

A. I. N° - 206891.0009/10-4
AUTUADO - SOUZA CRUZ S.A.
AUTUANTES - JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO JORGE, EUZIANE G. DA SILVA,
 MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO e PAULO CESAR DA SILVA BRITO.
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 30. 09. 2010

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0266-01/10

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação tributária em vigor: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Não comprovada a alegação de que a base de cálculo das operações foi constituída em conformidade com o que dispõe a Lei Complementar nº 87/96. Afastada a arguição de nulidade do lançamento. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 02/02/10, para lançar ICMS no valor de R\$69.231,97, acrescido da multa de 60%, em decorrência da 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.

Consta no campo “Descrição dos Fatos” que a ação fiscal se refere à verificação da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação, que foram transferidos para filiais localizadas neste Estado. A Lei Complementar nº 87/96 (LC 87/96), no seu art. 13, § 4º, II, prescreve que nessa situação a base de cálculo deve corresponder aos custos da mercadoria produzida, que compreende a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. A LC 87/96 dá amparo à Lei nº 7.014/96 (art. 17, § 7º, II), que, por sua vez, respalda o disposto no art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, que exige a glosa de crédito fiscal decorrente de base de cálculo a mais na situação tratada no Auto de Infração. A autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pelo autuado, onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção, por código de produto. Na apuração, foi elaborado o demonstrativo “Estorno de Crédito – Custo de Transferência” (fls. 14 a 28), que também se encontra em meio eletrônico (fl. 12). Diversas decisões judiciais e administrativas são citadas nessa descrição dos fatos.

O autuado apresentou defesa (fls. 144 a 154) e, após descrever a infração e fazer referência a Auto de Infração anterior, afirma que no presente lançamento os autuantes são os mesmos, porém chegam a conclusões diferentes, o que diz evidenciar a insegurança da fiscalização.

Afirma que as decisões do CONSEF citadas pelos autuantes se limitam a definir como correta a base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, porém não especificam o que deve ser considerado como custo de produção dos insumos. Sustenta que as decisões autuantes não tratam da situação fática deste processo, pois a prolatação Estado do Rio Grande do Sul (processo 70002778157) versa sobre trans-

de cálculo fixada segundo o preço para consumidor final, ao passo que a do Superior Tribunal de Justiça (RESP nº 707.635-RS) se refere à adoção de base de cálculo definida em pauta fiscal.

O autuado afirma que a base de cálculo no caso em exame deve ser apurada conforme o previsto no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, qual seja, o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Diz que, segundo o art. 177 da Lei 6.404/76 (Lei das SAs), os princípios contábeis, a legislação comercial e a boa técnica contábil, na apuração do custo de produção devem ser incluídas diversas rubricas, “entre elas a depreciação e outros encargos”. Transcreve o disposto no art. 290 do Regulamento do Imposto de Renda (Dec. 3.000/99), que prevê que o custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreende o custo das matérias-primas, de pessoal aplicado na produção, inclusive supervisão, manutenção e guarda das instalações, locação, depreciação, amortização e exaustão.

Afirma que, para produção de cigarros nas fábricas de Uberlândia-MG e Cachoeirinha-RS, estes estabelecimentos já recebem, por transferências, o fumo que é processado pela própria empresa nas suas usinas de Santa Cruz do Sul-RS, Blumenau-SC e Rio Negro-PR, bem como material gráfico, rótulos e embalagens, fabricados pela própria empresa no Rio de Janeiro. Salienta que o custo desses insumos inclui encargos de depreciação e outros, em conformidade com os princípios contábeis e Lei das SAs.

Sustenta que a LC 87/96, ao definir a base de cálculo a ser utilizada em transferência interestadual de bem produzido pelo mesmo titular, considera os custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, porém nada dispõe quanto à apuração de cada insumo, o que lhe leva a seguir os princípios contábeis. Aduz que essa lei não determina que o custo dos insumos seja ajustado pela exclusão de determinadas rubricas, como pretende a fiscalização. Salienta que, ao teor do disposto no art. 110 do CTN, a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e normas de direito privado.

Salienta que, nas saídas de insumos de produção própria para fábricas de cigarros e desta para os depósitos de vendas, tem cumprido o que determina a LC 87/96, calculando o imposto com base no custo da mercadoria produzida, que corresponde ao somatório dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Sustenta que os autuantes se confundiram na definição do custo de produção e na determinação da base de cálculo do ICMS, tendo em vista que os estabelecimentos são autônomos quanto aos fatos geradores das operações tributáveis praticadas. Afirma que, caso tivessem verificado as notas fiscais emitidas pelos estabelecimentos distintos, teriam constatado que nestas operações, “o ICMS não incidiu sobre parcelas de depreciação ou outras”.

Diz que, ao apurar o custo dos cigarros produzidos, utiliza o custo contábil de todos os insumos empregados no processo, sendo que nesse custo estão incluídas as parcelas de “depreciação e outras”, conforme os preceitos contábeis. Assevera que, apurado o custo contábil dos cigarros produzidos, “para efeito de incidência do ICMS nas transferências interestaduais, são desse custo expurgadas todas as parcelas que não estejam expressamente incluídas na definição do artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96”.

Ao concluir sua defesa, o autuado diz que não cometeu a infração apontada no lançamento e que cumpriu o disposto na LC 87/96. Reitera que a lei não obriga, para efeito de cálculo do ICMS, que seja expurgada do custo da matéria-prima, do material secundário e do acondicionamento qualquer parcela que componha o custo de produção. Frisa que o Fisco não pode exigir o expurgo da depreciação e outros, sob pena de violação de preceitos legais e contábeis, bem como da garantia constitucional de que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Requer que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

Na informação fiscal (fls. 171 a 217), os autuantes esclarecem que a au
aferir a base de cálculo utilizada nas transferências interestaduais ei

mesma empresa. Após fazer alusão a dispositivos da Constituição Federal, da LC 87/96, da Lei Estadual 7.014/96 e do RICMS-BA, frisam que nessas citadas transferências interestaduais a base de cálculo deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Observam que as empresas que operam em mais de um estado não podem se esquecer da regra prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, para que não seja destacado ICMS a mais nas transferências interestaduais, o que acarreta um recolhimento a mais do que o devido para o estado de origem em detrimento do estado de destino.

Esclarecem que no Auto de Infração constam as informações necessárias para a aferição da base de cálculo utilizada nas operações interestaduais que envolvam produtos industrializados transferidos para filiais localizadas na Bahia. Afirram que o disposto no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, é específico e não admite nenhum outro tipo de custo.

Explicam que a autuação foi baseada na planilha de custos apresentada pelo autuado (fls. 70 e 72 a 79), na qual foram discriminados os custos de produção por código de produtos. Afirman que consideraram *apenas os elementos que correspondem a MATÉRIA-PRIMA, MATERIAIS SECUNDÁRIOS, ACONDICIONAMENTO E MÃO-DE-OBRA, quais sejam: a) CUSTO MATÉRIA-PRIMA (menos DEPRECIAÇÃO UPF que está aqui inserida) + FRETE MATÉRIA-PRIMA = matéria-prima; material secundário e embalagem; b) TOTAL SALÁRIO = mão-de-obra.*

Asseveram que a empresa estornou apenas a depreciação referente à fabricação de cigarros, mantendo, no entanto, a parte da depreciação da fabricação de “Outros Produtos” (fl. 10). *Nesse diapasão, foi expurgada a rubrica que diz respeito a DEPRECIAÇÃO DA UNIDADE DE PROCESSAMENTO FABRIL (UPF) – Depreciação de Outros Produtos – que está embutida no custo da matéria-prima –, por não ser parte integrante nem de MATÉRIA-PRIMA; nem de MÃO-DE-OBRA, nem de MATERIAL-SECUNDÁRIO; tampouco de ACONDICIONAMENTO.* Dizem que, dessa forma, foi elaborado o demonstrativo “Estorno de Crédito – Custo de Transferência” (fls. 12 e 14 a 28).

Tomando por base decisões de vários tribunais, afirmam que a interpretação do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, deve ser literal, pois se o legislador não quisesse restringir colocaria um ponto após a expressão “custo da mercadoria produzida”. Frisam que, se o legislador não quisesse ser taxativo, não incluiria a restrição no final do art. 13, § 4º, II “*assim entendida como*”, referindo-se à base de cálculo. Dizem que se trata de política tributária que visa destinar ao estado consumidor uma fatia do imposto. Aduzem que as normas de direito tributário, direito privado e contabilidade de custos contêm o conceito de matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento. Sustentam que não existe amparo para se alocar as rubricas depreciação, manutenção e energia em nenhum dos quatro elementos previstos no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96.

Enfatizam que, em nenhum momento, os cálculos e os valores constantes nos demonstrativos anexo ao presente processo foram contestados pelo autuado.

Destacam que o autuado, às fls. 150 e 151, expressamente, reconhece que o custo dos insumos para fabricação de cigarros inclui os encargos de depreciação e outros. Mencionam que o item 10 da DIRPJ do ano calendário de 2006 (fls. 82/87) confirma que os “Encargos de Depreciação, Amortização e Exaustão” compuseram o custo dos produtos fabricados. Salientam que o autuado tenta valer da definição do custo de produção contábil contida no Regulamento do Imposto de Renda, mas o que se está discutindo é a regra prevista no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, que identifica os elementos de custo que integram a base de cálculo nas transferências interestaduais.

Mencionam que, conforme diagrama de fls. 131/133, o processo produtivo do autuado é integrado e não há como desconsiderar o custo da depreciação embutida no custo da mercadoria produzida. Dizem que essa depreciação deve ser expurgada na base de cálculo das “outras despesas” compostas de manutenção, aluguel, seguros, etc. Re

manifestou sobre o expurgo da parcela de DESPESAS OUTRAS (MANUTENÇÃO, ALUGUEL, SEGUROS, ETC) que também fere a supracitada LC87/96.

Após discorrerem sobre artigos da Constituição Federal, da LC 87/96, da Lei Estadual Ordinária nº 7.014/96 e do RICMS-BA, os autuantes afirmam que é legítima a glosa de crédito fiscal decorrente da utilização de base de cálculo em valor maior que o devido nas operações de transferências interestaduais. Frisam que os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF, etc., devem ser excluídos na determinação da base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

Referindo-se ao frete com cláusula CIF, explicam que se trata de uma despesa operacional que não pode ser classificada como custo de produção, bem como salientam que o frete CIF constitui uma despesa operacional para a realização da transferência do produto já acabado. Discorrem sobre os elementos básicos do custo industrial e citam farta doutrina contábil.

Com relação à utilização do custo de energia elétrica, citam e transcrevem a Súmula nº 12 do Conselho de Contribuintes da Receita Federal, que preconiza: “*Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº. 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidas em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário*”.

Enfatizam que o STJ já firmou jurisprudência no sentido de que energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não se classificam como insumo, matéria-prima ou produto intermediário, pois não se incorporam nem são consumidos em contato direto com o produto, enquadrando-se como bens de uso e consumo.

Destacam que o STF já firmou a jurisprudência de que as leis complementares devem definir os fatos geradores e fixar as bases de cálculo dos impostos de forma expressa, o que afasta as normas meramente exemplificativas. Citam jurisprudência administrativa, inclusive do CONSEF, uma das quais relacionada com lançamento fiscal contra o impugnante. Fazem alusão à questão do pacto federativo, definem o termo “receita pública”.

Ao concluir a informação fiscal, os autuantes frisam que, tendo em vista o disposto no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, não pode um ente político utilizar o seu poder de império para alterar a base de cálculo do ICMS, sob pena de grave ofensa ao pacto federativo. Solicitam que o Auto de Infração seja julgado procedente.

VOTO

No Auto de Infração em epígrafe, o autuado foi acusado de ter utilizado indevidamente créditos fiscais de ICMS atinentes a operações de transferências interestaduais de produtos industrializados (cigarros), realizadas entre estabelecimentos de uma mesma empresa, efetuadas com a utilização de base de cálculo, fixada na unidade federada de origem, em valor superior ao estabelecido na Lei Complementar nº 87/96.

O autuado suscita a nulidade do lançamento por considerá-lo inseguro, pois, em Auto de Infração anterior, lavrado pelos mesmos autuantes, foram expurgados outros custos que não os relacionados no presente lançamento.

Ao compor o valor da base de cálculo empregada nas transferências interestaduais de produtos industrializados, os contribuintes podem, indevidamente, incluir diversos custos e/ou despesas não previstos na legislação do ICMS. Assim, dois ou mais Autos de Infração lavrados contra um mesmo contribuinte por erro na determinação da base de cálculo não são, necessariamente, ocasionados pela inclusão equivocada dos mesmos custos e/ou despesas. Não vejo, portanto, a insegurança apontada e ultrapasso essa arguição de nulidade.

Ao adentrar no mérito da lide, observo inicialmente que o autuado omisso na apuração dos valores e das quantidades levantados na ai
ACÓRDÃO JJF N° 0266-01/10

cinge-se à regularidade dos estornos efetuados pelos autuantes, ao apurarem o valor da base de cálculo que deveria ser utilizada nas transferências interestaduais de produto industrializados.

Os demonstrativos acostados ao processo comprovam que os autuantes, ao apurarem o valor da base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa, consideraram apenas os custos previstos no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, quais sejam, matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Após extrair esses custos de planilhas apresentadas pelo próprio autuado, os auditores incluíram o valor do ICMS na base de cálculo do próprio imposto (art. 13, § 1º, da LC 87/96) e, em seguida, confrontaram o valor apurado como a base de cálculo consignada nas notas fiscais de transferências para o estabelecimento localizado no estado da Bahia. Desse confronto, ficou evidenciado que a base de cálculo empregada nas transferências era superior a que deveria ter sido utilizada se tivesse sido obedecido o previsto no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96. Em consequência, foi glosado o crédito fiscal correspondente à parcela excedente, conforme o demonstrativo “ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA” (fls. 15 a 28).

O autuado reconhece que nas operações em tela a base de cálculo do ICMS deve ser apurada segundo o custo das mercadorias produzidas, ou seja, ao somatório da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Sustenta, no entanto, que segundo a Lei 6.404/76, os princípios contábeis e os preceitos da legislação comercial, na apuração do custo de produção devem ser incluídas diversas rubricas, “entre elas a depreciação e outros encargos”.

Respeitosamente, discordo dessa tese defensiva, pois os preceitos que embasam a Contabilidade nem sempre são os mesmos da legislação tributária. Um bom exemplo é o que ocorre quando o lucro de determinado exercício é apurado pela Contabilidade e pelo Imposto de Renda Pessoa Jurídica. A legislação do Imposto de Renda exige que, do lucro apurado pela Contabilidade, sejam feitas exclusões e inclusões para se chegar ao lucro que será considerado para fins do Imposto de Renda. Além disso, há que se ressaltar que as definições contidas no artigo 290 do Regulamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, citadas pelo autuado, se aplicam apenas ao referido tributo da competência da União, não podendo ser estendidas ao ICMS, o que se trata de um tributo da competência exclusiva dos Estados e do Distrito Federal.

O disposto no art. 13, §4º, II, da LC 87/96 – mantida a mesma redação no art. 17, § 8º, II, da Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96 – determina que nas transferências interestaduais de mercadorias, entre estabelecimentos de uma mesma empresa, na base de cálculo devem ser considerados apenas os custos das matérias-primas, dos materiais secundários, da mão-de-obra e do acondicionamento, conforme textualmente dispõe o citado dispositivo legal:

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;

Está pacificamente consolidado neste CONSEF o entendimento de que esse dispositivo legal acima deve ser interpretado de forma literal, de modo que ali estão enumerados todos os custos que integram a mercadoria produzida para fins de transferência interestadual entre estabelecimentos de uma mesma empresa. A exceção dos ali citados, qualquer outro custo deve ser excluído da base de cálculo utilizada nas citadas transferências interestaduais. Dessa forma, os encargos de depreciação com insumos e os demais custos que compõem a planilha apresentada pelo autuado e que não estão listados no inciso II do § 4º do artigo 13 da LC 87/96 devem ser expurgados do valor da base de cálculo, como acertadamente fizeram os autuantes.

A independência dos estabelecimentos citada na defesa não invalida o resultado da apuração, pelos autuantes, haja vista que o valor correto da base de cálculo é

unidade fabril localizada em Uberlândia, conforme as planilhas entregues pelo autuado à fiscalização e que se encontram acostadas ao processo.

Quanto à previsão legal para a glosa de créditos, há que se observar que o direito à apropriação de crédito fiscal possui limites previstos em lei. No caso em tela, a Lei Complementar nº 87/96, no seu art. 13, § 4º, II, estabelece qual o valor da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa e, em consequência, do crédito a ser utilizado pelo estabelecimento destinatário. Assim, o valor do crédito fiscal utilizado a mais deve ser glosado, ao teor do disposto no § 5º do art. 93 do RICMS-BA, que só admite a apropriação do crédito fiscal em valor corretamente calculado. No caso em tela, o imposto glosado foi apenas o que excedeu ao previsto na legislação.

Não vislumbro nos autos qualquer inobservância ao princípio da não cumulatividade, já que o direito ao crédito fiscal foi respeitado, dentro da limitação imposta pela LC 87/96. Ademais, não cabe a este órgão julgador administrativo, ao teor do disposto no art. 167, inc. I, do RPAF/99, apreciar questão da constitucionalidade dessa limitação legal, bem como eventual infringência ao disposto no art. 5º, II, da Constituição Federal.

Em suma, os argumentos defensivos não se mostram capazes de elidir a acusação imputada ao autuado, uma vez que o lançamento está baseado em expressa determinação contida no artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, e no artigo 17, § 8º, inciso II, da Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, que só admitem os custos referentes a “*matéria-prima material secundário, mão-de-obra e acondicionamento*”. O entendimento já assentado neste CONSEF é de que a interpretação desses dispositivos legais deve ser feita de forma mais restritiva, ou literal.

Por fim, ressalto que as decisões administrativas e judiciais citadas pelos autuantes no campo “Descrição dos Fatos” e na informação fiscal são elementos que objetivam robustecer o posicionamento defendido pelos autuantes, porém não fundamentam a autuação, não necessitam ser refutadas ou acolhidas pelo julgador e nem vinculam a presente decisão.

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

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206891.0009/10-4, lavrado contra a **SOUZA CRUZ S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$69.231,97**, 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, 20 de setembro de 2010.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – JULGADOR