorrem os autuantes em erro por não atender à sistemática legal, AL em de não refletir a realidade dos fatos.

Como prova de reconhecimento do que afirma não ser procedente a autuação, transcreve acórdão da 1ª JF sobre o Processo nº 089599.0004/02-0, em sua ementa, descrevendo a improcedência da autuação (similar à do presente processo), destacando no VOTO:

Este Auto de Infração diz respeito 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, convênio ou protocolo, nos exercícios de 1997 a 2000, sendo os valores apurados com base em arquivos em meio magnético e levantamento nos livros contábeis (Razão, Diário), balanço e demonstrações financeiras, relativamente a dois tipos de cimento.

...

Ocorre que, pelos elementos constantes nos autos, não foi provado que a empresa tivesse cometido a infração que lhe foi imputada. O fisco baseou-se em elementos impróprios para comparação dos custos de produção com os valores das transferências. Está patente que a auditoria se baseou nos custos totais de produção, não

observando que, nos termos do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96 – regra esta reproduzida no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96 – na mensuração do custo, no caso em exame, devem ser levados em conta, unicamente, os custos das matérias-primas, dos materiais secundários, da mão de obra e do acondicionamento.

...

Para configurar a infração apontada, leva-se em conta a situação concreta, caso a caso; operação a operação, ou no máximo mês a mês, e não interessam no cálculo os custos totais da produção, mas unicamente os custos das matérias-primas, materiais secundários, mão de obra e acondicionamento, nos termos do art. 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96. Por conseguinte, a alegação da auditora de que a matriz da empresa (em Sergipe) não apresentou seu sistema de custo, pelo fato de seus livros contábeis encontrarem em poder do Fisco Federal, é irrelevante neste caso. Quem calcula o custo neste caso é o fisco, não a empresa. Esta se preocupa com os custos totais. Cabe ao fisco levantar os custos de produção, levando em conta, como já assinalado, apenas as matérias-primas, os materiais secundários, a mão de obra e o acondicionamento.

Não está provada a existência da infração.

Voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Analizando a validade da lavratura do Auto de Infração assim se manifesta a Requerente:

Os requisitos inerentes à validade do lançamento do crédito tributário estão previstos no art. 142 do Código Tributário Nacional, que consistem em: precisa descrição da situação fática (fato gerador), identificação da matéria tributável (tipo de operação), quantificação do imposto devido (determinação do valor tributável – base de cálculo e alíquota), etc. Eis o texto desse dispositivo elencado em nível de lei complementar:

*Art. 142 – Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a **verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido**, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

Com base no que acima referencia, a Requerente afirma que a apuração do custo, pretendida no processo em lide, contraria o que determina o CTN no seu artigo 142, afirmando que o pretendido pelos autuantes contraria o princípio da não cumulatividade do tributo, preconizado na Carta Magna, no Artigo 155, § 2º, I, que transcreve:

“Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2º - O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

“I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;”

Com base no determinado no preceito constitucional acima referenciado, destaca que o crédito obtido pelo contribuinte está condicionado à ocorrência de uma operação anterior tributada, o que está configurado no presente processo, citando de relação ao tema afirmativo de Mizabel de Abreu Machado Derzi.

Ainda, quanto à legitimidade de utilização dos créditos objeto do presente processo, cita a LC87/96:

Art. 19 - O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

E, a Lei nº 7.014/97:

*Art. 28 - O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação **com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou por outra unidade da Federação.***

*Art. 29 - Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de **creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado à entrada de mercadoria,***

real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.

Comenta ainda a Requerente que muito embora o RICMS/BA, inconstitucionalmente, imponha restrições à utilização dos créditos tributários, não acobertamento à pretensão da autuação.

Em seguida a Recorrente tece comentários a respeito da imposição da multa de 60% sobre o valor pretendido, declarando que a mesma “*é excessiva e extrapola da proporcionalidade, ou razoabilidade, em função da natureza da infração*”, alegando que a mesma, muito embora prevista na Lei nº 7.014/96, não guarda a proporcionalidade, princípio contemplado na Constituição Federal.

Ainda de relação à multa de 60%, a Recorrente transcreve voto do Ministro Celso de Mello, na ADIN 10.407-2/DF, quando afirma:

Coloca-se em evidência, neste ponto, o tema concernente ao princípio da proporcionalidade, que se qualifica – enquanto coeficiente de aferição da razoabilidade dos atos estatais [...] – como postulado básico e contenção dos excessos de Poder. Essa é a razão pela qual a doutrina, após destacar a ampla incidência desse postulado sobre os múltiplos aspectos em que se desenvolve a atuação do Estado – inclusive sobre a atividade estatal de produção normativa – adverte que o princípio da proporcionalidade, essencial à racionalidade do Estado Democrático de Direito é imprescindível à tutela mesma das liberdades fundamentais, proíbe o excesso e veda o arbítrio do Poder, extraindo a sua justificação dogmática de diversas Cláusulas constitucionais, notadamente daquela que veicula, em sua dimensão substantiva material, a garantia do due process of law [...].

Após tecer mais comentários a respeito da desproporcionalidade da multa de 60%, inclusive fazendo referência à margem de lucro da sua atividade, cita o jurista Sacha Calmon Navarro Coelho, que assim se manifesta:

“O conceito clássico de confisco operado pelo Poder do Estado contra o cidadão empata com a apropriação de alheia propriedade sem contraprestação, pela expropriação indireta ou pela tributação. O confisco pela tributação é indireto. Quando o montante do tributo é tal que consome a renda ou a propriedade, os proprietários perdem ou tendem a desfazer-se de seus bens.”

Transcreve, ainda, a Requerente, vários julgados de tribunais que serviriam de base para a desconfiguração da imposição da multa determinada no processo.

Por fim, encerrando seu Recurso Voluntário, assim se posiciona a Requerente:

*Em face do exposto, REQUER seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário, reformando o Acórdão JFJ n.º 0062-03/17, para que seja julgado **IMPROCEDENTE** o lançamento objeto do Auto de Infração antes mencionado, por Justiça Fiscal!*

Em sessão do dia 29.11.2017, esta Câmara encaminhou pedido de Diligência à Infaz de origem, fl. 211, no sentido de:

- 1 - Apresentar o fluxograma do processo produtivo;*
- 2 – Demonstrar/descrever detalhadamente a utilização do coque verde de petróleo no processo produtivo, em que etapa do processo ele é utilizado e de que forma ele contribui para a produção do cimento.*
- 3 – Se há resíduos do coque verde de petróleo após a queima, em havendo, ainda que de forma indesejada, acompanha o produto em fabricação ou passa por um processo de separação.*
- 4 – Se possível refazer os valores do Auto de Infração considerando o coque verde de petróleo na base de cálculo das transferências interestaduais de mercadorias para estabelecimento do mesmo titular.*

Em resposta à diligência acima solicitada, a Requerente às fls. 216/217, assim se manifestou:

- 1 – Fluxograma do processo Segue em anexo.*
- 2 – Demonstrar/descrever detalhadamente a utilização do coque verde de petróleo no processo produtivo, em que etapa do processo ele é utilizado e de que forma ele contribui para a produção do cimento.*
O coque verde de petróleo é utilizado como combustível no forno (reator) do processo de fabricação de cimento, especificamente na etapa de clínquerização, que consiste na transformação da mistura crua em clínquer Portland, produto intermediário, principal componente do Cimento Portland.
- 3 – Se há resíduos do coque verde de petróleo após a queima, em havendo, ainda que de forma indesejada,*

acompanha o produto em fabricação ou passa por um processo de separação.

Como derivado do petróleo, o coque verde apresenta teor de cinzas muito baixo, em média, valores próximos a 1%. As cinzas resultantes da combustão do coque verde de petróleo são incorporadas ao clínquer Portland, sendo inócuas ao produto.

4 – Se possível refazer os valores do Auto de Infração considerando o coque verde de petróleo na base de cálculo das transferências interestaduais de mercadorias para estabelecimento do mesmo titular.

Não apresentado.

Instados a se manifestar, os autuantes, fls. 224/226 v, abordam, inicialmente o fato de a autuada haver recolhido vários autos de infração baseada no mesmo teor do presente, listando processos julgados procedentes, em aguardo de julgamento, ajuizados, homologados, em defesa, etc...

De relação ao coque verde de petróleo destacam os autuantes que na contabilidade da autuada o custo deste produto não está classificado no grupo de “insumos”, conforme disposto na DIPJ, e sim no grupo “outros custos”, informando que a mesma, indevidamente, incluiu o produto como “material secundário”, informando que o mesmo foi excluído da base de cálculo por não ser considerado como custo de produção.

Sequenciando, os autuantes transcrevem definições do que venha a ser “coque verde de petróleo”, concluindo que o mesmo é utilizado como “combustível” na “Indústria de Cimentos”, destacando a afirmativa da autuada que assim se pronunciou:

O coque verde de petróleo é utilizado como combustível, no forno (reator) do processo de fabricação (...).

Como derivado do petróleo, o coque verde apresenta teor de cinzas muito baixo, em média, valores próximos a 1% (um por cento). As cinzas, resíduos resultantes da combustão do coque verde de petróleo, são incorporadas ao clínquer Portland, sendo inócuas ao produto.

Por final, os autuantes solicitam aos julgadores que concluam pela PROCEDÊNCIA TOTAL do Auto de Infração, com a DISPENSA, se for o caso, DA MULTA PELA INFRAÇÃO.

VOTO VENCIDO

Configura-se no presente processo a definição do que venha a ser “matéria prima”, “matéria secundária” ou “material intermediário”, que determinam o preço de transferência entre estabelecimentos da mesma, e o que se pode identificar como insumos ou componentes de um processo produtivo.

Para termos condições de chegar à identificação do que venha a ser cada um destes componentes do processo produtivo, ou seja, o que compõe o “custo de produção”, necessário se torna recorrer aos conceitos contábeis, além da própria legislação fiscal.

Analisando a LC 87/96, temos no seu Artigo 13:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

(...)

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento; (grifo nosso)

Na mesma esteira do que determina a LC 87/96, na legislação estadual, a Lei nº 7014/96, é estabelecido:

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:

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.

Por sua vez, o RICMS/BA/2012, que não faz referência ao preço ou custo de transferência efetuada por estabelecimento industrial sediado em outra unidade da federação para este Estado, estabelece, apenas, a possibilidade de estorno de crédito, ao tratar no artigo 309, erroneamente capitulado como 310 no presente processo, como abaixo:

Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

I - o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:

§ 7º Se o imposto for destacado a mais do que o devido, somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado, inclusive quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou o imposto houver sido cobrado com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.

Saliente-se que, em nenhum momento ou dispositivo, o RICMS/BA 2012 faz referência à forma como um outro ente federativo deve, mesmo porque seria interferir na independência entre eles, determinar a base de cálculo do tributo nas suas operações, mas, tão somente, que, quando esta base não estiver dentro do que determina o princípio da não cumulatividade ou com alíquotas superiores às estabelecidas pela legislação, deverá ocorrer o estorno do crédito destacado a maior, muito menos, ao fato de estar esta base de cálculo em desacordo com qualquer legislação.

O RICMS/BA 1997, sim, fazia referência a esta possibilidade, como abaixo destaco:

Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

I - o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:

...

§ 5º Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado:

I - se o imposto for destacado a mais do que o devido no documento fiscal;

II - quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou quando o imposto houver sido recolhido com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.

...

§ 7º Se o imposto for destacado a mais do que o devido, somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado, inclusive quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou o imposto houver sido cobrado com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.

Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados:

VIII - nas situações do § 5º do art. 93, relativamente à parte excedente;

II - quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou quando o imposto houver sido recolhido com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.

Como se vê, a lide no presente processo é meramente conceitual, enquanto o autuante considera que um dos componentes utilizados no processo industrial pela Recorrente não pode ser conceituado como matéria prima, matéria secundária ou material intermediário, da mesma forma não pensa a autuada, trazendo ao processo afirmativas contrárias às apresentadas pelo autuante.

Como descrito no Relatório, esta Câmara, diante da situação, determinou diligência à INFAZ de origem e ao autuado, fl. 211, no sentido de esclarecer a respeito do produto “coque verde de

petróleo”, razão da autuação, tendo em resposta ao solicitado, a Recorrente apresentado o fluxo do seu processo industrial e a utilização do produto em foco no mesmo, informando que o mesmo não pode ser considerado despesas em virtude de se integrar ao processo produtivo sendo totalmente consumido no seu decorrer.

Tenho a considerar o conceito de “matéria secundária” ou “produto intermediário”, que é aquele produto que se desgasta no processo industrial, mesmo que não se integre ao produto final, como resta provado de relação ao “coque verde de petróleo” na produção do cimento tipo Portland.

Reforço minha convicção com a decisão do STJ, abaixo transcrita:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO. PEDIDO DE NATUREZA DECLARATÓRIA. VIABILIDADE. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DESGASTE GRADATIVO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS PARA AS OPERAÇÕES REALIZADAS NA VIGÊNCIA DA LC 87/96. ACÓRDÃO RECORRIDO CASSADO.

1. O Plenário do STJ decidiu que "aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas até então pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça" (Enunciado Administrativo n. 2).

2. É assegurado ao contribuinte postular a declaração do direito à compensação tributária, inclusive na forma de creditamento, tendo esse provimento judicial efeitos meramente prospectivos que em nada impedem o fisco de fiscalizar o encontro de contas a ser realizado.

3. Enquanto vigorou o Convênio ICMS n. 66/1988 do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), o direito de crédito estava restrito aos produtos intermediários que eram consumidos imediata e integralmente no processo industrial ou que integravam a composição do produto final.

4. A Lei Complementar n. 87/1996 modificou esse cenário normativo, ampliando significativamente as hipóteses de creditamento de ICMS, permitindo o aproveitamento dos créditos referentes à aquisição de quaisquer produtos intermediários, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de utilização dos mesmos para a realização do objeto social do estabelecimento empresarial. Precedentes.

5. Hipótese em que o acórdão recorrido decidiu que os produtos intermediários que sofrem desgaste gradual ao longo do processo produtivo não dão direito a crédito de ICMS, mesmo em relação a operações já realizadas sob a égide da Lei Kandir, o que justifica a cassação do julgado, para que a apelação seja reapreciada, agora em conformidade com a orientação desta Corte Superior.

6. A questão referente à aplicabilidade da limitação temporal prevista no art. 33, I, da LC n. 87/1996, que é outra causa autônoma de objeção invocada pela Fazenda Pública perante as instâncias ordinárias, por não ter sido objeto de análise pelo acórdão recorrido, também deve ser apreciada, vez primeira, pelo Tribunal de origem, por ocasião do re julgamento da apelação, sob pena de indevida supressão de instância.

7. Agravo interno desprovido.

(Agent no REsp 1486991/MT, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/04/2017, DJe 21/06/2017)

Mais ainda ao se tratar de Custo de Produção, a matéria está devidamente regulada pelo Decreto Lei nº 1.598/97, no seu artigo 290, abaixo transcrito:

Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º):

I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;

II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;

III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;

V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Parágrafo único. *A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo.*

Pelo que demonstrado está e considerando que o produto “coque verde de petróleo” não é um produto comercializado pela Recorrente, não teria porque adquiri-lo se não para integrar a composição do cimento tipo Portland.

A alegação dos autuantes de que a classificação no Plano de Contas da empresa não contempla o produto em foco no rol dos insumos e sim em “Outros Custos” não pode servir de argumento fiscal para tributação. Plano de Contas é uma peça contábil onde se busca identificar as operações de uma empresa ou instituição, sendo de sua livre vontade o estabelecimento das contas não podendo, porém, ir de encontro ao que determina a legislação societária, que o estrutura em quatro grandes grupos: Ativo, Passivo, Receitas e Despesas, devendo o mesmo atender às peculiaridades da empresa que o adota.

Como norteador da apuração das operações de uma empresa e seus resultados, o Plano de Contas varia de empresa a empresa, havendo apenas, em nosso arcabouço tributário, um plano de contas básico, que é o determinado pela Escrituração Contábil Digital, exigida pelo SPED. Este plano de contas básico é alimentado pelas contas dos planos das empresas, que utilizam o sistema do “de” “para” como modo de enquadrar suas operações e atender ao requerido pela Receita Federal.

Salutar a decisão proferida pelo i. Conselheiro Paulo Sérgio Sena Dantas, no Acórdão 2ª CJF Nº 0442-12/17, o qual entende ser devido o crédito do “coque verde de petróleo”, sob os seguintes argumentos, com os quais concordo em sua integralidade. Vejamos:

VOTO DIVERGENTE

Peço a devida vênia para discordar do i. Relator quanto ao seu posicionamento em relação à Infração 1, “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, convênios ou protocolo”, referente ao coque verde de petróleo.

Ab initio, vejo que não há qualquer controvérsia quanto ao fato de as operações objeto da autuação ser de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, ou seja, entre unidades de uma mesma empresa, situadas em outros Estados da Federação.

“Foi detalhado na peça acusatória que na composição da base de cálculo das transferências interestaduais foram considerados, a partir dos dados fornecidos pelo contribuinte nos relatórios de produção entregues à fiscalização, os itens matérias-primas, mão-de-obra, embalagens e materiais secundários, em conformidade com o disposto no art. 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96. Na revisão do custo utilizado para a formação da base de cálculo a fiscalização procedeu à exclusão do item “coque verde de petróleo”, insumo empregado no processo produtivo da autuada para a produção de energia térmica e contabilizado na rubrica “Outros Custos” na conta 712030000.”

O coque verde de petróleo é assim descrito pelo site da Petrobrás:

O coque verde de petróleo (CVP) é um produto sólido, obtido a partir do craqueamento de óleos residuais pesados em unidades de conversão de resíduos denominadas Unidades de Coqueamento Retardado (UCR). Nesses locais é feita a destruição de resíduos da destilação de petróleo, principalmente resíduo de vácuo, com o objetivo de obtenção de derivados claros. Como coproduto desse processo é obtido o coque verde de petróleo.

Existem dois tipos principais de CVP: o esponja e o agulha. O primeiro é gerado a partir de óleos residuais de destilação a vácuo, em que a carga da unidade pode também ser transformada em óleos combustíveis e asfalto. Já o segundo é obtido a partir de óleos aromáticos pesados, normalmente gerados em processo de conversão térmica (alcatrão de craqueamento térmico) e/ou catalítico (óleo decantado de FCC). O primeiro tipo é o mais comum em todo o mundo, atingindo cerca de 90% da produção mundial e é aquele produzido pelas unidades da Petrobras.

A principal característica do CVP produzido nas refinarias da Petrobras é o baixo teor de enxofre. O CVP BTE (teor de enxofre inferior a 1%) nacional tem um elevado teor de carbono fixo, possui estabilidade química (não explosivo, não reativo e com alto ponto de ignição), é insolúvel em água e possui baixo teor de cinzas e de compostos voláteis.

Em química, o catalisador é uma substância que altera a velocidade de uma reação, sem ser consumido, durante o processo. Os Catalisadores para fins de créditos de ICMS são considerados materiais secundários, principalmente nos processos da indústria química e petroquímica onde eles atuam acelerando o processo ou facilitando às reações necessárias a produção ou manutenção das condições necessárias à ocorrência destas.

Desta forma vejo que neste processo específico o coque verde de petróleo age diretamente no forno de produção do cimento. Ele age diretamente na fornalha de produção e sua queima gera energia necessária a produção do cimento, assumindo assim o papel de produto secundário.

Outro ponto que devemos analisar é que todas as legislações estaduais entendem que outras rubricas, inclusive a energia elétrica, compõem a base de cálculo nas transferências interestaduais.

Neste ponto a Recorrente fica em um beco sem saída, pois se não considera estas rubricas no custo da mercadoria transferida é autuada no estado de origem, e se considera é autuada no estado destinatário. Tal fato gera uma insegurança jurídica à Recorrente, que em qualquer situação que adote será penalizada.

Diante de todo o exposto, entendo que o coque verde de petróleo utilizado pela Recorrente deve compor o valor do custo de transferência utilizado nas operações interestaduais entre seus estabelecimentos.

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

Assim, considerando que o produto objeto da autuação pela composição do Custo de Produção “coque verde de petróleo” é realmente utilizado e se desgasta totalmente no decorrer do processo produtivo, sendo base para definição de um tipo de cimento produzido pela Recorrente, e, que a alegação de classificação contábil trazida pelos autuantes não se sustenta para determinar tributação sobre processo produtivo, voto pelo PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, julgando o Auto de Infração em apreço IMPROCEDENTE.

VOTO VENCEDOR

Discordo, com a devida *vênia*, do entendimento do ilustre Relator no que tange ao seu entendimento de Prover o Recurso Voluntário, julgando Improcedente o Auto de Infração, por entender que “coque verde de petróleo” é realmente utilizado e se desgasta totalmente no decorrer do processo produtivo e, em consequência, insere-se na rubrica “material secundário”, prevista no art. 13, § 4º, inciso II, da LC nº 87/96, compondo da base de cálculo nas transferências interestaduais do cimento fabricado e transferido entre estabelecimentos da mesma empresa.

Conforme afirma o próprio recorrente, às fls. 215 dos autos, “*O coque verde de petróleo é utilizado como combustível no forno (reator) do processo de fabricação de cimento, especificamente na etapa de clínquerização, que consiste na transformação da mistura crua em clínquer Portland*”.

Em outras palavras, o “coque verde de petróleo” serve como combustível no forno para o processo de cliquerização que requer a temperatura de aproximadamente 1.450° C, ou seja, como energia.

A definição dos elementos formadores da base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa de produtos industrializados se encontram listados, de forma taxativa e literal, em norma específica do ICMS – o art. 13, § 4º, inc. II da LC nº 87/96, que fixou ou elegeru, nesta hipótese de transferência de produtos industrializados, os elementos do custo de produção: matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento.

Na hipótese, não é possível ser acrescida à base de cálculo outros itens não previstos expressamente na lei, sob pena de se vulnerar o princípio federativo que assegura igualdade entre os membros da Federação, cujo propósito é definir um critério razoável de repartição da receita tributária entre o Estado de origem e o Estado de destino das mercadorias.

Conforme já consignados em diversas oportunidades, eis os conceitos de matérias-primas e materiais secundários, tendo em vista a inadmissibilidade de inclusão do “coque verde de petróleo” nas rubricas “mão-de-obra” e “acondicionamento”:

Matérias-primas: são os materiais principais e essenciais que entram em maior quantidade na fabricação do produto. A matéria-prima para uma indústria de móveis de madeira é a madeira; para uma indústria de confecções é o tecido; para uma indústria de massas alimentícias é a farinha.

Materiais secundários: são os materiais que entram em menor quantidade na fabricação do produto. Esses materiais são aplicados juntamente com a matéria-prima, complementando-a ou até mesmo dando o

acabamento necessário ao produto. Os materiais secundários para uma indústria de móveis de madeira são: pregos, cola, verniz, dobradiças, fechos etc.; para uma indústria de confecções são: botões, zíperes, linha etc.; para uma indústria de massas alimentícias são: ovos, manteiga, fermento, açúcar etc.

Nesse contexto, as energias, os combustíveis, a exemplo do “coque verde de petróleo”, material consumido no processo de produção de cimento, não está albergado no conceito de matéria-prima ou material secundário.

Corroborando este mesmo entendimento cito trechos do livro “Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações”, de autoria dos professores Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke, editado pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras da Universidade de São Paulo (FIPCAFI), um dos Institutos mais respeitados do País, donde fica claro que:

- *Os custos dos materiais diretos equivalem à valoração dos consumos efetuados pela produção (...);*
- *Os custos de mão-de-obra direta incluem salários do pessoal que trabalha direta e produtivamente na fabricação do produto, adicionados a eles os respectivos encargos sociais, trabalhistas e previdenciários;*
- *Os gastos gerais de fabricação, também chamados custos indiretos industriais, incluem todos os demais custos incorridos na produção (inspeção, manutenção, almoxarifado, supervisão, administração da fábrica, depreciação, energia, seguros, etc.) e são, em geral, atribuídos aos produtos por meio de rateios. Tais custos são geralmente aplicados com base no número de horas ou valor da mão-de-obra direta, ou de horas-máquina etc.*

Os insumos utilizados para gerar energia térmica ou calorífica nos fornos da indústria cimenteira, a exemplo do “coque verde de petróleo”, apesar de indispensáveis ao processo produtivo, não podem ser enquadrados no conceito de matéria-prima, material secundário ou acondicionamento, posto que não se incorporam ao produto final.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.3034/16-9**, lavrado contra **ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A. (CIMENTO NASSAU)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$238.875,47**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR: Conselheiros: Fernando Antônio Brito de Araújo, Ildemar José Landin e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO: Conselheiros: José Rosivaldo Evangelista Rios, Laís de Carvalho Silva e Leila Barreto Nogueira Villas Boas.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de outubro de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS – RELATOR/VOTO VENCIDO

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAUJO – RELATOR/VOTO VENCEDOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS